

APPALTO DI SERVIZI, CERTIFICAZIONE DEL CONTRATTO E RIQUALIFICAZIONE DEL FATTO ECONOMICO A RILEVANZA TRIBUTARIA *

Nota a Cass., Sez. trib., ord. 29 luglio 2024 n. 21090

Simone Francesco Cociani **

Abstract [It]: L'Autore esamina la pronuncia della Corte di cassazione, Sezione tributaria, 29 luglio 2024, n. 21090, secondo cui il giudice tributario, nell'accertamento del fatto imponibile, non è vincolato dalla certificazione del contratto di lavoro eventualmente conseguita. Da quanto sopra consegue che, nell'attuazione della norma tributaria, tanto l'amministrazione finanziaria quanto il giudice debbono accertare il fatto economico a rilevanza tributaria, indipendentemente dalle sorti del contratto di lavoro.

Abstract [En]: *The Author examines the ruling of the Italian Supreme Court, Tax Section, 29 July 2024, n. 21090, according to which the tax judge, in ascertaining the taxable event, is not bound by the certification of employment contract. From the above it follows that, in the implementation of the tax provision, both the financial administration and the judge must ascertain the economic event with tax relevance, regardless of the fate of the employment contract.*

Parole chiave: contratto di appalto di servizi; operazioni inesistenti; Iva; Imposte sui redditi; sanzioni tributarie; certificazione dei contratti di lavoro; riqualificazione; processo tributario; onere della prova.

Keywords: *service procurement contract; non-existent operations; VAT; Income taxes; tax penalties; Certification of employment contracts; Requalification; Tax trial; Burden of proof*

Nota a Cass., Sez. trib., ord. 29 luglio 2024 n. 21090

Pres. Manzoni, Est. Gori, Agenzia delle Entrate c. SAL s.r.l.

L'esercizio del potere-dovere del giudice tributario di qualificare l'operazione economica sottostante un contratto, sulla base della sua esecuzione, è autonomo rispetto alla certificazione del contratto di cui agli artt. 75 e ss. del D.Lgs. 10 settembre 2003, n. 276, e non è precluso dalla mancata impugnazione di tale certificazione davanti al giudice ordinario in funzione di giudice del lavoro. La certificazione può influire come fatto dedotto nel processo, ma non può vincolare il giudice in punto di qualificazione del rapporto tributario.

SOMMARIO: 1. Premessa. - 2. I contorni della questione. - 3. L'autonoma qualificazione, a fini tributari, del rapporto di lavoro nella recente giurisprudenza di

legittimità. - 4. Alcune precisazioni sulla riconosciuta esistenza del potere di autonomamente qualificare il fatto a rilevanza tributaria, anche quando il relativo contratto risulti munito di certificazione. - 4.1. Quanto all'attività giurisdizionale in sede tributaria. - 4.2. Quanto all'attività amministrativa in sede tributaria e ai relativi limiti procedurali e processuali. - 5. Ulteriori precisazioni sulla potestà amministrativa d'imposizione del fatto imponibile cui è riconducibile il contratto di lavoro certificato. - 6. Conclusioni.

1.Premessa.

L'intenso ricorso allo strumento del contratto di appalto di servizi che, oggi, è frequente constatare, pone rilevanti questioni, non solo nella dimensione giuslavoristica ma, anche, nelle dimensioni penale e, per quanto in questa sede interessa, nella dimensione tributaria.

Difatti, non di rado, è dato assistere alla (ri-)qualificazione del contratto di appalto di servizi con conseguente inquadramento dei lavoratori alle dipendenze del committente¹.

Come accennato, in relazione alle condotte ora richiamate, sovente si assiste alla contestazione di illeciti penali in ragione della ritenuta inesistenza giuridica del rapporto contrattuale stipulato² e, ancora, alla conseguente contestazione di violazioni tributarie, per lo più in ragione della medesima ritenuta inesistenza delle operazioni descritte nelle fatture emesse a seguito del contratto di appalto di servizi, il tutto sulla base di una ricostruzione del rapporto contrattuale largamente debitrice della prospettiva giuslavoristica³.

Quanto alla prospettiva tributaria, la ritenuta inesistenza giuridica del rapporto contrattuale stipulato (quali che siano le ragioni di tale inesistenza), finisce per dar luogo alla contestazione della indetraibilità dell'Iva corrisposta sulle fatture di cui al contratto di appalto e ad alla ineducibilità, ai fini delle imposte sui redditi e dell'Irap, dei componenti negativi di reddito costituiti dai corrispettivi del contratto di appalto in parola, il tutto con la conseguente irrogazione delle relative sanzioni amministrative.

Nella medesima prospettiva, poi, si discute della sussistenza del potere del fisco di procedere all'accennata (ri)qualificazione in sede tributaria anche quando il contratto di lavoro (in ipotesi di appalto) risulti munito di certificazione ai sensi della c.d. "Legge Biagi".

¹* Il presente scritto è destinato al *liber amicorum* per Francesco Moschetti.

^{**} Professore Associato di Diritto tributario presso il Dipartimento di Giurisprudenza dell'Università degli Studi di Perugia.

A tale riguardo, è senz'altro possibile ricordare il caso di due società multinazionali di consegna del cibo a domicilio per le quali il Tribunale di Milano, con altrettante sentenze pubblicate lo scorso 19 ottobre 2023 (v. Trib. Milano 19 ottobre 2019, n. 3237, in *D&G*, 2023, 25 ottobre) ha condannato le stesse a versare alla gestione lavoratori dipendenti i contributi previdenziali maturati in relazione ai compensi pagati ai fattorini, sul presupposto che la prestazione lavorativa dei c.d. "riders" rientrasse tra le forme di collaborazione definite dal d.lgs. n. 81/2015 come "etero-organizzate", non avendo i lavoratori altro spazio di scelta discrezionale all'infuori della decisione se svolgere o non svolgere l'attività. Sul punto, è altresì possibile segnalare la pronuncia della Cass., Sez. Lav., 22 novembre 2023, n. 32412, in *Mass. Giust. civ.*, 2024.

² Cfr. Cass., Sez. III, 5 ottobre 2021, n. 40560, in *Giur. comm.*, 2021, p. 836, con nota di L. D'ALTILIA, *Il reato di dichiarazione fraudolenta per operazioni "soggettivamente" inesistenti: un discutibile caso di assimilazione della prova penale a quella civile*.

³ In proposito, sia consentito rinviare a S.F. COCIANI, *Profili tributari della riqualificazione dell'appalto di servizi*, in *Riv. Giur. Amb.Dir.*, 2024, 1, p. 1 ss.

Sul punto si è recentemente espressa la Corte di cassazione con ordinanza del 29 luglio 2024, n. 21090, ove, rammentato il potere-dovere del giudice tributario di dare una qualificazione giuridica ai fatti e ai rapporti dedotti in lite, nonché all'azione esercitata, si è affermato che spetta al medesimo giudice ricercare e porre a fondamento della propria decisione disposizioni e principi di diritto anche diversi da quelli richiamati dalle parti con il solo limite dell'immutazione della fattispecie.

Talché, come si legge nell'ordinanza in questa sede richiamata, spetta al giudice tributario di qualificare correttamente il rapporto impositivo attraverso l'esatta applicazione della legge, senza soffrire limitazioni di sorta, nemmeno allorquando il contratto di lavoro sia stato munito di certificazione ai sensi degli artt. 75 e ss. del d.lgs. n. 10 settembre 2003, n. 276 secondo cui, in particolare, gli effetti dell'accertamento dell'organo preposto alla certificazione del contratto di lavoro permangono, anche verso i terzi, fino al momento in cui sia stato accolto, con sentenza di merito, uno dei ricorsi giurisdizionali esperibili ai sensi dell'articolo 80, fatti salvi i provvedimenti cautelari (cfr. art. 79 d. lgs. n. 276/2003).

Ebbene, a parere di chi scrive, la pronuncia in esame riveste particolare rilievo perché assai frequenti risultano le contestazioni - anche in sede tributaria - in ordine alla inesistenza, soggettiva ovvero oggettiva, delle operazioni dedotte nei contratti di appalto di manodopera e ciò, come accennato, facendo leva su particolari indici rivelatori elaborati, per lo più, in sede giuslavoristica allo scopo di consentire, in quella sede, la (ri)qualificazione del contratto di lavoro con l'effetto di considerare il lavoratore assunto alle dipendenze del committente e non già dell'appaltatore.

2. I contorni della questione.

Come pure accennato, è senz'altro opportuno precisare che la giurisprudenza penale-tributaria ricostruisce l'appalto di servizi illecito, tendenzialmente, alla stregua di operazioni *soggettivamente* inesistenti⁴ ovvero, più di recente, in termini di operazioni - sotto il profilo giuridico - *oggettivamente* inesistenti⁵. In ogni caso, in entrambe le ipotesi, risulta configurabile il reato di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o di altri documenti per operazioni inesistenti, di cui all'art. 2 del d. lgs. 10 marzo 2000 n. 74⁶.

⁴ Cfr. Cass., Sez. III, 27 gennaio 2022, n. 16302, in *Guida dir.*, 2022, p. 20; Cass., Sez. III, 2 febbraio 2022, n. 11633, in *CED Cass. pen.*, 2022.

⁵ Cfr. Cass., Sez. III, 28 ottobre 2022, n. 45114, in *Cass. pen.*, 2023, p. 1714; Cass., Sez. III, 27 gennaio 2022, n. 16302, in *Guida dir.*, 2022, p. 20; Cass., Sez. III, 2 febbraio 2022, n. 11633, in *CED Cass. pen.*, 2022.

