

Corte di Giustizia Tributaria Regionale di secondo grado di Bologna Sez. VIII; sentenza 3/10/2022, n. 1115/2022

**Contratto appalto – certificazione ex artt. 7 e ss. decreto legislativo 27/2003; impossibilità di unilaterale riqualificazione da parte dell’Agenzia delle Entrate – necessità di impugnazione con la procedura di cui all’articolo 80 decreto legislativo n. 27/2003 –natura di terzo dell’Amministrazione ai sensi dell’articolo 79 decreto legislativo n. 27/2003.**

*Non è possibile per l’Agenzia delle Entrate unilateralmente riqualificare il contratto di appalto certificato sulla base degli articoli 75 e ss. D.Lgs. n. 276/2003, in un negozio di somministrazione di mano d’opera, senza seguire la specifica procedura di contestazione di cui all’articolo 80 dello stesso decreto, dovendosi ritenere che anche l’Amministrazione Finanziaria sia terza rispetto agli effetti del contratto ai sensi dell’articolo 79.*

REPUBBLICA ITALIANA  
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

La Corte di Giustizia Tributaria di II grado dell’ E. ROMAGNA Sezione 8, riunita in udienza il 23/09/2022 alle ore 09:30 con la seguente composizione collegiale:

AIELLO GIOVANNI FABIO, Presidente  
MORLINI GIANLUIGI, Relatore  
BLASI LUCA MARIA, Giudice

in data 23/09/2022 ha pronunciato la seguente

SENTENZA

- sull’appello n. 338/2022 depositato il 09/03/2022

proposto da

S. S.r.l. - 02752081204

Difeso da

contro

Ag. Entrate Direzione Provinciale Modena

elettivamente domiciliato presso [dp.modena@pce.agenziaentrate.it](mailto:dp.modena@pce.agenziaentrate.it)

Avente ad oggetto l’impugnazione di:

- pronuncia sentenza n. 346/2021 emessa dalla Commissione Tributaria Provinciale MODENA sez. 2 e pubblicata il 20/07/2021

Atti impositivi:

- AVVISO DI ACCERTAMENTO n. THH033E00466 IVA-ALTRO 2015
- AVVISO DI ACCERTAMENTO n. THH033E00466 IRAP 2015

a seguito di discussione in pubblica udienza

### SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

La controversia trae origine da un avviso di accertamento emesso dall’Agenzia delle Entrate di Modena nei confronti della S. s.r.l. con riferimento all’anno di imposta 2015.

In particolare, a fronte di contratti di appalto certificati *ex art. 78 D.Lgs. n. 276/2003*, l’Amministrazione Finanziaria ha riqualificato i contratti stessi come somministrazione di mano d’opera, ed ha proceduto alle conseguenti riprese a tassazione per IRAP ed IVA paramtrate sulla base del ritenuto contratto dissimulato di somministrazione.

La società contribuente ha impugnato l’atto davanti alla Commissione Tributaria, eccependo in via preliminare che l’Ufficio non poteva autonomamente riqualificare il contratto certificato, ma avrebbe dovuto impugnare lo stesso davanti al Giudice del Lavoro con la specifica procedura prevista dall’articolo 80 D.Lgs. n. 276/2003, in quanto terzo *ex art. 79* rispetto al quale si riverberano gli effetti dell’appalto. Nel merito ha poi dedotto l’infondatezza dei rilievi, così come accertato anche dal giudice penale, che aveva assolto il legale rappresentante della S., con la formula per cui il fatto non sussiste, dalle contestazioni penali fondate sui medesimi fatti qui addebitati.

La CTP di Modena, aderendo alle difese dell’Ufficio, ha però rigettato il ricorso e regolato le spese di lite sulla base della soccombenza, argomentando che era nel potere della Commissione riqualificare il contratto certificato, che nel merito vi era effettivamente stata una somministrazione di mano d’opera, che a diverse conclusioni non poteva giungersi in ragione della assoluzione penale, stante il principio del doppio binario negli accertamenti penali e tributari.

Avverso la sentenza interpone appello la società contribuente, affidandosi a sei motivi, mentre resiste l’Ufficio.

Parte contribuente appellante ha depositato memoria illustrativa *ex art. 32 D.Lgs. n. 546/1992*.

La controversia, come da richiesta dell’appellante, è stata discussa in pubblica udienza, con i componenti del Collegio in collegamento da remoto *ex art. 27 comma 1 D.L. n. 137/2020* e successive proroghe.

### MOTIVI DELLA DECISIONE

a) Con il primo motivo di appello, la contribuente censura la sentenza nella parte in cui ha ritenuto possibile che l’Agenzia delle Entrate unilateralmente riqualificasse il contratto di appalto certificato sulla base degli articoli 75 e ss. D.Lgs. n. 276/2003, in un negozio di somministrazione di mano d’opera, senza seguire la specifica procedura di contestazione di cui all’articolo 80 dello stesso decreto, dovendosi ritenere che anche l’Amministrazione Finanziaria sia terza rispetto agli effetti del contratto ai sensi dell’articolo 79.

L’appello è fondato, intendendo il Collegio dare continuità a quanto già deciso da questa stessa CTR con la sentenza n. 639/2019 della Sezione XIV, ora sottoposta al vaglio della Corte di Cassazione, in un caso esattamente sovrapponibile al presente, in quanto relativo alle stesse parti processuali, pur se al precedente anno d’imposta 2014.

