

EFFETTI FISCALI E “SCUDO” DELLA CERTIFICAZIONE ALLA LUCE DELLA GIURISPRUDENZA TRIBUTARIA E DEL LAVORO: L’OPPONIBILITÀ DIFFERENZIATA VERSO GIUDICE E AUTORITÀ ISPETTIVE

*Tax effects and the “shield” of certification in light of tax and labour case law: differentiated
opposability to courts and inspection authorities*

ARIANNA RIOMMI *

Abstract [It]: Il contributo esamina la portata degli effetti fiscali derivanti dalla certificazione dei contratti di lavoro ex art. 75 ss. d.lgs. n. 276/2003 alla luce delle coordinate interpretative offerte dalla giurisprudenza di legittimità. L’indagine prende le mosse dalla tradizionale ricostruzione della certificazione quale “scudo” opponibile ai terzi - inteso come limite all’adozione di atti fondati su una qualificazione del rapporto difforme da quella certificata - al fine di verificare se tale impostazione conservi attualità e tenuta dinanzi ai principi affermati dalla Sezione Tributaria e, successivamente, dalla Sezione Lavoro della Corte di Cassazione. Se, sul piano processuale, viene cristallizzata l’inopponibilità all’autorità giudiziaria della qualificazione contenuta nel provvedimento di certificazione, maggiori incertezze connotano la dimensione procedimentale, nella quale alcune affermazioni dei giudici di legittimità sembrano legittimare letture non pienamente coerenti con il dato normativo. In tale prospettiva, con specifico riguardo all’Amministrazione finanziaria, il contributo si interroga sulla possibilità di riconoscere un’efficacia differenziata della certificazione rispetto agli altri terzi, proponendo un’interpretazione che superi la tradizionale opponibilità dell’atto, ma che valorizzi, al contempo, l’autonomia e la peculiarità della materia tributaria, senza però porsi in contrasto con il dettato normativo. La soluzione proposta, volta a riconoscere in capo all’ente un autonomo potere di (ri)qualificazione, lungi dallo svuotare di significato la locuzione «ai fini fiscali» contenuto nell’art. 78 d.lgs. n. 276/2003, ne suggerisce una reinterpretazione in chiave probatoria e motivazionale, coerente con i principi ispiratori della materia fiscale.

Abstract [En]: This contribution examines the scope of the tax effects arising from the certification of employment contracts pursuant to Articles 75 et seq. of Legislative Decree No. 276/2003, in light of the interpretative guidance provided by the case law of the Italian Court of Cassation. The analysis starts from the traditional understanding of certification as a “shield” enforceable against third parties — namely, as a limit on the adoption of measures based on a legal characterisation of the relationship that differs from the certified one — in order to assess whether such reconstruction remains current and systematically sound in light of the principles affirmed by the Tax Section and, subsequently, by the Labour Section of the Court of Cassation. While, at the judicial level, the non-binding nature of the characterisation contained in the certification measure vis-à-vis the courts appears to be settled, greater uncertainty arises in the administrative-procedural dimension, where certain statements of the Court seem to support interpretations not fully consistent with the statutory framework. From this perspective, with specific regard to the Tax Administration, the contribution investigates whether certification may be recognised as having a differentiated effect compared with other third parties, proposing an interpretation that moves beyond the traditional opposability of the act while, at the same time, enhancing the autonomy and specific features of tax law without departing from the wording of the statute. The proposed solution, by recognising an autonomous power of recharacterisation vested in the authority, does not deprive the expression “for tax purposes” contained in Article 78 of Legislative Decree No. 276/2003 of its meaning; rather, it suggests a reinterpretation of that expression in evidentiary and motivational terms, consistently with the guiding principles of tax law.

Parole chiave: *effetti fiscali - certificazione dei contratti - attività giurisdizionale - opposibilità - accertamento tributario - riqualificazione - motivazione dell'atto impositivo - valore probatorio.*

Keywords: *tax effects - contract certification - judicial review - opposability - tax assessment - recharacterisation - reasoning of the tax assessment act - evidentiary value*

SOMMARIO [IT]: **1.** Premessa. - **2.** L'efficacia della certificazione. Dal dato normativo alla tradizionale interpretazione. - **3.** Il rapporto tra il provvedimento di certificazione e l'autorità giudiziaria. - **3.1.** Il contrasto interpretativo sul valore pregiudiziale del sistema impugnatorio di cui all'art. 80 del d.lgs. n. 276/2003. - **3.2.** L'autonomo potere-dovere del giudice di (ri)qualificare il rapporto: un principio di carattere generale. - **4.** Certificazione e autorità ispettive: la recente svolta giurisprudenziale tra dato normativo e criticità sistematiche. - **4.1.** Il rapporto tra il provvedimento di certificazione e l'attività dell'Amministrazione finanziaria: l'assenza di vincolatività. - **5.** Verso la reinterpretazione degli effetti fiscali del provvedimento di certificazione: il valore probatorio qualificato e il rinnovato obbligo di motivazione. - **6.** Gli effetti previdenziali della certificazione e la tenuta della ricostruzione tradizionale.