⁶ Su cui, senza pretesa di esaustività, si vedano: E. MUSCO, F. ARDITO, *Diritto penale tributario*, IV ed., Zanichelli, Bologna, 2021, p. 135 ss.; E.D. BASSO, A. VIGLIONE, *Diritto penale tributario*, Giappichelli, Torino, 2021, p. 39 ss.; P. ALDROVANDI, *La nozione di "fatture o altri documenti per operazioni inesistenti" nel "diritto vivente" ed il "nuovo volto" del diritto penale tributario*, in *Ind. pen.*, 2019, p. 229 ss.; G.L. SOANA, *I reati tributari*, Giuffrè, Milano, 2018, p. 97 ss.; A. LANZI, P. ALDROVANDI, *Diritto penale Tributario*, Wolters Kluwer, Milano, 2017, p. 187 ss.; G. RUTA, *La dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti*, in R. BRICCHETTI, P. VENEZIANI (a cura di), *I reati tributari*, Giappichelli, Torino, 2017, p. 183 ss.; G. DI VETTA, *I reati di dichiarazione fraudolenta*, in A. GIOVANNINI, A. DI MARTINO, E. MARZADURI, (a cura di), *Trattato di diritto sanzionatorio tributario, I, Diritto penale e processuale*, Giuffrè, Milano, 2016, p. 524 ss.; L. IMPERATO, *I delitti in materia di dichiarazione. Commento agli artt. 1 e 2 d. lgs. 74/2000 mod. d.lgs. 158/2025*, in I. CARACCIOLI (a cura di), *I nuovi reati tributari*, Giuffrè, Milano, 2016, p. 55 ss.; E. CORUCCI, *Il delitto di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni*

Come noto, nella prospettiva tributaria, tali differenti ricostruzioni originano conseguenze diverse fra loro.

Quanto alla contestazione di operazioni soggettivamente inesistenti, essa presuppone l'effettiva realizzazione del negozio, talché la relativa fattispecie dà luogo, in capo al committente, alla (sola) indetraibilità dell'imposta sul valore aggiunto relativa ai corrispettivi (effettivamente pagati), sebbene in relazione ad operazioni (ritenute) poste in essere da altro soggetto, diverso da quello che ha emesso la fattura⁷.

Al riguardo, in questo caso, si ha che il tributo addebitato in via di rivalsa dal simulato prestatore del servizio risulterebbe "estraneo" rispetto al complessivo ammontare dell'Iva posta a carico del committente in relazione alle (altre) operazioni, "realmente effettuate"⁸, ancorché, sotto il profilo fiscale, se il prestatore emette fattura per operazioni inesistenti, l'imposta è comunque dovuta per l'intero ammontare indicato nel documento (cfr. art. 21, comma 7, d.p.r. n. 633/1972)⁹.

Pertanto, come accennato, la ritenuta (soggettiva) fittizietà dell'operazione, secondo la giurisprudenza prevalente, determina l'indetraibilità dell'Iva addebitata in fattura ad opera di un soggetto diverso da quello che avrebbe effettivamente reso la prestazione¹⁰.

Diversamente, quanto alla contestazione di operazioni oggettivamente inesistenti, ancorché limitatamente alla sola dimensione giuridica¹¹, nella misura in cui si nega l'effettiva realizzazione dell'operazione, la relativa fattispecie dà luogo, in capo all'appaltante, non solo

inesistenti, in A. GIARDA, A. PERINI, G. VARRASO (a cura di), *La nuova giustizia penale tributaria*, Cedam, Padova, 2016, p. 189 ss.

⁷ Cfr. Cass., Sez. V, 30 ottobre 2013, n. 2446; Cass., Sez. V, 18 giugno 2014, n. 13800, in *Mass. Giust. civ.*, 2014; Cass., Sez. V, 5 aprile 2022, n. 11020, in *Mass. Giust. civ.*, 2022; Cass., Sez. III, 1° giugno 2016, n. 53907, in *Cass. pen.*, 2017, p. 2419.

⁸ Difatti, ai sensi dell'art. 168 della c.d. "Direttiva Iva", (Dir. 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006), il soggetto passivo può detrarre l'Iva di cui sono gravati i beni e i servizi impiegati ai fini di sue operazioni soggette ad imposta, pertanto, il diritto a detrarre l'imposta addebitata sull'acquisto di beni o servizi presuppone che le spese effettuate per acquistare questi ultimi facciano parte degli elementi costitutivi del prezzo delle operazioni tassate a valle (v., in tal senso, Corte giust., 6 settembre 2012, C-496/11, punto 36), sicché, «quando un'operazione di acquisto di un bene o di un servizio è inesistente, essa non può avere alcun collegamento con le operazioni del soggetto passivo tassato a valle. Di conseguenza, quando manca la realizzazione effettiva della cessione di beni o della prestazione di servizi, non può sorgere alcun diritto a detrazione» - (cfr. Corte giust., 27 giugno 2018, C-459/17 e C-460/17, punto 36) ed è pertanto - «inerente al meccanismo dell'Iva il fatto che un'operazione fittizia non possa dare diritto ad alcuna detrazione di tale imposta».

⁹ Cfr., di recente, Cass., Sez. V, 27 aprile 2020, n. 8177.

¹⁰ Alle stesse conseguenze la giurisprudenza perviene anche nel caso in cui l'inesistenza soggettiva si fonda non sulla riqualificazione dell'appalto in termini di illecita somministrazione di manodopera ma, al contrario, si appunti sul ruolo, ritenuto meramente "apparente", del soggetto collettivo (es. società consortile) che svolge la funzione di appaltatore che, però, non disporrebbe dei mezzi (del personale), né dell'organizzazione, che costituisce lo strumento dell'appalto, in quanto riferibili (mezzi ed organizzazione) alle singole società (cooperative di lavoro) partecipanti al soggetto collettivo che, così, fungerebbe da mero schermo.

¹¹ Cfr. Cass., Sez. III, 28 ottobre 2022, n. 45114, in *Cass. pen.*, 2023, p. 1714, che, peraltro, sembra dare ulteriore seguito alle elaborazioni di cui alla precedente Cass., Sez. III, 11 febbraio 2022, n. 12920, in *CED Cass. pen.*, 2022 secondo cui, ove la prestazione risulti resa dai lavoratori dipendenti in favore della società appaltante, non solo vi sarebbe un'evidente inesistenza soggettiva delle relative operazioni ma, anche, una radicale inesistenza oggettiva delle medesime operazioni che, appunto, mai avrebbero potuto costituire l'oggetto di un reale contratto tra soggetti distinti ma, soltanto, l'ordinaria esecuzione di un contratto di lavoro subordinato (di fatto) in seno alla medesima società appaltante.

all'indetraibilità dell'imposta sul valore aggiunto relativamente ai corrispettivi ma, anche, all'indeducibilità, ai fini delle imposte sui redditi (e dell'Irap), dei relativi componenti reddituali, stante il ritenuto difetto del requisito della certezza quanto all'esistenza della spesa¹².

In altri termini, secondo quest'ultima ricostruzione, il contratto di somministrazione di manodopera irregolare, in quanto "mascherato" da contratto di appalto di servizi, risulterebbe giuridicamente inesistente, potendo il lavoratore impiegato sulla base del contratto vietato agire in giudizio per vedersi riconosciuto il rapporto di lavoro alle dipendenze dell'utilizzatore effettivo (il committente), con la conseguenza che - sotto il profilo tributario - verrebbero appunto a mancare i requisiti di "certezza", "determinatezza", ovvero "determinabilità" dei costi e da ciò, in definitiva, deriverebbe l'irrilevanza degli stessi costi ai fini delle imposte sui redditi (e dell'Irap)¹³.

Quanto all'Iva, poi, l'indetraibilità della relativa imposta è dovuta anche quando il contratto di appalto di servizi, che dissimuli una somministrazione irregolare di manodopera, risulti assoggettato al regime dell'inversione contabile (*reverse charge*) che, come noto, all'atto pratico, non dà luogo ad una vera e propria detrazione dell'imposta dalla massa delle (altre) operazioni attive¹⁴. Al riguardo, tale particolare regime¹⁵ nega la detrazione dell'Iva in capo al cessionario, ovvero al committente, allorché risulti provato che questi fosse consapevole della frode collegata all'operazione¹⁶.

¹² Cfr. Cass., Sez. III, 28 ottobre 2022, n. 45114, in *Cass. pen.*, 2023, p. 1714.

¹³ In tal senso sembrerebbero potersi leggere Cass., Sez. V, 7 dicembre 2018, n. 31720, in *Mass. Giust. civ.*, 2019; Cass., Sez. III, 26 giugno 2020, n. 12897, ancorché relative solamente all'Iva (per la quale la detraibilità dell'imposta sarebbe comunque preclusa) e all'Irap, ma non anche riferite alle imposte sui redditi. Al riguardo, sia consentito rinviare a S.F. COCIANI, *L'appalto di servizi, tra criticità tributarie e possibili rimedi*, in *Rivista Telematica di Diritto Tributario*, 2024, 1, 7 gennaio 2024, *rivistadirittotributario*; in termini critici rispetto all'orientamento giurisprudenziale in discorso si vedano P. ALDROVANDI, G. FLORA, *Frode fiscale e contratti di appalto simulati: verso un diritto penale "totale"?*, in *Rass. trib.*, 2023, p. 9 ss.; A. M. DELL'OSSO, *Appaltante, datore di lavoro, evasore fiscale: fluidità dei ruoli nella giurisprudenza penal-tributaria*, in *Riv. dir. trib.*, 2023, III, p. 67 ss.

¹⁴ Infatti, tale regime dell'inversione contabile, ai sensi dell'art. 17, commi 5, 6 e 7, d.p.r. n. 633/1972, prevede che il pagamento del tributo sia posto a carico del cessionario del bene, ovvero del committente il servizio, che, ricevuta la fattura dal cedente il bene, ovvero dal prestatore il servizio, senza addebito dell'Iva, è tenuto all'integrazione della medesima con l'indicazione dell'aliquota e della relativa imposta dovuta, per poi annotare il documento in parola, ai fini del versamento del tributo, nel registro Iva delle fatture emesse (ovvero dei corrispettivi) e, nello stesso tempo, ai fini della detrazione dell'imposta, anche nel registro Iva degli acquisti.

¹⁵ Successivamente inasprito (recentemente anche per effetto del disposto di cui all'art. 1, comma 152, legge n. 197/2022 che ha modificato il comma 9-bis dell'art. 6, d.lgs. n. 471/1997), ai sensi dell'art. 17, commi 5, 6 e 7, d.p.r. n. 633/1972, prevede che il pagamento del tributo sia posto a carico del cessionario del bene, ovvero del committente il servizio, che, ricevuta la fattura dal cedente il bene, ovvero dal prestatore il servizio, senza addebito dell'Iva, è tenuto all'integrazione della medesima con l'indicazione dell'aliquota e della relativa imposta dovuta, per poi annotare il documento in parola, ai fini del versamento del tributo, nel registro Iva delle fatture emesse (ovvero dei corrispettivi) e, nello stesso tempo, ai fini della detrazione dell'imposta, anche nel registro Iva degli acquisti.