Si osserva in proposito che l’articolo 80 D.Lgs. n. 276/2003 prevede che: *“1. 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, presso l’autorità giudiziaria di cui all’articolo 413 del codice di*

*procedura civile, per erronea qualificazione del contratto oppure difformità tra il programma negoziale certificato e la sua successiva attuazione. Sempre presso la medesima autorità giudiziaria, le parti del contratto certificato potranno impugnare l'atto di certificazione anche per vizi del consenso. 2. L'accertamento giurisdizionale dell'erroneità della qualificazione ha effetto fin dal momento della conclusione dell'accordo contrattuale. L'accertamento giurisdizionale della difformità tra il programma negoziale e quello effettivamente realizzato ha effetto a partire dal momento in cui la sentenza accerta che ha avuto inizio la difformità stessa”.*

L'articolo 79 dello stesso D.Lgs. n. 276/2003 prevede che: *“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”.*

Tanto premesso, ritiene il Collegio, in assenza di contributi giurisprudenziali editi sul punto ulteriori rispetto a quello sopra citato, ma in aderenza peraltro a quanto argomentato dalla totalità della Dottrina, che tra i terzi verso cui l'atto spiega efficacia *ex* articolo 79, vi siano tutte le pubbliche amministrazioni e gli enti impositori, e quindi pure l'amministrazione finanziaria: pertanto, anche quest'ultima ha l'onere di impugnare la certificazione davanti al giudice del lavoro, sia ai fini della corretta qualificazione giuridica, sia ai fini di accertamento della difformità tra l'oggetto del contratto e la sua esecuzione, così come previsto dall'articolo 80.

La procedura non è invece stata seguita dall'Amministrazione, che ha provveduto direttamente a sindacare la qualificazione giuridica del contratto, disconoscendo la validità della certificazione e riquilificando la fattispecie come somministrazione diretta di mano d'opera.

Ciò però non risulta possibile sulla base del testo legislativo sopra trascritto; e d'altro canto, qualora l'Amministrazione potesse direttamente intervenire sulla qualificazione certificata dalla cd. legge Biagi, si svuoterebbero di significato la certificazione stessa e gli effetti che la stessa dispiega verso i terzi, vanificando di fatto il precetto di cui all'articolo 79 e trattando i contratti certificati alla medesima stregua dei contratti certificati.

Né può far diversamente opinare quanto osservato dalla CTP laddove argomenta che la certificazione riguarda il solo modello contrattuale e non già l'esecuzione dello stesso (pag. 3 sentenza): deve infatti replicarsi che, secondo l'inequivoco disposto normativo dell'articolo 80 comma 1, l'impugnazione della certificazione può essere fatta non solo per la *“erronea qualificazione del contratto”*, ma anche per la *“difformità tra il programma negoziale certificato e la sua successiva attuazione”*.

Parimenti non idoneo a far giungere a conclusioni differenti è il contenuto dell'articolo 2 comma 3 D.Lgs. n. 546/1992, che prevede il generale potere della Corte Tributaria di risolvere incidentalmente le questioni da cui dipende la decisione sulla controversia tributaria: infatti, per un verso la norma in parola si configura come norma processuale, mentre l'articolo 79 è norma sostanziale con riflessi processuali; per altro verso, diversamente opinando si giungerebbe non tanto ad una soluzione incidentale di una questione logicamente preliminare, quanto alla soppressione di una procedura impugnatoria prevista dalla legge; da ultimo e comunque, la procedura impugnatoria di cui alla legge Biagi si configura come normativa successiva e speciale rispetto all'articolo 2 comma 3

Pertanto ed in conclusione, deve ritenersi che non è consentito all'Agenzia delle Entrate unilateralmente riquilificare il contratto di appalto certificato, senza seguire la specifica procedura di contestazione di cui all'articolo 80 D.Lgs. n. 276/2003 davanti al Giudice del Lavoro.

b) Tanto basta all'accoglimento dell'appello, rimanendo assorbiti gli ulteriori motivi di impugnazione, compreso quello relativo al fatto che la vicenda per cui è causa è stata sottoposta anche alla cognizione del giudice penale, il quale all'esito di una articolata motivazione, con sentenza passata in giudicato ha ritenuto non vi fosse alcuna somministrazione di mano d'opera ed ha assolto gli

imputati dai reati di cui all'art. 2 L. 27/2000, per non avere commesso i fatti qui contestati; e che nel giudizio tributario la sentenza di assoluzione penale, pur non comportando l'automatico annullamento dell'accertamento, va comunque valutata dal giudice, poiché i provvedimenti costituiscono un elemento di prova al pari di altri sui quali fondare il proprio convincimento (Cass. n. 25632/2021, Cass. n. 5546/2019, Cass. n. 17624/2018, Cass. n. 17619/2018, Cass. n. 21873/2016, Cass. n. 6211/2015).

c) La sostanziale novità della questione trattata, come detto oggetto di una sola pronuncia di questa CTR, integra *ex art. 15 D.Lgs. n. 546/1992* le “*gravi ed eccezionali ragioni*” per compensare la metà delle spese di lite; la rimanente metà, liquidata come da dispositivo, è invece poste per il doppio grado di giudizio a carico del soccombente Ufficio appellato ed a favore del vittorioso contribuente appellante, tenendo a mente un valore prossimo a quelli medi nell'ambito dello scaglione entro il quale è racchiuso il *decisum* di causa.

P.Q.M.

la Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado di Bologna sez. VIII

- in accoglimento dell'appello, annulla l'avviso di accertamento impugnato in primo grado;
- condanna Agenzia delle Entrate di Modena a rifondere a S. s.r.l. la metà delle spese di lite del grado di giudizio, che liquida per tale metà in € 6.500 (€ 3.000 per il primo grado, € 3.500 per l'appello) per compensi, oltre IVA, CPA e rimborso spese forfetarie;
- compensa tra le parti la rimanente metà delle spese di lite.

Bologna, 23/9/2022

Il Giudice

Gianluigi Morlini

Il Presidente  
Giovanni Fabio Aiello