SUMMARY [EN]: **1.** Introduction. - **2.** The effects of certification. From the statutory framework to the traditional interpretation. - **3.** The relationship between the certification measure and the judicial authority. - **3.1.** The interpretative debate on the preliminary value of the challenge mechanism under Article 80 of Legislative Decree No. 276/2003. - **3.2.** The judge's autonomous power and duty to recharacterise the relationship: a general principle. - **4.** Certification and inspection authorities: the recent shift in case law between the statutory framework and systemic critical issues. - **4.1.** The relationship between the certification measure and the activity of the Tax Administration: the absence of binding effect. - **5.** Towards a reinterpretation of the tax effects of the certification measure: enhanced evidentiary value and the renewed duty to state reasons. - **6.** The social security effects of certification and the resilience of the traditional reconstruction.

1. Premessa.

Una riflessione sugli effetti, anche fiscali, che discendono dalla certificazione di un contratto di lavoro¹ ai sensi degli artt. 75 ss. del d.lgs. n. 276/2003 risulta sempre attuale, stante l'innegabile incertezza degli stessi, che, oltre a non essere determinati a priori, subiscono l'oscillante interpretazione della prassi e della giurisprudenza. Sennonché la necessità di interrogarsi nuovamente sulla tematica e, se si vuole, sull'attualità della tradizionale e maggioritaria ricostruzione dottrinale e giurisprudenziale, così come della stessa *littera legis*, emerge oggi ancora di più in seguito agli

¹ * *Dottoranda di ricerca in Diritto del lavoro nell'Università degli Studi di Perugia*

Più tecnicamente i contratti in cui sia dedotta direttamente o indirettamente una prestazione di lavoro.

interventi sul tema da parte della giurisprudenza di legittimità, dapprima per opera della Sezione Tributaria² e, da ultimo, con la recentissima pronuncia dalla Sezione Lavoro³.

Deve subito premettersi che, pur avendo il merito di rinnovare l'interesse sulla tematica, le ordinanze della Sezione Tributaria della Corte di Cassazione - chiamata a pronunciarsi sul rapporto sussistente tra contratto munito di certificazione e potere autonomo di (ri)qualificazione del giudice - appaiono tutt'altro che chiarificatrici, aprendo la strada a dubbi, quesiti e possibili soluzioni interpretative di più ampia portata, che vanno oltre la semplice inopponibilità della qualificazione del contratto munito di certificazione al giudice tributario. Ulteriori incertezze discendono, poi, dalla recentissima pronuncia della Sezione Lavoro che, pur non vertendo specificatamente sugli effetti fiscali della certificazione, da un lato, ribadisce e cristallizza il principio di diritto già espresso dalla giurisprudenza tributaria e, dall'altro, enuncia ulteriori principi che sembrano minare, almeno sul piano interpretativo, ancor di più la tenuta sistematica dell'istituto. Tanto che, l'auspicio di un intervento chiarificatore del legislatore per evitare interpretazioni *contra legem* è oggi più che mai attuale.

La presente riflessione nasce, quindi, dalla necessità di verificare tanto la portata e l'ampiezza degli effetti tributari dell'atto di certificazione alla luce del principio enunciato dalla giurisprudenza di legittimità quanto - e soprattutto - l'incidenza dei principi nel (seppur minimo) dibattito giurisprudenziale e dottrinale sul tema.

Muovendo dal presupposto secondo cui dalla qualificazione del contratto di lavoro discendono rilevanti conseguenze sul piano civile, penale e tributario, occorre verificare quali siano i margini di autonomia di una diversa qualificazione del rapporto da parte dell'autorità giudiziaria ovvero da parte dei "terzi" (utilizzando la terminologia propria dell'art. 80 d.lgs. n. 276/2003) nei cui confronti il provvedimento di certificazione è destinato a produrre effetti, nel caso in cui il contratto sia munito di certificazione ai sensi della c.d. "legge Biagi".

Con specifico riferimento alla dimensione fiscale, pronunciatisi per la prima volta sulla materia⁴, la Sezione Tributaria della Corte di Cassazione, con due ordinanze "gemelle", ha affermato che il giudice tributario ha il potere-dovere di dare un'autonoma qualificazione giuridica ai fatti e ai rapporti in lite, al fine di individuare e qualificare il fatto (economico) a rilevanza tributaria, ossia rilevatore di capacità contributiva ex art. 53 Cost., da cui scaturisce l'obbligazione tributaria. Tale potere-dovere non sembra soffrire alcun limite, non essendo precluso dall'avvenuta certificazione del contratto ai

² Cass., Sez. trib., ord. 23 luglio 2024, n. 20431 e Cass., Sez. trib., ord. 29 luglio 2024, n. 21090, con nota di S.F. COCIANI, *Appalto di servizi, certificazione del contratto e riqualificazione del fatto economico a rilevanza tributaria*, in Riv. Giur. Amb. Dir., 2025, 1, e G. PIGLIALARMI, *L'opponibilità del contratto certificato in sede giudiziaria: si pronuncia la Corte di Cassazione*, in Arg. dir. lav., 2024, 5, p. 1064. In senso critico cfr. A. TURCHI, *La certificazione dei contratti di lavoro e i poteri del giudice tributario*, in Riv. trim. dir. trib., 2025, 3, p. 623 ss.; A. RUSSO, *Gli effetti fiscali della certificazione nella recente interpretazione dei giudici di legittimità. La lesione dei principi di certezza del diritto o occasione per ridefinire l'istituto?*, in Var. tem. dir. lav., 2024, 4, p. 1073 ss.

