

Commissione Tributaria Regionale
Emilia Romagna 25 marzo 2019, n. 339

Roberto Scaramella
Avvocato in Milano

Appalto, il contratto certificato blocca l'azione dell'Agenzia delle entrate

La Commissione tributaria regionale Emilia Romagna interviene, per prima a quanto consta, sugli effetti della certificazione in ambito tributario del contratto d'appalto

La Commissione Tributaria Regionale della Emilia Romagna 25 marzo 2019, n. 339, ha confermato la piena opponibilità del contratto certificato e della sua qualificazione e contenuto all'Agenzia delle Entrate. L'Ente, secondo l'analisi effettuata dalla Corte Emiliana, non può contestare la qualificazione del Contratto Certificato, ma deve prenderne atto ritenendolo opponibile al fisco, salvo impugnazione della medesima certificazione secondo i criteri stabiliti dall'art. 79 del D.Lgs 276/2003, tramite ricorso da proporsi non in Commissione Tributaria, bensì dinanzi al giudice ordinario ex art. 413 c.p.c. e previo esperimento del tentativo di conciliazione. Peraltro, l'impugnazione della certificazione tramite ricorso ex art. 413 c.p.c., con conseguente applicazione del rito ordinario (o meglio del rito del lavoro), provoca anche inversione dell'onere della prova a carico dell'Agenzia delle Entrate. Nel caso di specie, è stata omessa da parte dell'amministrazione finanziaria la specifica procedura prevista dall'art. 79 del decreto 276/2003 che prevede testualmente: *"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."* Non vi è dubbio, infatti, che tra i terzi verso cui l'atto spiega efficacia vi sia anche l'amministrazione finanziaria che 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.

La metodologia ispettiva dell'Agenzia delle entrate

La sentenza in oggetto interviene nell'ambito di una metodologia ispettiva, in gran voga negli ultimi anni, a danno di consorzi di logistica e facchinaggio, che spesso si avvalgono di società subappaltatrici per lo svolgimento delle attività all'interno dei singoli appalti.

La tendenza degli enti ispettivi è quella di ritenere committente ed appaltatrice o consorziata, come un unico centro di imputazione di interessi e l'attività svolta dal personale delle appaltatrici come attività svolta in somministrazione irregolare o fraudolenta. Tale ragionamento porta l'Agenzia delle Entrate a qualificare le fatture emesse dalle consorziate o subappaltatrici alla committente come fatture emesse per operazioni inesistenti, con conseguente contestazione del reato di cui all'art. 110 c.p. e 3 D.Lgs. 74/2000 e recupero integrale dell'IVA sulle predette fatture nonché ineducibilità degli importi ivi indicati, con ricalcolo dell'imposta dovuta dalla committente. Siffatta argomentazione pone già di per sé dei seri dubbi, ricorrendo, in verità, i reati su indicati e in generale l'emissione di fatture per operazioni inesistenti, quando la fatturazione viene effettuata per prestazioni mai rese e, quindi, con emissione di fatture effettuata al solo fine di dedurre dei costi mai sostenuti. Nei casi in cui, invece, ci si trovi dinanzi a situazioni di somministrazione irregolare, intervengono altre norme sanzionatorie (quali ad esempio l'art. 18 D.Lgs. 276/2003), ma non dovrebbe ritenersi la fatturazione emessa, in questi casi, come fatturazione derivante da operazioni inesistenti. Tutt'al più in caso di somministrazione, regolare o non, si po-

rebbe procedere al recupero dell'IVA sugli importi corrisposti a copertura delle mere prestazioni lavorative, seguendo la fiscalità prevista per la somministrazione regolare, che esclude l'applicazione dell'IVA su dette voci.

L'onere della prova nel processo tributario

Indipendentemente dal ragionamento sotteso alle sue esposte contestazioni, uno dei problemi maggiori per le società coinvolte nell'ambito di procedimenti giudiziari conseguenti a dette attività ispettive è rappresentato dal giudizio in Commissione Tributaria, che comporta nella generalità dei casi un'inversione dell'onere della prova rispetto ai criteri generali previsti in caso di giudizio ordinario e pone detto onere a carico del Contribuente. In fattispecie come quella esposta, detto onere è piuttosto gravoso, sia perché comporta la necessità di offrire una prova negativa sia per il fatto che detta prova in genere può essere offerta esclusivamente o prevalentemente per via testimoniale. Come ben sappiamo, normalmente la prova testimoniale non viene svolta in Commissione Tributaria. Peraltro, il giudice Tributario è poco avvezzo alla applicazione della normativa giuslavoristica e, in detta sede, gli elementi caratterizzanti il fenomeno della somministrazione irregolare possono essere complessi da esporre.