¹⁶ In questi casi il cessionario è sanzionato con la misura prevista per l'illegittima detrazione di cui all'art. 6, comma 6, d.lgs. n. 471/1997, ovvero con la sanzione amministrativa pari al settanta per cento dell'ammontare della detrazione compiuta. In caso di applicazione dell'imposta in misura superiore a quella effettiva, erroneamente assolta dal cedente o prestatore, fermo restando il diritto del cessionario o committente alla detrazione, l'anzidetto cessionario o committente è punito con la sanzione amministrativa compresa fra 250 euro e 10.000 euro. La restituzione dell'imposta è esclusa qualora il versamento sia avvenuto in un contesto di frode

3.L'autonoma qualificazione, a fini tributari, del rapporto di lavoro nella recente giurisprudenza di legittimità.

Brevemente descritti i contorni della questione che qui occupa, osservato altresì che la (ri)qualificazione del rapporto di lavoro - nella dimensione civilistica (*rectius*: giuslavoristica) - finisce per inevitabilmente sollecitare (e condizionare) la qualificazione del medesimo rapporto tanto nella dimensione penale, quanto nella dimensione tributaria, è senz'altro il caso di soffermarsi sui caratteri di quest'ultima qualificazione (a fini tributari), così come messi in rilievo dalla recente giurisprudenza di legittimità.

Al riguardo, è subito da precisare che la qualificazione a fini tributari ha per oggetto il fatto economico a rilevanza tributaria - così come questo emerge dal rapporto di lavoro - e dunque, in questa prospettiva, è interessante domandarsi se la certificazione del contratto di lavoro di cui agli artt. 75 e ss. del d.lgs. n. 10 settembre 2003, n. 276 risulti capace di condizionare l'attività di controllo dell'amministrazione finanziaria e, eventualmente, quella del giudice tributario successivamente chiamato a pronunciarsi sul medesimo fatto economico¹⁷.

In merito, non sembra privo di rilievo premettere che la certificazione volontaria dei contratti di lavoro - effettuando una ricognizione della volontà negoziale espressa dalle parti che, nel relativo atto, trova così conferma con funzione probatoria di tale volontà - è stata introdotta con il dichiarato scopo di ridurre il contenzioso in materia di lavoro. Tanto più che, successivamente, l'art. 30 della legge 4 novembre 2010, n. 183, ha esteso il campo di applicazione della certificazione a tutti i contratti in cui sia dedotta, direttamente o indirettamente, una prestazione di lavoro, così ampliando la finalità della certificazione alla più generale *prevenzione* del «contenzioso in materia di lavoro». Da ciò si è quindi dedotta un'espansione considerevole dell'oggetto della certificazione, che può riguardare ormai una qualsiasi tipologia di contratto in cui sia implicata una prestazione lavorativa, con il rafforzamento dell'accennato obiettivo di deflazione del contenzioso in materia di diritto del lavoro¹⁸.

Va poi osservato che la certificazione del contratto di lavoro spiega effetti «civili, amministrativi, previdenziali o fiscali, in relazione ai quali le parti richiedono la certificazione»¹⁹,

fiscale.

¹⁷ Sulla certificazione dei contratti di lavoro nella prospettiva giuslavoristica si vedano, senza pretesa di esaustività: AA.VV., *La certificazione dei contratti di lavoro. Problemi e questioni aperte*, S. CIUCCIOVINO (a cura di), Giappichelli, Torino, 2014; AA.VV., *La certificazione dei contratti di lavoro*, G. PERONE, A. VALLEBONA (a cura di), Giappichelli, Torino, 2004; AA.VV., *La riforma del mercato del lavoro, Commento alla legge 4 novembre 2010 n. 183, 2010*, L. NOGLER, M. MARINELLI (a cura di), Utet, Milano, 2012; S. CIUCCIOVINO, *Certificazione dei contratti di lavoro*, in G. SANTORO PASSARELLI (a cura di), *Trattato di Diritto e processo del lavoro e della previdenza sociale: privato e pubblico*, Utet, Torino, 2014; M.G. GAROFALO, *La certificazione dei rapporti di lavoro*, in P. CURZIO (a cura di), *Lavori e diritti dopo il decreto legislativo 276/2003*, Cacucci, Bari, 2003, p. 426 ss.

¹⁸ Così S. CIUCCIOVINO, *Certificazione dei contratti di lavoro*, in *Treccani, Diritto on line*, 2016.

¹⁹ Cfr. art. 78 d. lgs. n. 276/2003. In questo senso, nella dimensione tributaria, gli effetti della certificazione sembrerebbero semmai limitati alle parti richiedenti la certificazione (ad esempio in ordine alla qualificazione del rapporto come di lavoro autonomo e non già di lavoro dipendente, con i conseguenti risvolti, ad esempio, in termini di misura della ritenuta Irpef), ma non sembrerebbero potersi estendere al giudice tributario e, come si

anche verso i terzi (in ogni caso - come accennato - fino al momento in cui non sia stato accolto, con sentenza di merito, uno dei ricorsi giurisdizionali esperibili ai sensi dell'articolo 80 dello stesso decreto, fatti salvi i provvedimenti cautelari²⁰) e, sul punto specifico, fra «i terzi» si ritiene che ben possa ricomprendersi pure l'amministrazione finanziaria²¹.

Pertanto, si è opinato essere onere di quest'ultima - al pari di qualsiasi altro soggetto terzo - impugnare la certificazione avanti il giudice ordinario, in funzione di giudice del lavoro, sia ai fini della corretta qualificazione giuridica del rapporto di lavoro, sia al fine di accertare l'eventuale difformità tra l'oggetto del contratto e la sua esecuzione, dunque anche nella prospettiva tributaria²².

Senonché, come premesso, la giurisprudenza di legittimità oggetto delle presenti note ha sul punto affermato che l'esercizio del potere-dovere del giudice tributario di qualificare l'operazione economica sottostante un contratto (anche sulla base della sua concreta esecuzione), è autonomo rispetto alla certificazione del contratto di cui agli artt. 75 e ss. del d. lgs. 10 settembre 2003, n. 276, e non è precluso dalla mancata impugnazione di tale certificazione (eventualmente ad opera dell'Agenzia delle entrate) davanti al giudice ordinario in funzione di giudice del lavoro.

In altri termini, per la Suprema Corte, la certificazione può influire come fatto dedotto nel processo, ma non può vincolare il giudice in punto di qualificazione del rapporto tributario²³.

Difatti, secondo tale giurisprudenza, il potere del giudice tributario di qualificare correttamente il rapporto impositivo, sotto il profilo giuridico, si risolve nell'esatta applicazione della legge e non tollera limitazioni, peraltro non abbisognando di specifiche previsioni proprio perché esso è un connotato dell'esercizio della giurisdizione.

vedrà più oltre, all'amministrazione finanziaria.

²⁰ Cfr. art. 79 d. lgs. n. 276/2003.

²¹ Cfr. S. CIUCCIOVINO, *Certificazione dei contratti di lavoro*, cit.

²² In tal senso, G. BENINCASA, *Accertamento tributario e riqualificazione dei contratti certificati: facciamo chiarezza*, in *Bollettino Adapt - Scuola di alta formazione sulle relazioni industriali e di lavoro*, 16 settembre 2024, n. 32. Per la giurisprudenza tributaria si veda Corte di giustizia tributaria di II grado dell'Emilia-Romagna, sent. n. 115 del 3 ottobre 2022, in termini analoghi Comm. Trib. regionale Emilia-Romagna, sent. n. 639/2019. Più in generale, sul tema dell'impugnazione della certificazione in discorso si vedano Corte d'Appello di L'Aquila, sez. lavoro, sent. n.1018/2022, e Tribunale di Firenze, sez. lavoro, sent. n.831/2017. Ove, in particolare nella prima pronuncia, si fa notare che, nelle intenzioni del legislatore (sia del 2003 che del 2010 in quanto con il c.d. "collegato lavoro" sono state apportate significative novità all'originario impianto) la principale finalità della certificazione è quella di fungere da strumento di argine al contenzioso sui contratti di appalto escludendo, proprio all'esito di tale attività, che possa di contro ravvisarsi nella fattispecie il diverso caso della somministrazione illecita di manodopera. Quanto ai casi, tipizzati, di opponibilità della certificazione, vi sono l'errata qualificazione del contratto, il vizio del consenso, la violazione del procedimento e l'eccesso di potere; talché, mediante l'opposizione (che riguarda unicamente l'atto amministrativo di certificazione) si tende a produrre un effetto caducatorio del suddetto atto con conseguente inefficacia anche tra le parti del contratto.

²³ Cfr. Cass., Sez. trib., 29 luglio 2024 n. 21090. Al riguardo, la Suprema Corte premette che spetta al giudice dare una qualificazione giuridica ai fatti e ai rapporti dedotti in lite, nonché all'azione esercitata in causa, ricercando, a tal fine, le norme giuridiche applicabili e, se necessario, ponendo a fondamento della decisione disposizioni e principi di diritto eventualmente anche diversi da quelli richiamati dalle parti, con il solo limite dell'immutazione della fattispecie entro il perimetro della domanda (ove, rispettivamente, il richiamo a Cass. 26 febbraio 2021, n. 5253 e a Cass. 28 dicembre 2023, n. 29334).

In altre parole, la certificazione, nella dimensione civilistica, avrebbe l'effetto di qualificare il contratto di lavoro, accertandone il contenuto con efficacia anche verso i terzi²⁴, mentre, nella dimensione fiscale, altro non sarebbe che un elemento rilevante nella ricostruzione del fatto economico a rilevanza tributaria.

Pertanto, in base al richiamato orientamento, il quadro normativo in materia di certificazione dei contratti di lavoro, così come tracciato dagli artt. 75 e ss. del predetto d. lgs. n. 276/2003 e, in particolare, dall'art. 80 del decreto in parola (laddove si prevede che le parti possano proporre ricorso avanti al giudice del lavoro per erronea qualificazione del contratto, ovvero per difformità tra il programma negoziale certificato e la sua successiva attuazione), consente di ritenere come il legislatore non abbia inteso derogare agli ordinari poteri del giudice tributario in ordine alla qualificazione del rapporto controverso inerente all'obbligazione d'imposta.

Ne consegue, ulteriormente, che la certificazione del contratto di lavoro dispiega i suoi effetti - nei termini di cui sopra - limitatamente alla dimensione civilistica (*rectius*: giuslavoristica) del rapporto, mentre, quanto alla dimensione tributaria, è al relativo giudice - nei termini pure precedentemente esposti - che spetta ogni qualificazione, in piena autonomia, dunque, senza essere in alcun modo vincolato dagli artt. 75 e ss. del richiamato d. lgs. n. 276/2003.