³ Cass., Sez. lav., 27 aprile 2026, n. 11276. In dottrina, tra i primi commenti, cfr. V. LIPPOLIS, *Certificazione dei contratti e poteri ispettivi: la Cassazione traccia i confini*, in Dir. e prat. lav., 2026, 22, p. 1288 ss.; G. BENINCASA, *Certificazione dei contratti e poteri ispettivi: facciamo chiarezza*, in Bollettinoadapt.it, 11 maggio 2026.

⁴ La giurisprudenza in tema di certificazione dei contratti di lavoro è episodica, sul punto G. PIGLIALARMI, *Contributo allo studio della certificazione nei rapporti di lavoro*, ADAPT University Press, Modena, 2024, pp. 104-105, ove viene rilevato che dall'introduzione dell'istituto sono poco più di 30 le pronunce giudiziali in materia.

sensi degli artt. 75 ss. d.lgs. n. 276/2003 ovvero dal mancato esperimento da parte dell'Amministrazione finanziaria dei rimedi giurisdizionali previsti dall'art. 80 del citato decreto⁵. Alla luce di quanto sancito, emerge come l'efficacia dell'accertamento operato dall'organo certificatore sia relegata al piano civile (giuslavoristico), mentre, sul piano fiscale si pone l'autonomo potere di qualificazione del fatto impositivo da parte del giudice tributario.

Sennonché, l'indagine non può e non deve limitarsi al piano processuale, investendo necessariamente anche la fase di attuazione amministrativa del tributo. In tal senso, è necessario verificare se, muovendo tanto dai principi generali che ispirano la materia quanto dal tradizionale effetto di opponibilità nei confronti dei terzi, sia possibile arrivare a sostenere, senza fornire un'interpretazione contraria al dettato normativo, la legittimità di un potere autonomo di (ri)qualificazione in capo all'Amministrazione finanziaria. In questa prospettiva merita attenzione la recentissima decisione della Sezione Lavoro, la quale, attraverso un'impostazione interpretativa innovativa, ma discutibile sotto il profilo della coerenza sistematica, esclude che la Direzione territoriale del lavoro rientri tra i soggetti "terzi" nei cui confronti la certificazione dispiega efficacia, con la conseguenza che per lo stesso accertatore la certificazione risulta mera *res inter alios acta*⁶.

Ne consegue che, se la giurisprudenza tributaria aveva già sancito l'autonomia del giudice tributario nell'accertamento fiscale rispetto alla qualificazione giuslavoristica del rapporto risultante dalla certificazione, la più recente pronuncia della Sezione Lavoro sembra spingersi oltre, limitando l'efficacia della certificazione, sul piano soggettivo, alle parti del rapporto e, sul piano oggettivo, ai soli profili strettamente inerenti al rapporto di lavoro. Ciò, a parere dei giudici, in coerenza con la conclamata *ratio* dell'istituto, ossia la finalità preventiva e deflattiva del «contenzioso propriamente lavoristico»⁷.

La presente indagine, pertanto, si pone l'obiettivo di rispondere ad un quesito, tanto semplice nella sua formulazione quanto incerto nella sua risposta: quali sono gli effetti 'fiscali' della certificazione?

Più precisamente, emerge la necessità di verificare il possibile significato ascrivibile alla locuzione «ai fini fiscali» richiamata dall'art. 78, co. 2, lett. e) del citato decreto, ovvero di comprendere se la stessa formulazione, immutata sin dalla sua introduzione, abbia oggi perso significato alla luce delle richiamate pronunce di legittimità.

In tal senso, la riflessione si inserisce - seppur con specifico interesse al profilo tributario - nella generale tematica dell'efficacia dell'atto di certificazione, profilo che, senza dubbio, costituisce l'aspetto più controverso dell'istituto, tanto da rappresentare campo di indagine per ogni studioso che si cimenti ad approfondire la materia.

Sennonché qualsiasi soluzione interpretativa non potrà essere vagliata se non dopo aver delineato il contesto in cui si inserisce, ossia il dibattito giurisprudenziale e dottrinale in ordine alla corretta delineazione degli effetti giuridici che discendono dal contratto munito di certificazione, sia tra le parti che nei confronti dei terzi.

⁵ Cass., Sez. trib., ord. 23 luglio 2024, n. 20431 e Cass., Sez. trib., ord. 29 luglio 2024, n. 21090.

⁶ Cass., Sez. lav., 27 aprile 2026, n. 11276, punto 6 della motivazione.