Gli effetti della certificazione in materia fiscale e nel processo tributario

Per queste ragioni la pronuncia su esposta, che è la prima che analizza gli effetti della certificazione in ambito Tributario, ha una portata relevantissima, consentendo alle aziende di difendersi in modo più agevole da contestazioni come sopra richiamate, sottoponendo l'attività svolta ed i contratti (nel caso in esame il contratto di appalto) ad una analisi preventiva da parte di soggetti altamente specializzati ed autorizzati a tale scopo, quali gli Enti Certificatori individuati dal DLgs 276/03 (Fondazioni Universitarie, Ordine dei Consulenti del Lavoro, Direzioni Territoriali del Lavoro). Una volta superata la verifica da parte di questi Enti ed ottenuta la Certificazione, nell'ambito del processo Tributario essa costituisce una barriera ed uno strumento che porta un concreto aiuto nella gestione di eventuali contestazioni, in quanto la certificazione stessa diviene opponibile al Fisco e per la sua contestazione deve essere attuata una preventiva procedura di conciliazione avanti al-

l'ente certificatore e successivamente deve essere instaurato un giudizio con onere della prova a carico dell'Ente e non più a carico del contribuente. Posizione quest'ultima espressa nella citata sentenza ed assolutamente conforme alle disposizioni contenute negli artt. da 75 a 80 del D.lgs. 276/03. Infatti, l'art. 79 D.Lgs. n. 276/2003 dispone " *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. Gli effetti dell'accertamento dell'organo preposto alla certificazione del contratto di lavoro, nel caso di contratti in corso di esecuzione, si producono dal momento di inizio del contratto, ove la commissione abbia appurato che l'attuazione del medesimo è stata, anche nel periodo precedente alla propria attività istruttoria, coerente con quanto appurato in tale sede. In caso di contratti non ancora sottoscritti dalle parti, gli effetti si producono soltanto ove e nel momento in cui queste ultime provvedano a sottoscriverli, con le eventuali integrazioni e modifiche suggerite dalla commissione adita*" e l'art. 80 dispone " *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. Omissis 4. Chiunque presenti ricorso giurisdizionale contro la certificazione ai sensi dei precedenti commi 1 e 3, deve previamente rivolgersi obbligatoriamente alla commissione di certificazione che ha adottato l'atto di certificazione per espletare un tentativo di conciliazione ai sensi dell'articolo 410 del codice di procedura civile. Omissis 5. Dinanzi al tribunale amministrativo regionale nella cui giurisdizione ha sede la commissione che ha certificato il contratto, può essere presentato ricorso contro l'atto certificatorio per violazione del procedimento o per eccesso di potere.*"

Osservazioni conclusive

La richiamata pronuncia della Commissione Tributaria Regionale sancisce dunque la piena efficacia della Certificazione dei Contratti anche in ambito Tributario,

attribuendo alla Certificazione quel ruolo deflattivo del contenzioso per cui il medesimo istituto giuridico è sorto. Nel caso in esame la Commissione Tributaria Regionale, infatti, conclude nel modo seguente *“Da quanto sopra discende, in definitiva, in primo luogo la carenza di potere di sindacato dell’Agenzia delle entrate sulla certificazione, se non nel senso di adire il Giudice ordinario ex art. 413 c.p.c.”.*

Se la certificazione del contratto ha avuto sino ad

oggi un ruolo fondamentale nella deflazione dei contenziosi in materia previdenziale, essa ha degli effetti ancor più rilevanti in ambito tributario, in quanto la qualificazione del contratto operata in sede di certificazione resta opponibile all’Agenzia delle Entrate, fatti salvi i rimedi previsti dalla citata disposizione, che consentono l’impugnazione della certificazione, ma garantendo al contribuente delle importati opzioni difensive. ●