In effetti, che la certificazione attenga alla dimensione giuslavoristica sembra confermato sia dalla finalità deflattiva della stessa nel medesimo ambito giuslavoristico, sia dalle competenze tecnico professionali dei certificatori, sia dalla giurisdizione del giudice del lavoro chiamato a conoscere, nel merito, delle controversie aventi ad oggetto la certificazione medesima²⁵.

Nella stessa direzione sopra esposta, sempre a parere del giudice di legittimità, milita la giurisprudenza della Corte di Giustizia UE laddove essa afferma che il diritto alla detrazione dell'Iva deve poggiare su requisiti di carattere sostanziale, da verificarsi nel caso concreto per mezzo del sindacato del giudice²⁶.

In questo senso poi, con particolare riferimento al trattamento ai fini Iva del distacco di personale secondo la normativa italiana, la Suprema Corte richiama altra giurisprudenza unionale ove si afferma che il nodo cruciale è costituito dall'interpretazione della causa per definire se prestazione e pagamento si condizionino reciprocamente²⁷. Del resto, osservano ancora i supremi giudici, la stessa dottrina risulta ben consapevole del tema della ricostruzione del contratto di somministrazione di manodopera irregolare "mascherato" da

²⁴ Ciò lo si ricava dall'art. 80 del d. lgs. n. 276/2003 ove è fatta l'elencazione dei possibili motivi di impugnazione di quanto certificato di fronte al giudice del lavoro. Tra questi sono compresi infatti l'«*erronea qualificazione del contratto*» e il «*vizio del consenso*». Se ne deduce, quindi, che la certificazione è valida ed efficace in quanto fornisce una qualificazione corretta (ovvero non «erronea») del contratto, basandosi sul consenso consapevole (non viziato) espresso delle parti. Cfr. S. CIUCCIOVINO, *Certificazione dei contratti di lavoro*, cit.

²⁵ Cfr. S. CIUCCIOVINO, *op. ult. cit.*

²⁶ Cfr. Corte Giust. UE, sent. 11 dicembre 2014, causa C-590/13, come richiamata da Cass., Sez. trib., 29 luglio 2024 n. 21090.

²⁷ Cfr. Corte Giust. UE, sent. 11 marzo 2020, causa C-94/19, San Domenico Vetraria, parimenti richiamata da Cass., Sez. trib., 29 luglio 2024 n. 21090.

contratto di appalto di servizi e discute, in particolare, sulla giuridica esistenza o meno del contratto, con quanto ne consegue, sotto il profilo tributario, in ordine ai requisiti di certezza, determinatezza o determinabilità dei costi, oltre che del carico sanzionatorio, profili questi che attestano diffuse letture nel senso dell'ampia possibilità di operare la riqualificazione da parte del giudice tributario.

Ancora, a detta della medesima Corte, l'interpretazione dalla stessa accolta risulta pienamente coerente, sul piano processuale, con la previsione dell'art. 2, terzo comma, del d. lgs. n. 546/1992, laddove si dispone che il giudice tributario deve risolvere in via incidentale ogni questione da cui dipende la decisione delle controversie rientranti nella propria giurisdizione, fatta la sola eccezione in favore dell'AGO per le questioni in materia di querela di falso e sullo stato o la capacità delle persone, diversa dalla capacità di stare in giudizio. Questa previsione - secondo la pronuncia in parola - non comporta l'abrogazione implicita, né l'inefficacia della previsione della certificazione sopra descritta, dal momento che la certificazione del contratto resta valida ed efficace sul piano civile, né si limita ad operare sul piano processuale anziché sostanziale, poiché investe il potere-dovere del giudice tributario di pronunciarsi sul rapporto qualificandolo. Sicché, l'interpretazione fatta propria dal supremo Collegio - a detta del medesimo - rispetta i limiti che l'art. 2 di cui sopra traccia in ordine ai poteri del giudice tributario e al suo rapporto con il giudice ordinario²⁸.

Insomma, conclude la Corte, non è decisiva la giurisprudenza giuslavoristica sulla portata degli effetti della certificazione dei contratti di lavoro²⁹, in quanto essa riguarda la qualificazione del contratto civilistico e la sua efficacia verso terzi³⁰, comprese le autorità pubbliche, ma non si estende fino all'operazione economica sottostante³¹, talché la

²⁸ Sull'art. 2, terzo comma, d. lgs. n. 546/1992 si vedano P. RUSSO, F. COLI, G. MERCURI, *Diritto processuale tributario*, Giuffrè, Milano, 2022, p. 61 ss., secondo i quali, in definitiva, al giudice tributario spetta conoscere di tutte le questioni, pregiudiziali o preliminari, la cui soluzione sia necessaria per pronunciarsi sulla questione principale.

²⁹ Cfr. Corte d'Appello di L'Aquila, sent. n.1018/2022, Tribunale di Firenze, sent. n.831/2017, citate sopra.

³⁰ Quanto agli effetti della certificazione verso gli enti pubblici, questi si vedono privati dei loro poteri di autotutela attiva ed interdetto l'esercizio dei loro tipici poteri di diffida accertativa, contestazione, recupero previdenziale e assicurativo e sanzionatori. Così S. CIUCCIOVINO, cit., secondo la quale, così, si realizza la funzione essenziale della certificazione, consistente nella produzione di certezze pubbliche, per le parti e per i terzi riguardo al contratto stipulato (ed ai suoi effetti), dotando questo di una relativa stabilità e resistenza a contestazioni in sede ispettiva e rimettendo la relativa verifica esclusivamente all'autorità giudiziaria. Peraltro, secondo la citata autrice, sembra corretto ritenere che l'impugnativa di fronte al giudice del lavoro abbia per oggetto il *provvedimento di certificazione* e non il contratto certificato. Non solo perché la norma prevede espressamente la proposizione del ricorso «*nei confronti dell'atto di certificazione*», ma soprattutto perché i motivi di impugnazione riguardano chiaramente il contenuto del certificato e non del contratto, benché, ovviamente, il giudice del lavoro sia chiamato a conoscere i difetti del provvedimento con riferimento ai profili di merito e sostanziali in relazione alla violazione delle norme giuslavoristiche alla base della certificazione (ult. cit. loc.).

³¹ Difatti, a ben vedere, la certificazione ha per oggetto il *contratto di lavoro* e non anche il *rapporto di lavoro* per la cui valutazione, evidentemente, rilevano le modalità di esecuzione del contratto stesso. In tal senso S. CIUCCIOVINO, cit., la quale osserva che non potrebbe essere altrimenti, atteso che la commissione è priva di qualsivoglia potere di verifica e accertamento dei profili esecutivi del rapporto di lavoro, di cui dispongono, invece, le autorità preposte a conoscere dell'effettiva esecuzione del rapporto di lavoro quali sono l'autorità giudiziaria o ispettiva. Sicché la funzione del certificatore è ben diversa e in nessun modo sovrapponibile a quella svolta dal giudice e dall'autorità di vigilanza.

certificazione non impedisce al giudice tributario di pronunciarsi sull'obbligazione tributaria intesa quale rapporto giuridico instauratosi al verificarsi di un atto o un fatto (economico) rivelatore di capacità contributiva *ex art. 53 Cost.* secondo la legge applicabile in materia.

In definitiva, spetta quindi al giudice tributario qualificare il fatto economico a rilevanza tributaria sottostante il contratto di appalto (e ciò anche in base alla concreta esecuzione di quest'ultimo), in guisa tale da potersi pronunciare sull'*an* e sul *quantum* dell'obbligazione tributaria.

In altre parole, quanto agli effetti della certificazione di cui agli artt. 75 ss. d. lgs. n. 276/2003, essa non è suscettibile di condizionare l'attività giurisdizionale in materia impositiva, non potendosi far discendere dalla mancata impugnazione di tale certificazione, nella competente sede, alcun effetto preclusivo in ordine al potere-dovere del giudice tributario così come ora ricostruito.

4. Alcune precisazioni sulla riconosciuta esistenza del potere di autonomamente qualificare il fatto a rilevanza tributaria, anche quando il relativo contratto risulti munito di certificazione.

La pronuncia di legittimità appena richiamata offre dunque l'opportunità di svolgere alcune brevi considerazioni, sia per quanto concerne l'attività giurisdizionale in sede tributaria, sia per quanto concerne l'attività amministrativa di accertamento.

Partitamente.

4.1. Quanto all'attività giurisdizionale in sede tributaria.

Anzitutto, laddove l'ordinanza in parola riconosce al giudice tributario la prerogativa di non rimanere condizionato dagli effetti prodotti dalla certificazione del contratto di lavoro, risulta riaffermare la tendenziale autonomia del giudizio tributario rispetto alla giurisdizione civile e amministrativa giacché, come dalla stessa Corte ricordato (attraverso il richiamo all'art. 2, terzo comma, d. lgs. 31 dicembre 1992, n. 546), spetta al medesimo giudice tributario risolvere in via incidentale ogni questione da cui dipende la decisione, con le ricordate eccezioni della querela di falso e delle questioni sullo stato o capacità delle persone.

Ne consegue che la decisione della Corte di giustizia tributaria non risulta suscettibile di particolari condizionamenti ad opera delle pronunce del giudice civile o amministrativo - fatto salvo quanto si preciserà oltre - su eventuali questioni costituenti antecedenti logici rispetto al giudizio tributario, tant'è che il giudice tributario non può sospendere il processo in attesa della definizione di quello civile o amministrativo, tranne nel caso in cui, invocata l'autorità di una sentenza civile o amministrativa nel nostro processo, tale pronuncia sia stata impugnata³².

Sul punto, in termini generali, nel caso di giudicato formatosi nel giudizio nel quale la questione considerata è stata decisa in via principale, se il giudicato dispone l'annullamento dell'atto, il relativo effetto caducatorio opera anche nel processo tributario, diversamente, il

³² Cfr. F. PISTOLESI, *Il Processo tributario, II ed.*, Giappichelli, Torino, 2023, p. 336, ove si precisa che solo a tali condizioni il giudicato civile quanto quello amministrativo spiegano effetto vincolante nel processo tributario.

giudicato risulta vincolante in sede tributaria a seconda che le parti dei due giudizi siano le stesse oppure no³³.