⁷ Cfr. Cass., Sez. lav., 27 aprile 2026, n. 11276, punto 9.1 motivazione, ove si legge che la «*ratio legis* che, come si è visto, è quella "di ridurre il contenzioso in materia di lavoro", vale a dire, il contenzioso propriamente "lavoristico" tra le parti "di contratti in cui sia dedotta, direttamente o indirettamente, una prestazione di lavoro", e che sono legittimate (facoltativamente) ad "ottenere la certificazione dei" loro contratti "secondo la procedura volontaria stabilita" nello stesso titolo».

2. L'efficacia della certificazione. Dal dato letterale alla tradizionale interpretazione.

Nonostante la previsione nel d.lgs. n. 276/2003 di una disposizione dedicata, il problema dell'efficacia della certificazione non è risolto del tutto. Il legislatore, infatti, si limita a prevedere, all'art. 79, rubricato "Efficacia giuridica della certificazione", che «gli effetti dell'accertamento [...] 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».

Un'indicazione più precisa, invece, si trova nell'art. 78 co. 2, lett. d), a mente del quale l'atto di certificazione deve contenere esplicita menzione degli «effetti, civili, amministrativi, previdenziali o fiscali, in relazione ai quali le parti richiedono la certificazione»⁸.

Dalla lettura combinata delle due norme - che non identificano gli effetti propri del provvedimento di certificazione, dandoli, al contrario, per presupposti⁹ - si desume esclusivamente che l'opponibilità della qualificazione riguardi tanto le parti¹⁰ quanto i terzi, pur non essendo la stessa irreversibile. L'efficacia della certificazione, a mente dell'art. 79, può essere rimossa, su iniziativa sia delle parti che dei terzi, mediante l'accoglimento con sentenza di merito¹¹ di uno dei ricorsi giurisdizionali previsti dall'art. 80.

Quindi, gli effetti che la certificazione produce e che permangono sino alla sentenza di merito sono quelli inerenti allo svolgimento del rapporto di lavoro, secondo il programma negoziale concordato e certificato. È giocoforza che gli stessi vengano meno nel caso in cui il giudice del lavoro sussuma il contratto in una diversa fattispecie a causa dell'errore di qualificazione del programma negoziale da parte della Commissione o della difformità tra il programma negoziale certificato e quello concretamente realizzato. Parimenti, l'opponibilità viene meno qualora il giudice amministrativo annulli il provvedimento di certificazione per vizi del procedimento o eccesso di potere.

Emerge con evidenza, quindi, che l'atto amministrativo emesso all'esito del procedimento di cui agli artt. 75 ss. d.lgs. n. 276/2003 è un atto di certazione¹², ossia produttivo di una particolare certezza

⁸ La formulazione lascia aperti nodi irrisolti, ad esempio la tassatività o meno degli effetti, cfr. M. BARBERIO, *La certificazione dei contratti di lavoro tra autoregolamentazione e certezza del diritto*, Giappichelli, Torino, 2023, p. 132.

⁹ M. NOVELLA, *Certificazione in materi di lavoro e tutela giurisdizionale*, in *Lavoro e dir.*, 2014, 2-3, p. 350.

¹⁰ Cfr. M. BARBERIO, *op.cit.*, p. 135, secondo cui l'effetto *inter partes* è desumibile dall'art. 79, a differenza dei terzi che non sarebbero coinvolti quale naturale conseguenza della certificazione. *Contra* E. GHERA, *La certificazione dei contratti di lavoro*, in R. DE LUCA TOMAJO-M. RUSCIANO-L. ZOPPOLI (a cura di), *Mercato del lavoro. Riforma e vincoli di sistema dalla legge 14 febbraio 2003, n. 30 al decreto legislativo 10 settembre 2003, n. 276*, Editoriale Scientifica, Napoli, 2004, p. 290, a parere del quale l'atto di certificazione sia improduttivo di effetti tra le parti, per le quali rileva il vincolo contrattuale; L. NOGLER, *Commento all'art. 31*, in L. NOGLER-M. MARINELLI (a cura di), *La riforma del mercato del lavoro. Commento alla legge 4 novembre 2010, n. 183*, Utet, Torino, 2012, p. 258 ss.

¹¹ Il riferimento alla «sentenza di merito» si ritiene debba essere inteso come accertamento di carattere giudiziario di segno contrario rispetto a quello effettuato dalla commissione, ancorché non definitivo, non rilevando se la cognizione che lo caratterizza sia piena o sommaria. Cfr. M. BARBERIO, *op.cit.*, p. 141 ss.

¹² E. GHERA, *Nuove tecnologie contrattuali e certificazione dei rapporti di lavoro*, in *Dir. e prat. lav.*, 2002; ID., voce *Contratti di lavoro (certificazione dei)*, in *Digesto IV, Aggiornamento*, Utet, Torino, 2009, p. 746, ove si legge che l'atto di certificazione «è produttivo di certezza legale sul piano dell'ordinamento generale e, in specie, della qualificazione dei rapporti interpretati nei confronti delle autorità pubbliche destinatarie degli effetti dell'atto amministrativo». S. CIUCCIOVINO, *Certificazione dei contratti di lavoro*, in *Enc. Giur. Treccani, Diritto online*, 2016; L. ZOPPOLI, *Certificazione dei contratti di lavoro e arbitrato: le liaisons dangereuses*, in *WP C.S.D.L.E. "Massimo D'Antona". IT - 102/2010*, p. 13.