Tanto premesso, va rilevato che l'ordinanza in questa sede esaminata non risulta richiamare il potere dello stesso giudice tributario di cui all'art. 7, quinto comma, del medesimo d. lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 che, come noto, prevede il potere officioso delle Corti di giustizia tributaria di disapplicare, in relazione all'oggetto dedotto in causa, regolamenti e atti amministrativi generali rilevanti ai fini della decisione, come detto, ferma restando l'eventuale impugnazione di essi nelle competenti sedi³⁴.

Ciò, forse, o perché la Corte non ritiene che la certificazione del contratto di lavoro possa rientrare tra gli atti oggetto di disapplicazione, ovvero, in alternativa, perché la Corte ritiene la norma di cui all'art. 7, quinto comma, ora richiamata, come assorbita in quella di cui all'art. 2, terzo comma, in parola³⁵.

Ebbene, cominciando ad esaminare quest'ultima ipotesi interpretativa, è da rilevare che il recente d. lgs. 14 novembre 2024, n. 175, recante il testo unico della giustizia tributaria, al quarto comma dell'art. 52, a sua volta dedicato ai poteri delle Corti di giustizia tributaria di primo e secondo grado, espressamente statuisce che: *“Le corti di giustizia tributaria di primo e secondo grado, se ritengono illegittimo un regolamento o un atto generale rilevante ai fini della decisione, non lo applicano, in relazione all'oggetto dedotto in giudizio, salva l'eventuale impugnazione nella diversa sede competente”*. E poiché il richiamato testo unico risulta avere carattere espressamente compilativo, avendo come obiettivo la ricognizione della normativa vigente in materia e la creazione di una disciplina organica che contempra in un unico *corpus* le norme in materia di giurisdizione e processo tributario, si deve ritenere che l'attuale art. 7, quinto comma, d. lgs. n. 546/1992, laddove dispone il potere di disapplicazione del giudice tributario, sia ancora pienamente vigente, altrimenti sarebbe stato espunto dal testo unico in parola.

Quanto poi alla disapplicabilità dell'atto di certificazione del contratto di lavoro, essendo previsto il potere di disapplicazione dei regolamenti e degli *atti amministrativi generali, d'ufficio, a fortiori*, si potrebbe ritenere ammissibile il riconoscimento del potere - in capo al giudice tributario - di disapplicare la certificazione del contratto di lavoro che, invero, risulta allo scopo qualificabile alla stregua di un atto amministrativo particolare, naturalmente alla condizione che la stessa certificazione risulti investita dai motivi di doglianza ritualmente dedotti nel corso del giudizio tributario³⁶.

³³ Così P. RUSSO, F. COLI, G. MERCURI, *Diritto processuale tributario*, cit., p. 62 ss.

³⁴ Più in generale, sui poteri istruttori officiosi del giudice tributario, anche con finalità di integrazione gli oneri probatori incombenti sulle parti e, in quanto tali, utilizzabili solo quando sia impossibile o assai difficile fornire, da colui che vi è tenuto, la prova richiesta e si prospetti l'oggettiva incertezza sui fatti di causa, si veda pure F. PISTOLESI, *Il Processo tributario*, cit., p. 130.

³⁵ In tal senso si vedano P. RUSSO, F. COLI, G. MERCURI, *Diritto processuale tributario*, cit., p. 62 ss., a parere dei quali l'art. 7, quinto comma, d. lgs. n. 546/1992 sarebbe da ritenersi tacitamente ed implicitamente abrogato dall'art. 2, terzo comma, d. lgs. n. 546/1992 posto che quest'ultima norma attribuisce al giudice tributario anche il potere di conoscere, in via incidentale, della legittimità o meno degli atti suddetti.

³⁶ Per la giurisprudenza che ammette come la disapplicazione in parola possa essere pronunciata dal giudice d'ufficio, alla sola condizione che i regolamenti e gli atti generali siano stati investiti dai motivi d'impugnazione dell'atto opposto, si veda Cass., Sez. V, 24 gennaio 2019, n. 1952.

Quanto alla natura di atto amministrativo particolare della certificazione dei contratti di lavoro, è appena in caso di osservare che, secondo la prevalente ricostruzione dottrinale, essa costituisce un *atto amministrativo di certazione*, cioè produttivo di certezza della qualificazione dei rapporti interpretati nei confronti delle pubbliche autorità destinatarie dell'atto medesimo³⁷. E ancora, la stessa dottrina giuslavoristica osserva che il certificato è frutto della discrezionalità valutativa tecnico-giuridica della commissione che, qualificando il contratto, ad esso attribuisce la forza giuridica della certezza pubblica, con effetto vincolante per le parti e per i terzi interessati (art. 79, co.1).

Infine, la natura di atto amministrativo della certificazione può essere altresì dedotta dalla natura amministrativa del relativo procedimento, a sua volta desumibile dalla facoltà dei soggetti destinatari del provvedimento (certificazione) di proporre ricorso al TAR per «violazione del procedimento o per eccesso di potere», così come previsto dall'art. 80, quinto comma, del decreto più volte richiamato³⁸. In questo senso, si noti che, a conclusione del procedimento di certificazione, la commissione emette un provvedimento motivato che, come si è detto, accerta la conformità del contratto e della sua qualificazione giuridica alla disciplina legale applicabile. Pertanto, dalla motivazione del certificato, quale elemento essenziale della certificazione (cfr. art. 78, co. 2, lett. c), se ne può dunque ricavare la natura *provvedimentale*, benché il legislatore menzioni più volte genericamente l'«atto» di certificazione (cfr. l'art. 78, co. 2, lett. d e l'art. 81, co. 1)³⁹.

Osservato quindi che l'atto di certificazione del contratto di lavoro è, in realtà, un provvedimento amministrativo individuale, rimane da chiarire se esso possa essere fatto oggetto di disapplicazione da parte del giudice tributario anche in mancanza di un'espressa previsione normativa in tal senso.

Si potrebbe dire, infatti, che tale potere officioso di disapplicazione è espressamente previsto dal legislatore per gli atti generali, mentre nulla esso dispone riguardo alla

³⁷ Così S. CIUCCIOVINO, *Certificazione dei contratti di lavoro*, cit. ove riferimenti. Tanto è vero che il procedimento di certificazione è regolato, nei suoi elementi essenziali ed indefettibili, dall'art. 78 nonché dai regolamenti adottati dalle commissioni e, per quanto non diversamente disciplinato, dalle norme generali in materia di procedimento amministrativo. Sono elementi essenziali del procedimento: a) la comunicazione di inizio del procedimento alla Direzione Territoriale del Lavoro competente che ne cura l'ulteriore comunicazione agli enti interessati; b) la durata non superiore a 30 giorni del procedimento; c) la motivazione del provvedimento e la menzione delle autorità cui è possibile ricorrere; d) la menzione degli effetti - civili, amministrativi, previdenziali e fiscali - del certificato. A conclusione del procedimento, la commissione emette un provvedimento motivato di certificazione che, come si è detto, accerta la conformità del contratto e della sua qualificazione giuridica alla disciplina legale applicabile. Dalla motivazione del certificato, quale elemento essenziale della certificazione (cfr. art. 78, co. 2, lett. c), se ne può ricavare la natura *provvedimentale*, benché il legislatore menzioni più volte genericamente l'«atto» di certificazione (cfr. l'art. 78, co. 2, lett. d e l'art. 81, co. 1), cfr. S. CIUCCIOVINO, cit.

³⁸ Cfr. S. CIUCCIOVINO, *Certificazione dei contratti di lavoro*, cit., la quale sottolinea che il procedimento di certificazione è regolato, nei suoi elementi essenziali ed indefettibili, dall'art. 78 nonché dai regolamenti adottati dalle commissioni e, per quanto non diversamente disciplinato, dalle norme generali in materia di procedimento amministrativo, al riguardo osservando che sono elementi essenziali del procedimento: a) la comunicazione di inizio del procedimento alla Direzione Territoriale del Lavoro competente che ne cura l'ulteriore comunicazione agli enti interessati; b) la durata non superiore a 30 giorni del procedimento; c) la motivazione del provvedimento e la menzione delle autorità cui è possibile ricorrere; d) la menzione degli effetti - civili, amministrativi, previdenziali e fiscali - del certificato.

³⁹ Cfr. Cfr. S. CIUCCIOVINO, *Certificazione dei contratti di lavoro*, cit.

disapplicazione degli atti amministrativi individuali, talché non si potrebbe dedurre, per via interpretativa, alcun potere di disapplicazione da parte del giudice in relazione alla certificazione dei contratti di lavoro.

Tuttavia, si è già fatto notare che la richiamata disposizione di cui al quinto comma dell'art. 7 citato, come pure quella di cui al successivo art. 8 del medesimo d. lgs. n. 546/1992 (sulla disapplicazione delle sanzioni per obiettiva incertezza), altro non sarebbero che ipotesi attributive di poteri officiosi al giudice investito della lite d'imposta⁴⁰.

Talché, in questo senso, le richiamate disposizioni rappresenterebbero un'apertura rispetto ai vincoli imposti dalla natura dispositiva del processo e, ancora, troverebbero logica giustificazione nella più corretta attuazione della tutela giurisdizionale⁴¹. Insomma, per la dottrina tributaria appena richiamata, i poteri officiosi di disapplicazione *de quibus* non costituiscono un'eccezione ma, al contrario, risultano coerenti con una lettura sistematica per cui, ove non ne sia espressamente prevista l'esclusione, essi rientrano (*de plano*) tra quelli attribuiti alla giurisdizione speciale tributaria⁴².

In altre parole, ben si può ritenere che nulla vieti al giudice tributario - nel decidere la controversia ad esso devoluta - di disapplicare anche gli atti amministrativi particolari, o individuali, ritenuti illegittimi, per l'impugnazione dei quali non è contemplata la sua giurisdizione e sempreché essi risultino rilevanti ai fini della decisione⁴³.

In effetti, si è appunto osservato che l'art. 7, quinto comma, d. lgs. n. 546/1992, non menziona tali atti solo perché è più frequente che sia un provvedimento generale, anziché uno particolare, a incidere sull'oggetto della lite tributaria, ma, qualora un atto individuale si ripercuotesse sulla materia del contendere, la Corte potrebbe sancirne la sua disapplicazione con riferimento all'oggetto della controversia rimessa alla sua cognizione⁴⁴.