Contra M. BARBERIO, *op. cit.* pp. 122-123, ove l'A. ritiene la certificazione debba essere sussunta «nell'alveo degli atti [...] valutativi dotati di efficacia imperativa».

giuridica della qualificazione dei rapporti tra privati nei confronti delle pubbliche autorità destinatarie dell'atto. Sul punto, sussiste unanimità interpretativa nel ritenere che l'effetto non possa che qualificarsi come relativo e produttivo di una certezza provvisoria sulla natura giuridica del rapporto, non essendo, tanto per espressa previsione legislativa che per la natura indisponibile della materia coinvolta¹³, la qualificazione giuridica operata dalla Commissione opponibile ed incontrovertibile in via assoluta. Pertanto, emerge l'intrinseca provvisorietà dell'accertamento, dato che il contratto certificato è coperto solo da una «presunzione relativa»¹⁴ della qualificazione pienamente superabile in sede giudiziaria¹⁵.

A ciò si aggiunga che la relatività consiste anche nel fatto che l'efficacia prodotta è limitata agli effetti richiesti nell'istanza. In altri termini, sono le parti ad indicare quali effetti (tra quelli civili, amministrativi o fiscali) la certificazione produce, potendo chiaramente anche ricorrervi tutti.

Ciò premesso, occorre ora precisare che la certificazione, oltre che tra le parti, per espressa previsione legislativa spiega i propri effetti anche nei confronti dei terzi, ossia coloro che non hanno preso parte al procedimento ma che comunque, direttamente o indirettamente, sono coinvolti in quanto portatori di interessi che possono essere fatti valere in giudizio.

Nel silenzio della normativa, che si limita ad attribuire la legittimazione attiva a proporre i rimedi giurisdizionali indicati ai terzi «nella cui sfera giuridica il provvedimento è destinato a produrre effetti»¹⁶, l'individuazione di tali soggetti è stata operata dagli interpreti, che hanno ricondotto in tale categoria gli enti pubblici, tra cui il Ministero del Lavoro, l'Ispettorato del Lavoro, l'Inps, l'Inail e l'Agenzia delle Entrate, sulla scorta dell'art. 78, co. 2, lett. a), che impone alla Commissione il dovere di comunicare l'avvio del procedimento solo «alle autorità pubbliche nei confronti delle quali l'atto di certificazione è destinato a produrre effetti». Maggiore difficoltà si pone, invece, rispetto agli enti privati¹⁷, nonché, inizialmente per i lavoratori stessi¹⁸ (qualora non qualificabili come parti, nel caso ad es. di contratto di appalto) in virtù del limitato obbligo di comunicazione richiamato.

In giurisprudenza TAR Lombardia 11 gennaio 2012, n. 430.

¹³ M. NOVELLA, *Certificazione in materia di lavoro*, cit., p. 360; Cfr. A. PERULLI, *Certificazione dei contratti di lavoro e controllo dei poteri dell'imprenditore: il ruolo e le prerogative del giudice*, in L. FIORILLO L.-A. PERULLI (a cura di), *Rapporto individuale e processo del lavoro*, Vol. II, Giappichelli, Torino, 2014, p. 279, ove l'A. parla di «principio di indisponibilità del quadro giuridico relativo al tipo contrattuale del lavoro subordinato».

¹⁴ A. AVONDOLA, *Legge, contratto e certificazione nella qualificazione dei rapporti di lavoro*, Jovene, Napoli, 2003; A. TURSI, *La certificazione dei contratti di lavoro*, in *Working Paper CSDLE "Massimo D'Antona - IT*, 2004, 19, p. 27.

¹⁵ L. ZOPPOLI, *Certificazione dei contratti di lavoro e arbitrato: le liaisons dangereuses*, in AA.VV., *Sull'arbitrato. Studi in onore di Giovanni Verde*, Jovene, Napoli, 2010, p. 939; S. GANDI, *La certificazione dei contratti di lavoro tra utilità e ambiguità*, in *Mass. Giur. lav.*, 2004, 7, p. 485 ss.; L. DE ANGELIS, *La certificazione all'interno della riforma del mercato del lavoro*, in *Riv. it. dir. lav.*, 2004, 2, p. 235 ss.

¹⁶ Art. 80 d.lgs. n. 276/2003.

¹⁷ Sull'applicabilità degli artt. 7 ss. l. n. 241/1990, secondo cui la comunicazione di avvio procedimento sarebbe dovuta anche ai terzi privati con estensione degli effetti certificazione cfr. P. BELLOCCHI, *Le procedure di certificazione*, in G. AMOROSO-V. DI CERBO-A. MARESCA (a cura di), *Diritto del Lavoro*, Vol. I, Giuffrè, Milano, p. 1473; M. NOVELLA, *Contratto di lavoro e ispezione. Modelli e strumenti tra interessi pubblici e privati*, Aracne, Roma, 2018, p. 110.

¹⁸ In giurisprudenza cfr. Trib. Novara 26 ottobre 2017, n. 276.

Come sempre sostenuto, nei confronti dei terzi «emerge appieno la forza impositiva»¹⁹ della certificazione, essendo estesi nei loro confronti gli effetti civili, amministrativi, previdenziali e fiscali, in relazione ai quali le parti richiedono la certificazione. In tale «effetto qualificatorio *ultra partes*» risiede il «*proprium*», ovverosia il «valore aggiunto»²⁰ della certificazione consistente nell'inibizione (seppur temporanea) dei poteri di autotutela tipici²¹, salva la possibilità per questi di adire l'autorità giudiziaria.

Ciò premesso, non può non rilevarsi ora come la 'forza' della certificazione, intesa come opponibilità della qualificazione in essa contenuta, è stata tradizionalmente ritenuta coerente con la funzione e la *ratio* dell'istituto, ossia la finalità deflattiva del contenzioso in materia lavoro²².

In considerazione di ciò, come è stato sempre sostenuto sin dalla sua introduzione, l'efficacia preclusiva (più precisamente inibitoria) farebbe sì che la certificazione non possa essere caducata da altro atto amministrativo adottato da enti 'terzi', i quali, se volessero far valere una pretesa incompatibile con la qualificazione oggetto di accertamento, dovrebbero sempre impugnare con i rimedi giurisdizionali dell'art. 80 in modo da inficiare quello scudo protettivo²³ discendente dal contratto certificato.

Senonché, occorre precisare come l'effetto verso i terzi, pur costituendo senza dubbio l'aspetto più interessante e controverso dell'istituto, non rappresenta una conseguenza automatica connaturata al provvedimento di certificazione, essendo al contrario subordinato all'espressa previsione in tal senso nell'istanza. Tale assunto - desumibile dall'inciso «in relazione ai quali le parti richiedono la certificazione» contenuto nell'art. 78, co. 2, lett. d) in riferimento al contenuto del provvedimento - trova conferma anche nei regolamenti delle stesse Commissioni di certificazione²⁴. Ne deriva che gli effetti verso i terzi non si producono automaticamente, essendo lasciati, quantomeno in ordine all'*an*, alla libera determinazione delle parti²⁵. Proprio tale profilo, ossia il carattere disponibile degli effetti

¹⁹ P. PIZZUTI, *Profili previdenziali della certificazione*, D. MEZZACAPO-A. PRETEROTI-S. CAIROLI (a cura di), *La Commissione di Certificazione. Funzioni, Procedure, Provvedimenti*, AmbienteDiritto.it - Editore, Tortorici, 2025, p. 62.

²⁰ E. GHERA, *Contratti di lavoro (certificazione dei)*, voce, in *Dig. disc. priv., sez. comm.*, Utet, Torino, 2009, p. 741 ss.

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

Parte della dottrina ha dubitato sulla compatibilità tra l'effetto tra l'effetto inibitorio della certificazione sui poteri sanzionatori pubblici e il principio del buon andamento della PA di cui all'art. 97 Cost. Cfr. V. SPEZIALE, *Commento agli artt. 75-84*, cit., 148 ss.; M.G. GAROFALO, *La legge delega sul mercato del lavoro: prime osservazioni*, *Riv. giur. lav.*, 2003, 2, p. 381; L. DE ANGELIS, *op. cit.*

²² Sull'evoluzione dell'istituto e sulle tipologie contrattuali certificabili, cfr. S. CIUCCIOVINO, *Certificazione dei contratti di lavoro*, cit.

²³ L. ZOPPOLI, *Certificazione dei contratti di lavoro e arbitrato: le liaisons dangereuses*, in *WP C.S.D.L.E. "Massimo D'Antona". IT* - 102/2010, p. 14, secondo cui «si crea così una sorta di "gerarchia" tra gli atti amministrativi in grado di incidere sulla qualificazione dei rapporti di lavoro, gerarchia grazie alla quale le Commissioni di certificazione [...] sono una sorta di scudo contro le ingerenze "esterne" [...], almeno nel caso in cui quelle ingerenze siano basate su una diversa qualificazione del contratto».

²⁴ A titolo esemplificativo si veda il Regolamento della Commissione di certificazione dei contratti di lavoro dell'Università degli Studi di Perugia - Dipartimento di giurisprudenza del 24 maggio 2025, il Regolamento generale della Commissione di certificazione costituita presso la Fondazione Marco Biagi dell'Università di Modena e Reggio Emilia in vigore dal 28 maggio 2024.

²⁵ Cfr. A.L. FRAIOLI, *La certificazione dopo vent'anni, tra problemi irrisolti e potenzialità inesprese*, in *Riv. Giur. Amb. Dir.*, 2024, 1, p. 8, il quale sostiene l'inefficacia della certificazione nei confronti degli enti previdenziali in assenza di richiesta a tal fine in sede di istanza.

verso i terzi scaturenti dal contratto certificato, sebbene raramente indagato dalla dottrina²⁶, potrebbe al contrario assumere specifico rilievo nelle riflessioni che qui si intendono proporre.

Delineato in questi termini lo stato dell'arte dell'efficacia della certificazione nei confronti dei terzi, emerge la necessità di verificare se quest'impostazione sia stata in qualche modo erosa dalle recenti pronunce della giurisprudenza di legittimità.