Pertanto, tornando al caso che qui ci occupa, la riconosciuta facoltà dell'a.f. di impugnare la certificazione nelle competenti sedi giudiziarie (sia essa quella civile, davanti al giudice del lavoro, rispetto al merito, sia essa quella amministrativa rispetto ai vizi del procedimento), non limita - di per sé - tale potere di disapplicazione che pure, specularmente, a nulla rileva rispetto all'eventuale procedimento di impugnazione della certificazione medesima davanti al giudice competente.

Naturalmente, in caso di accoglimento dell'impugnazione con sentenza definitiva, il relativo effetto caducatorio si dispiega in sede tributaria, peraltro nei termini di cui si dirà meglio appresso.

4.2. Quanto all'attività amministrativa in sede tributaria e ai relativi limiti procedurali e processuali.

Quanto poi ai riflessi della sopra richiamata giurisprudenza sull'attività amministrativa di accertamento, nel mentre la pronuncia in parola afferma il potere del giudice tributario di

⁴⁰ Cfr. G. TINELLI, *Diritto processuale tributario*, Cedam, Milano, 2021, p. 71-73, il quale ne osserva la differenza rispetto al modello accolto nel sistema processualcivilistico.

⁴¹ Così, ancora, G. TINELLI, *Diritto processuale tributario*, cit., p. 72 ss.

⁴² Cfr. G. TINELLI, cit., p. 73.

⁴³ Cfr. F. PISTOLESI, *Il Processo tributario*, cit., p. 133.

⁴⁴ Cfr. F. PISTOLESI, cit., p. 133.

autonomamente qualificare il fatto a rilevanza tributaria sottostante il contratto di lavoro certificato, essa non sembra intervenire direttamente sugli effetti prodotti dalla certificazione in discorso che, come precisato, ha ad oggetto il contratto di lavoro e non anche il fatto a rilevanza tributaria.

Talché, si potrebbe ritenere che tutte le autorità ispettive (ivi compresa l'Agenzia delle Entrate) non possano procedere alla (ri)qualificazione di un contratto di lavoro certificato⁴⁵, senza prima ricorrere in giudizio per conseguire l'effetto caducatorio della certificazione di cui sopra si è fatto cenno⁴⁶.

Senonché, stanti la funzione e i poteri dell'amministrazione finanziaria (anche in quanto rivolti a colmare il *deficit* conoscitivo della stessa nella ricostruzione del fatto a rilevanza tributaria)⁴⁷ e tenuto conto della struttura impugnatoria del giudizio tributario, sembra difficile riconoscere un'effettiva portata pratica al principio di diritto espresso dall'ordinanza n. 21090/2024, di cui sopra, senza ipotizzare che l'amministrazione finanziaria abbia già precedentemente (ri)qualificato il fatto economico a rilevanza tributaria direttamente, dunque, anche senza aver prima promosso l'impugnazione della certificazione avanti al giudice competente (sia esso quello ordinario, in funzione di giudice del lavoro, ovvero quello amministrativo)⁴⁸.

In ogni caso, è da ritenersi pacifico che al fisco spetti l'attuazione amministrativa (nel senso dell'applicazione pratica) della norma tributaria, operazione, questa, che presuppone l'interpretazione e la qualificazione del contratto alla luce delle norme applicabili⁴⁹.

Opinare diversamente significherebbe - non senza contraddizione - ammettere il sindacato del giudice tributario solo ove il fisco abbia già conseguito, in esito alla propria

⁴⁵ Peraltro, è noto che interpretazione e qualificazione sono operazioni giudiziali. Sul tema si veda G. MELIS, *L'interpretazione nel diritto tributario*, Cedam, Padova, 2003, in partic. p. 266, ove si chiarisce tale attività giudiziale si sostanzia nell'applicazione di norme di diritto, come tale sottratta all'autonomia delle parti, ivi riferimenti.

⁴⁶ Così, G. BENINCASA, *Accertamento tributario e riqualificazione dei contratti certificati: facciamo chiarezza*, cit.

⁴⁷ Sulla rilevanza della posizione di inferiorità conoscitiva del fisco rispetto alla ricostruzione del fatto a rilevanza tributaria, sia in chiave di giustificazione della previsione di doverosi obblighi di collaborazione del contribuente, sia in chiave di giustificazione della previsione legale di forme di compressione di posizioni giuridicamente tutelate del debitore d'imposta e di conseguenti penetranti poteri istruttori amministrativi oltre che in tema di regole di attenuazione di oneri dimostrativi della p.a. in materia tributaria, si veda G. TINELLI, *Diritto processuale tributario*, cit., 7, il quale osserva che, in ogni caso, tale disciplina normativa deve sempre indirizzarsi verso la ricostruzione dell'oggettività del fatto fiscalmente rilevante e non può subire deviazioni derivanti dalla cura di interessi diversi da quelli tutelati dalla norma primaria.

⁴⁸ Sotto altro profilo, favorevole a riconoscere il diritto del fisco di procedere (direttamente) alla corretta qualificazione dei contratti risulta altresì G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario, Parte generale*, III ed., Padova, 1999, p. 204. Sul tema della (ri)qualificazione del contratto ad opera dell'Amministrazione finanziaria si veda ancora G. MELIS, *L'interpretazione nel diritto tributario*, cit., 267, ove si chiarisce che nulla osta a che tale attività - di regola spettante al giudice - sia esercitata anche da soggetti diversi dai contraenti, purché aventi un interesse alla diversa qualificazione fatta dalle parti. In definitiva, secondo la citata dottrina, si tratta di ricondurre una fattispecie legale ad un presupposto del tributo. Pertanto, il tema è, semmai, quello di verificare quali siano i limiti di tale riqualificazione ad opera del fisco.

⁴⁹ Al riguardo, semmai, il tema è verificare quali siano i limiti di tale (ri)qualificazione ad opera del fisco, ovvero quali siano i limiti procedurali e processuali a tale attività.

azione di impugnazione, l'esito caducatorio di cui sopra ma, allora, la pronuncia ora annotata risulterebbe *inutiliter data*.

Sicché non può negarsi il sindacato del giudice tributario ove il fisco abbia proceduto all'accertamento, previa autonoma (ri)qualificazione da parte di quest'ultimo, del fatto economico a rilevanza tributaria.

Ad esiti in parte diversi dovrebbe potersi giungere nel caso in cui la certificazione sia stata impugnata e, all'esito del relativo giudizio cui abbia partecipato anche l'a.f., l'azione sia stata rigettata, così confermando la validità della certificazione del contratto di lavoro che ne è l'oggetto. In questo caso, ove la relativa pronuncia sia divenuta definitiva, si potrebbe ritenere che il giudice tributario debba prendere atto di tale statuizione, non potendo procedere alla disapplicazione dell'atto.

Senonché, a ben vedere, occorre precisare che - come già osservato - oggetto della certificazione è il contratto di lavoro mentre, d'altra parte, il giudizio tributario si impernia sul fatto economico a rilevanza tributaria che, a sua volta, dipende anche dal rapporto di lavoro.

Pertanto, a nostro parere, la soluzione risulta dipendere dalla estensione e dalla profondità del sindacato del giudice investito dell'impugnazione della certificazione.

Al riguardo, si è già detto che, a mente dell'art. 80 d. lgs. n. 276/2003, nei confronti dell'atto di certificazione, le parti e i terzi, nella cui sfera giuridica l'atto stesso è destinato a produrre effetti, possono proporre ricorso: **i)** avanti il giudice civile, in funzione di giudice del lavoro, per erronea qualificazione del contratto oppure per difformità tra il programma negoziale certificato e la sua successiva attuazione; **ii)** avanti il giudice amministrativo, per violazione del procedimento o per eccesso di potere.

Conseguentemente, se il giudizio sul provvedimento di certificazione - che ben può estendersi anche ai profili di merito e sostanziali della violazione o meno delle norme giuslavoristiche - abbia espressamente escluso la violazione di tali regole, in questo caso, esigenze di economia processuale indurrebbero a ritenere che la certificazione - così come successivamente "convalidata" con pronuncia definitiva - dovrebbe poter concorrere a definire (nel senso dalla stessa attestato) i contorni del fatto a rilevanza tributaria anche in quest'ultima sede (ovvero in sede di giudizio sull'impugnazione del provvedimento impositivo che abbia autonomamente qualificato il fatto imponible in difformità rispetto a quanto accertato con la certificazione poi convalidata). Beninteso, in questo caso particolare, nella ricostruzione del fatto imponible, il giudice tributario dovrà comunque tenere in considerazione tutti quegli elementi che concorrono a qualificare il rapporto di lavoro e, in detto contesto, anche la certificazione così come convalidata all'esito di un giudizio di merito⁵⁰.

Diversamente, nel caso in cui il giudizio si sia arrestato ai profili procedurali, non sembra che il provvedimento giudiziale amministrativo (confermativo della certificazione) possa vincolare il giudice tributario⁵¹, né l'Ufficio finanziario. Difatti, il giudice amministrativo - competente per i vizi ora ipotizzati - può rimuovere, annullandola, la

⁵⁰ Difatti, le prove già formatesi nei processi civile e amministrativo ben possono essere impiegate dal giudice tributario per formare il proprio convincimento. Così F. PISTOLESI, cit., p. 337.

certificazione, ma non ha giurisdizione sul contratto certificato⁵² né, tantomeno, sul rapporto di lavoro. Sicché, nel caso in cui il giudice amministrativo, investito dell'impugnazione per vizi di tipo procedimentale, abbia poi convalidato l'atto, si ribadisce che in nulla tale pronuncia pare in grado di limitare la cognizione e l'autonomia del giudice tributario e, prima ancora, dello stesso Ufficio impositore.

Per completezza, ove invece l'Ufficio avesse previamente conseguito la caducazione della certificazione (tanto ad opera del giudice del lavoro, quanto ad opera del TAR), dunque con effetti *erga omnes*, il giudice tributario, per parte sua, non sarebbe in alcun modo vincolato dalla certificazione medesima, perché già priva di concreti effetti nella prospettiva tributaria.

5. Ulteriori precisazioni sulla potestà amministrativa d'imposizione del fatto imponibile cui è riconducibile il contratto di lavoro certificato.

In un'altra prospettiva, e come già accennato, pare a chi scrive che la portata della pronuncia di legittimità di cui sopra - pur nel silenzio della Corte sui poteri dell'Agenzia delle Entrate nel caso in cui il contratto di lavoro sia munito di certificazione - sia suscettibile di estendersi oltre la dimensione strettamente processuale, per investire anche la dimensione dell'attuazione amministrativa della norma tributaria.