In altri termini, quello che tradizionalmente viene definito il “*proprium*” della certificazione, ossia l'effetto inibitorio nei confronti degli enti terzi, che ha tradizionalmente rappresentato il nucleo duro da cui muovono le diverse soluzioni interpretative prospettate dalla prassi, dalla dottrina e dalla giurisprudenza di merito, sembrerebbe oggi totalmente in discussione.

Così, se il dibattito esistente si muove sullo sfondo della certa opponibilità della qualificazione contenuta nel provvedimento di certificazione nei confronti dei terzi, anche enti amministrativi, ciò che necessita di essere indagato è, a priori, la solidità di tale presupposto.

Invece, con specifico riferimento agli effetti che la certificazione produce nei confronti dell'autorità giudiziaria, è ormai consolidato il principio dell'inopponibilità della certificazione, stante la non vincolatività in tale sede dell'accertamento compiuto dalle Commissioni. E anche sotto questo profilo, le richiamate pronunce di legittimità sembrano fornire indicazioni interpretative di particolare chiarezza, tali da ridimensionare sensibilmente (per non dire azzerare) gli spazi di incertezza che finora avevano caratterizzato il dibattito.

Pertanto, oggetto di indagine nel prosieguo sarà la duplice e diametralmente opposta rilevanza che assume il provvedimento di certificazione, ovvero quella in sede processuale dinanzi all'autorità giudiziaria e quella sul piano amministrativo nei confronti dei terzi.

3. Il rapporto tra il provvedimento di certificazione e l'autorità giudiziaria.

Se, come è stato sostenuto, l'unica «qualificazione “certa”, in un ordinamento di diritto è quella giudiziale»²⁷ si potrebbe teoricamente sostenere che la previsione dell'incontrovertibilità della qualificazione pattizia, ossia l'inesperibilità di qualsivoglia rimedio giurisdizionale avverso una determinata qualificazione, solleverebbe fondati dubbi di costituzionalità per violazione dell'art. 102 Cost.²⁸.

Anche se è vero che, in ossequio ai principi generali, non è opponibile il contratto certificato all'autorità giudiziaria, è altrettanto vero che il legislatore non ha compiutamente delineato il valore (seppur non vincolante) che assume il provvedimento di certificazione nella dinamica processuale ovvero l'estensione del potere giudiziale nell'ipotesi in cui il giudice si trovi a risolvere una questione

²⁶ Ad opinione di C. SANTORO, *Certificazione: istituto ancora in cerca di effettività*, in *Dir. e prat. lav.*, 2022, p. 1668, la disposizione «autorizza sostanzialmente i contraenti a incidere su interessi pubblici, amministrativi, fiscali e previdenziali, di cui i primi normalmente, anzi naturalmente, non potrebbero disporre», ritenendo che il «potere di selezionare gli effetti menzionati [...] sembra contrastare con gli artt. 38, 53 e 97 Cost.».

²⁷ A. AVONDOLA, *op. cit.*, p. 144; A. TURSI, *La certificazione*, cit., secondo cui «la certificazione dei contratti di lavoro non può che considerarsi succedanea o interinale e, dunque, è destinata a fornire certezza solo provvisoria fino alla qualificazione giudiziale».

²⁸ P. TULLINI, *Art. 75*, in E. GRAGNOLI-A. PERULLI, (a cura di), *La riforma del mercato del lavoro e i nuovi modelli contrattuali*, Cedam, Padova, 2004, p. 821; L. MONTEROSSO, *Il procedimento di certificazione e gli effetti del provvedimento di certificazione*, in S. CIUCCIOVINO-I. ALVINO-M. GIOVANNONE- F. LAMBERTI (a cura di), *Teoria e prassi della certificazione dei contratti, dell'autonomia negoziale assistita e della conciliazione delle controversie di lavoro*, Edizioni Roma Tre-press, Roma, 2024, p. 105.

Sulla criticata previsione della «piena forza legale» del contratto certificato contenuta nell'art. 5, co. 1, lett. e), legge-delega n. 30/2003, cfr. M.G. GAROFALO, *op cit.*, p. 378.

pregiudiziale avente ad oggetto un contratto certificato. Ed ancora, con specifico riguardo all'indagine in oggetto, non vi è alcun riferimento nella Legge Biagi (così come nella legge delega) in ordine all'incidenza della certificazione nel giudizio tributario²⁹.

La riflessione non può allora che muovere dal dato testuale, ossia dalla previsione per cui le parti e i terzi sono legittimati ad adire il giudice ordinario in funzione di giudice del lavoro per far accertare l'erronea qualificazione del contratto di lavoro, la difformità tra il programma negoziale certificato e la sua successiva attuazione o la sussistenza di vizi del consenso³⁰. Per violazione del procedimento o per eccesso di potere, invece, la competenza è del giudice amministrativo³¹.

La formulazione non può che dirsi lineare solo in apparenza, stante la mancata precisazione dell'esatto valore che la certificazione assume in giudizio e del conseguente limite al potere del giudice.