Insomma, pare a chi scrive che la Suprema Corte, nel ribadire la tendenziale autonomia del giudizio tributario rispetto a quello civile (e - si potrebbe aggiungere - a quello amministrativo), abbia voluto riconoscere una sorta di ulteriore "binario" - oltre a quello giuslavoristico e a quello penale - incentrato appunto sul fatto economico a rilevanza tributaria, da tener distinto (non foss'altro per il ripetuto richiamo al principio della capacità contributiva di cui all'art. 53 Cost.) rispetto alle fattispecie giuslavoristica e penale.

Il tema (dell'autonomia del giudizio tributario), ora accennato, richiama quello, ben più ampio, dell'autonomia del diritto tributario che però, per evidenti ragioni di spazio, non può essere in questa sede trattato⁵³.

È tuttavia possibile osservare come, ad oggi, risulti ormai del tutto superata l'impostazione caratterizzata dalla (seppur implicita) concezione gerarchica delle varie branche giuridiche, nel cui contesto alle norme finanziarie sarebbe assegnato un posto di second'ordine sol perché - apparentemente - non riconducibili a sistema⁵⁴.

⁵¹ Al riguardo, è appena il caso di ribadire che, a mente dell'art. 80, quinto comma, è dato impugnare avanti al Tar il provvedimento di certificazione per violazione del procedimento o per eccesso di potere. Sotto il primo profilo, la violazione del procedimento può consistere in una violazione delle prescrizioni di cui agli artt. 77 e 78 (es. mancata o difettosa comunicazione alla DTL dell'inizio del procedimento o il difetto del requisito della volontarietà del procedimento); sotto il secondo profilo, l'eccesso di potere potrebbe sostanziarsi nel rigetto ingiustificato dell'istanza di certificazione; nel diniego non sufficientemente motivato della certificazione; nell'incompetenza territoriale; nel difetto o contraddittorietà della motivazione, cfr. S. CIUCCIOVINO, ult. cit.

⁵² Cfr. S. CIUCCIOVINO, ult. cit.

⁵³ Al riguardo è possibile rinviare a S. CIPOLLINA, *La legge civile e la legge fiscale, Il problema dell'elusione fiscale*, Cedam, Padova, 1992, in particolare, p. 96 ss., ove ampi riferimenti bibliografici.

⁵⁴ Su cui L. EINAUDI, *In difesa della scienza delle finanze*, in *Riforma soc.*, 1934, I, p. 95, il quale osservava che i "giuristi di cartello guardano con malcelato compatimento alla norma finanziaria sol perché la vedono mutevole, determinata da bisogni contingenti di tesoro, perché vedono troppo spesso con raccapriccio violati dalle contingenti norme tributarie i principi più saldi del diritto privato".

Oggi, nessuno più dubita dell'autonomia e dell'indipendenza del diritto tributario, non solo sotto il profilo scientifico e didattico ma, anche, come è dato riscontrare, nell'applicazione pratica che di tale campo dell'esperienza giuridica vien fatta dalla giurisprudenza. Invero, risulta ormai del tutto acquisita la possibilità di individuare principi comuni che disciplinano questo settore del diritto e che, come noto, risultano preordinati al riparto dei carichi pubblici, contemperando l'interesse generale della collettività all'acquisizione dei mezzi finanziari e quello individuale dei singoli consociati al rispetto del loro patrimonio⁵⁵.

Pertanto, anche qualora si volesse accogliere - come invero pare doversi fare - l'impostazione secondo cui tra norme fiscali e norme civili vi sarebbe un rapporto di presupposizione (che però, a sua volta, presuppone separatezza e autonomia)⁵⁶, nel caso in cui non vi sia una precisa indicazione normativa che richiami la norma civile, la norma tributaria rimane libera di configurare il concetto in altra sede espresso⁵⁷ e, quindi, al relativo interprete è consentito qualificare la fattispecie concreta alla luce della norma tributaria applicabile, a sua volta da interpretarsi sulla base degli ordinari canoni dell'ermeneutica giuridica tra cui, a nostro parere, un posto particolare è da attribuirsi all'interpretazione c.d. "sistematica".

Da quanto sopra consegue che, così come non sembra corretto annettere alla certificazione dei contratti di lavoro una portata che, nell'attuazione della norma tributaria applicabile (e quindi nei confronti del fisco), vada oltre la dimensione giuslavoristica, risulta altresì tutt'altro che ineccepibile trarre dalla (ri)qualificazione del contratto di lavoro nella sola dimensione giuslavoristica corrispondenti e meccaniche conseguenze anche nella dimensione tributaria (oltre che in quella penale-tributaria), tant'è vero che la giurisprudenza di legittimità in discorso - attraverso plurimi richiami alla giurisprudenza unionale - si sofferma sulla necessità di verificare, in concreto, l'esistenza del presupposto del tributo alla luce dell'esame dei caratteri sostanziali della fattispecie prevista nell'atto normativo ritenuto applicabile.

Le precisazioni ora svolte, ove condivise, sembrano condurre a riconoscere una tendenzialmente piena autonomia alla dimensione tributaria, tanto rispetto alla dimensione giuslavoristica, quanto rispetto a quella penale (beninteso, per quest'ultima, al netto del raccordo di cui all'art. 21-bis d. lgs. 10 marzo 2000, n. 74)⁵⁸, e ciò, tanto più, anche nel caso in

⁵⁵ Al riguardo si veda A. FANTOZZI, *Il Diritto tributario*, Utet, Torino, 2003, p. 10 ss., il quale, subito dopo, osserva altresì che in "infiniti casi" la c.d. "ragion fiscale" deforma la disciplina del tributo in funzione delle esigenze di controllo del fisco. Nel senso che il diritto tributario mostra un andamento pendolare che oscilla tra esigenza di giustizia, espressa dal principio costituzionale di capacità contributiva, ed esigenza di controllo, espressa da tutte le norme che deformano il primo principio in favore dell'interesse del fisco.

⁵⁶ Al riguardo è possibile rinviare a S. CIPOLLINA, *La legge civile e la legge fiscale, Il problema dell'elusione fiscale*, cit., p. 120.

⁵⁷ Basti pensare al significato della nozione di possesso, ben diversa nel settore tributario rispetto a quella propria del settore civile.

⁵⁸ In particolare, sul rapporto tra processo penale e processo tributario, di recente, si veda A. GIOVANNINI, *I rapporti fra processo penale e processo tributario*, in A. GIOVANNINI, cur., *La riforma fiscale, I diritti e i procedimenti*, Vol. III, Accertamento, sanzioni, e rapporti fra processi, Pacini, 2024, p. 159 ss., nonché, in termini problematici, L. TOSI, *La nuova disciplina del rapporto tra processo tributario e processo penale*, in *Tax News, suppl. on-line a Riv. trim. dir. trib.*, 25 novembre 2024.

cui il contratto di lavoro non risulti munito di certificazione, giacché, quello che rileva nella prospettiva tributaria, è il fatto imponibile (semmai da ricostruirsi alla luce del concreto rapporto di lavoro) e non anche la certificazione, o meno, del contratto di lavoro.

In questo senso, ad esempio, non dovrebbe essere sufficiente - nella prospettiva tributaria - ritenere il contratto di appalto come simulato nella (sola) dimensione giuslavoristica per poi affermare, *de plano*, ad esempio, l'indetraibilità dell'Iva del relativo corrispettivo senza aver prima accertato la concreta fattispecie tributaria e dimostrato - con le regole che governano il relativo processo - l'inesistenza soggettiva dell'appaltatore e la consapevolezza di ciò in capo al committente, ovvero l'inesistenza (oggettiva) della stessa prestazione dedotta in contratto.

In altre parole, quanto al caso in cui il contratto sia munito di certificazione, seppure al giudice tributario spetti il potere-dovere di autonomamente (ri)qualificare la fattispecie di cui al fatto economico a rilevanza tributaria (eventualmente previa disapplicazione dell'atto di certificazione del contratto di lavoro), lo stesso dovrà comunque, *a fortiori*, accertare con particolare rigore - nel rispetto delle regole sulla prova nel processo tributario⁵⁹ - l'inesistenza, soggettiva ovvero oggettiva, della relativa operazione, anche in questo caso senza limitarsi all'acritica riproduzione degli indici che a tal fine rilevano nella dimensione giuslavoristica, tanto più allorquando la certificazione non sia stata precedentemente demolita dal giudice civile in esito alla previa impugnazione di essa per profili di merito.

Peraltro, pare a chi scrive che, sebbene la certificazione del contratto non sia di per sé idonea ad incidere sulla qualificazione del fatto imponibile in sede tributaria, le dichiarazioni rese dalle parti in occasione della certificazione potrebbero comunque rilevare nella predetta sede alla stregua di prove atipiche.

La questione ora accennata, in ordine all'autonomia della reazione nella dimensione tributaria, peraltro, sembra riecheggiare quella che in passato si è posta in ordine all'estensione ed alla profondità dei poteri del fisco rispetto ai comportamenti elusivi.

In questo senso, è stata già messa in rilievo l'esigenza di semplificare l'impiego degli strumenti di intervento a disposizione dell'amministrazione finanziaria, senza cioè rendere necessario esperire azioni di simulazione o di annullamento avanti al giudice civile⁶⁰. Tuttavia, è stato altresì ritenuto opportuno evitare di concedere all'amministrazione finanziaria troppo ampi poteri di (ri)qualificazione della fattispecie che, come tali, avrebbero potuto - come potrebbero tuttora - rivelarsi in contrasto con il principio della riserva di legge di cui all'art. 23 Cost.⁶¹.

Sicché, è stato a suo tempo ipotizzato di risolvere il problema sul piano dell'interpretazione, attribuendo adeguata rilevanza agli aspetti economici della

⁵⁹ Su cui, *ex multis*, F. GALLO, *Brevi considerazioni in materia di onere della prova nel processo tributario dopo la riforma della giustizia tributaria e dello statuto dei diritti del contribuente*, Relazione svolta in occasione del convegno "L'onere della prova nel sistema giurisdizionale", Università di Chieti - Pescara, 5 e 6 dicembre 2024, pubblicata in *Tax News, Supplemento online alla Rivista Trimestrale di Diritto Tributario*, 12 dicembre 2024, ove riferimenti.

⁶⁰ Al riguardo si veda A. FANTOZZI, *Diritto tributario*, Utet, Torino, 1991, p. 121, ove riferimenti.

⁶¹ Quanto al limite di cui all'art. 23 Cost., per tutti, si veda A. FEDELE, *La riserva di legge*, in *Trattato di diritto tributario*, dir. da A. AMATUCCI, Cedam, Padova, 1994, I, t. 1, p. 157, per il quale può arriversi fino al massimo limite dei risultati dell'interpretazione, che enuncia e trae a conseguenza opzioni e composizioni di interessi già implicite nel testo dell'atto normativo.

qualificazione giuridica delle fattispecie⁶², beninteso nel limite della insuperabilità della realtà giuridica⁶³.

Difatti, non è inutile ricordare che il tributo risulta dovuto in ragione della realizzazione del fatto economico così come previsto dalla legge e non anche di un qualsivoglia fatto economico non giuridicamente qualificato⁶⁴, specie nel sistema delle imposte sui redditi⁶⁵, cui sono destinati a riflettersi, quanto meno in parte, gli effetti della disapplicazione della certificazione o, detto altrimenti, gli effetti della (ri)qualificazione del fatto imponibile ad opera del fisco ovvero del giudice tributario.

In ogni caso, come pure è stato messo in rilievo, l'attività di interpretazione e qualificazione di un contratto non può mai spingersi fino a trasformarlo⁶⁶.

Comunque, in ipotesi di abuso (es. nel ricorrere ad un contratto di appalto "mascherato" e, ciò nonostante, munito di certificazione⁶⁷), l'Ufficio tributario - fermo restando il potere di impugnare la certificazione in sede civile, avanti al giudice del lavoro - potrà, in presenza dei prescritti presupposti, comunque ricorrere alla clausola generale antiabuso di cui all'art. 10-bis dello Statuto dei diritti del contribuente, beninteso nel rispetto delle previste garanzie, senza perciò incidere sulla dimensione giuslavoristica⁶⁸.

6. Conclusioni.

In conclusione, la posizione della giurisprudenza di legittimità, per come sopra illustrata - ancorché abbia tralasciato di soffermarsi sul potere officioso del giudice tributario di disapplicazione (di cui all'art. 7, quinto comma, d. lgs. n. 546/1992) - sembra presupporre l'esistenza di differenti finalità nell'esercizio dell'attività di qualificazione, a seconda che essa sia svolta in una dimensione civilistica (*rectius*: giuslavoristica), ovvero tributaria.

Nel primo caso, l'attività di (ri)qualificazione del reale contenuto dell'atto - che, ove munito di certificazione, ne presuppone la previa demolizione - darebbe luogo, anzitutto, ad

⁶² Cfr. A. FANTOZZI, *Diritto tributario*, cit. p. 122; p. 179. Sul tema si veda altresì G. MELIS, *L'interpretazione nel diritto tributario*, cit., in partic. p. 251 ss., ove si chiarisce che per interpretazione dei contratti si intende la determinazione del senso giuridicamente rilevante della dichiarazione negoziale, condotta alla stregua della norma giuridica che ha il compito di fissare l'oggetto della ricerca, ivi riferimenti.

⁶³ Cfr. G. MELIS, cit., p. 271, ove il richiamo ad A. AMATUCCI, *L'interpretazione della norma di diritto finanziario*, Jovene, Napoli, 1965, p. 146 ss.

⁶⁴ Cfr. L. FERLAZZO NATOLI, *La rilevanza del fatto in diritto tributario*, in AA.VV., *Studi in onore di Victor Uckmar*, Padova, 1997, I, p. 446.

⁶⁵ Su cui F. MOSCHETTI, *Il principio della capacità contributiva*, Cedam, Padova, 1973, p. 63, il quale osserva che le espressioni giuridiche possono interpretarsi nel loro significato economico solo nei limiti in cui ciò si armonizzi con la lettera e la *ratio* del sistema normativo.

⁶⁶ Cfr. G. D'AMICO, *Libertà di scelta del tipo contrattuale e frode alla legge*, Milano, 1993, p. 194.

⁶⁷ Difatti, a mente dell'art. 10-bis, secondo comma, lett. a), della legge n. 212/2000, si considerano "operazioni prive di sostanza economica i fatti, gli atti e i contratti, anche tra loro collegati, inidonei a produrre effetti significativi diversi dai vantaggi fiscali. Sono indici di mancanza di sostanza economica, in particolare, la non coerenza della qualificazione delle singole operazioni con il fondamento giuridico del loro insieme e la non conformità dell'utilizzo degli strumenti giuridici a normali logiche di mercato".

⁶⁸ In tema, si vedano: AA.VV., *Abuso del diritto e novità sul processo tributario*, *Commento al D. Lgs. 5 agosto 2015, n. 128 e al D. Lgs. 24 settembre 2015, n. 156*, C. GLENDI, C. CONSOLO A. CONTRINO (a cura di), Wolters Kluwer, Milano, 2016; AA.VV., *Abuso del diritto ed elusione fiscale*, E. DELLA VALLE, V. FICARI, G. MARINI (a cura di), Giappichelli, Torino, 2016; più di recente, G. ZIZZO, *La clausola generale antiabuso*, *Tra certezza del diritto ed equità del prelievo*, Pacini Giuridica, Pisa, 2022, ove riferimenti.

una limitazione in capo alle parti contraenti e, successivamente, si rifletterebbe sulle posizioni degli enti previdenziali.

Diversamente, nella dimensione tributaria, assumendo rilievo centrale la 'giuridicizzazione' del fatto economico a rilevanza tributaria, la (ri)qualificazione mirerebbe all'accertamento dell'obbligazione tributaria corrispondente alla capacità contributiva espressa dal presupposto d'imposta⁶⁹ e, ciò, ancorché il contratto sia munito di certificazione, oggetto di disapplicazione, *de facto* (anche solo per via interpretativa), da parte del relativo giudice.

In effetti, pure a non voler considerare la differenza tra l'oggetto della certificazione (il contratto di lavoro) e l'oggetto dello scrutinio da parte del giudice tributario (il fatto imponibile eventualmente collegato al rapporto di lavoro), l'automatica trasposizione delle regole civilistiche in tema di qualificazione - nonché dei risultati cui è dato pervenire attraverso l'applicazione di tali regole - alla dimensione tributaria risulta impedita dalla non uniformità dei principi ispiratori e dalle diverse esigenze di tutela proprie dei due sistemi e, ancora, trova un ostacolo nell'ontologica differenza dei fatti da accertare nelle due prospettive in esame, laddove quella tributaria si caratterizza per l'esercizio di un'attività amministrativa di accertamento tendenzialmente vincolata⁷⁰, alla luce dei penetranti poteri normativamente concessi all'amministrazione finanziaria, per parte sua chiamata a curare un interesse, quello fiscale, di rango ordinamentale⁷¹.

Sicché, in definitiva, si ha motivo di ritenere che la pronuncia qui annotata abbia ulteriormente confermato l'impostazione secondo cui la dimensione tributaria risulta del tutto autonoma anche rispetto alla dimensione civile (giuslavoristica) e, ciò, pure quando il contratto di lavoro sia munito di certificazione.

Pertanto, se questa è la cornice teorica di riferimento, non si può non auspicare che, nella (ri)qualificazione in sede tributaria del fatto imponibile, tanto l'Ufficio quanto il giudice tributario vogliano andare oltre la meccanica trasposizione - nella medesima sede tributaria - dei risultati della (ri)qualificazione civilistica allorquando questa si presti a consentire la contestazione della inesistenza, ad esempio, del contratto di appalto di servizi (tanto sotto il profilo soggettivo, quanto sotto il profilo oggettivo), con ciò che ne consegue in termini di indetraibilità dell'Iva, indeducibilità dei relativi costi (ai fini delle imposte sui redditi e dell'Irap) e in termini di sanzioni tributarie amministrative irrogate.

In altre parole, si esprime l'auspicio che il giudice tributario, ove chiamato a decidere sull'impugnazione del provvedimento impositivo, anche qualora abbia ritenuto di tenere in non cale il provvedimento di certificazione, non voglia limitarsi a ritenere provato il fatto imponibile solo perché non condizionato dalla medesima certificazione del contratto di

⁶⁹ Sulla distinzione accennata nel testo fra le finalità proprie della dimensione civilistica (non necessariamente giuslavoristica) e di quella tributaria, si veda S. FIORENTINO, *L'elusione tributaria. Scelte di metodo e questioni terminologiche*, Edizioni Scientifiche Italiane, Napoli, 1996, p. 97; ID., *Riflessioni sui rapporti tra qualificazione delle attività private e accertamento tributario*, in *Rass. trib.*, 1999, p. 1055 ss.

⁷⁰ In tema si veda altresì S. FIORENTINO, *Alcuni appunti in tema di (supposta) utilizzazione del lease-back come strumento di elusione fiscale*, in *Riv. dir. trib.*, 1992, II, p. 207, nonché, G. MELIS, cit., p. 289 ss.

⁷¹ Per l'inquadramento teorico dei problemi attinenti l'attribuzione ed il controllo dei poteri di supremazia dell'amministrazione sui consociati, si veda A. FEDELE, *Appunti dalle lezioni di diritto tributario*, Giappichelli, Torino, 2005, p. 1.

lavoro (in quanto disapplicata) ma, voglia, in concreto, ad esempio per quanto concerne il contratto di appalto di servizi, adeguatamente accertare - sulla base delle regole tributarie - l'inesistenza soggettiva dell'appaltatore, in questo caso accertando anche la consapevolezza del committente, la ovvero la inesistenza oggettiva della prestazione dedotta in contratto.

Insomma, se vi è - come pure vi è - autonomia della dimensione tributaria rispetto a quella del lavoro, non ci si può ricordare che essa esiste solo per superare la certificazione dei contratti di lavoro, per poi dimenticarsene quando occorre accertare l'effettiva integrazione del fatto imponibile da parte del contribuente e, se del caso, la conseguente responsabilità del medesimo contribuente che tale fatto non abbia correttamente dichiarato⁷².

⁷² Più in generale, sui rapporti tra diritto tributario e diritto civile si veda M.C. FREGNI, *Obbligazione tributaria e codice civile*, Giappichelli, Torino, 1998, ove, in particolare a p. 13, si premette che l'obbligazione tributaria è disciplinata in modo compiuto nelle leggi tributarie per ciò che attiene alla sua fattispecie e al meccanismo da cui essa scaturisce, oltre che per quanto attiene ai soggetti obbligati al pagamento, al *quantum* dovuto, alle modalità e alle forme nelle quali l'imposta deve essere riscossa.