Sotto questo profilo, il dibattito ci restituisce due opposte interpretazioni, tra chi ritiene che l'autorità giudiziale possa compiere un accertamento, anche incidentale, sulla qualificazione del contratto certificato al di fuori delle modalità di impugnazione previste dalla legge Biagi e chi, al contrario, sostiene l'esclusività e l'eshaustività di quest'ultime³². Le contrapposte conclusioni a cui giunge la dottrina, lungi dall'essere relegate al mero piano teorico, hanno rilevanti implicazioni, le cui differenti conseguenze pratiche vengono chiaramente in luce a seconda che si abbracci l'una o l'altra teoria, così come ha fatto la giurisprudenza di merito che, nella esiguità delle volte in cui si è pronunciata in materia, ha assunto un atteggiamento oscillante³³. Sennonché, tali incertezze interpretative sembrano oggi superate dall'orientamento univoco della giurisprudenza di legittimità, alla luce del quale non pare più sostenibile e percorribile la tesi della necessaria pregiudizialità del sistema impugnatorio previsto dalla legge Biagi.

3.1. Il contrasto interpretativo sul valore pregiudiziale del sistema impugnatorio di cui all'art. 80 del d.lgs. n. 276/2003.

Fondando le proprie argomentazioni sulla lettura combinata degli artt. 79 e 80 del d.lgs. n. 276/2003 e dell'art. 5 co. 1, lett. e) della legge-delega n. 30/2003, parte della dottrina sostiene l'esclusività dei rimedi giurisdizionali previsti nel decreto legislativo per incidere sull'efficacia della certificazione, con la conseguenza che non sarebbe possibile promuovere un giudizio autonomo (e per motivi diversi da quelli previsti dall'art. 80) per far valere pretese fondate su una qualificazione del contratto diversa da quella risultante dalla certificazione, il cui accoglimento dipende dall'accertamento incidentale della qualificazione del contratto certificato³⁴. Ciò non significa che sia preclusa la tutela giurisdizionale delle situazioni giuridiche soggettive di cui un soggetto è titolare; al

²⁹ Cass., Sez. trib., ord. 29 luglio 2024, n. 21090, punto 3.2. delle considerazioni in diritto.

³⁰ Art. 80, co. 1, d.lgs. n. 276/2003.

³¹ Art. 80, co. 5, d.lgs. n. 276/2003. Si ritiene esperibile anche il ricorso straordinario al Capo dello Stato per vizi di legittimità (artt. 8 ss. d.p.r. n. 1199/1971), cfr. V. LIPPOLIS, *Attività ispettiva in presenza di contratti certificati*, in *Dir. e prat. lav.*, 2018, 25, p. 1557.

³² Per una disamina dettagliata si rinvia a G. PIGLIALARMÌ, *Contributo allo studio della certificazione*, cit., p. 118 ss.

³³ In tal senso M. NOVELLA, *Certificazione in materia di lavoro*, cit., p. 362.

³⁴ In tal senso M. TREMOLADA, *La certificazione dei contratti di lavoro tra autonomia privata, attività amministrativa e giurisdizione*, in *Riv. it. dir. lav.*, 2007, 3, p. 327; S. CIUCCIOVINO, voce *Certificazione dei contratti di lavoro*, in *Enc. dir.*, 2023, pp. 1-16.; A. TURCHI, *La certificazione dei contratti di lavoro e i poteri del giudice tributario*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2025, 3, p. 633 ss.

contrario, essa sarebbe condizionata alla previsione legale di una specifica ipotesi di impugnazione dell'atto di certificazione.

Tale ricostruzione si fonda sulla valorizzazione di alcuni frammenti normativi, che hanno portato a propendere per la costruzione di un vincolo di «natura processuale, al pieno superamento, attraverso l'accertamento giudiziale, del precedente "accertamento" compiuto dall'organo di certificazione»³⁵. Tale tesi, volta a valorizzare gli intenti deflattivi dell'istituto mediante il riconoscimento di un valore pregiudiziale al sistema impugnatorio delineato dalla legge Biagi, ha trovato accoglimento in alcune pronunce di merito³⁶ e, almeno inizialmente, anche nel contenzioso tributario.

La Commissione Tributaria dell'Emilia-Romagna ha, difatti, escluso che il giudice tributario possa disapplicare l'atto di certificazione al fine di recuperare l'imposta detratta illegittimamente, ritenendo che in tali casi il giudice tributario dovrebbe sospendere il giudizio e attendere che, in ossequio all'art. 80 d.lgs. n. 276/2003, il giudice, su istanza dei soggetti legittimati, annulli il provvedimento di certificazione ovvero si pronunci nel merito della qualificazione³⁷. Se così non fosse, a parere dei giudici, «si svuoterebbero di significato la certificazione e gli effetti che la stessa dispiega verso i terzi, vanificando di fatto il precetto di cui all'art. 79 e trattando i contratti certificati alla stregua di quelli non certificati»³⁸.

A questa linea di pensiero se ne contrappone un'altra che sostiene come il mancato esperimento dei rimedi previsti dall'art. 80 non incida sulla possibilità per il giudice, anche in via incidentale, di accertare l'erronea qualificazione del contratto o la discrasia tra il programma negoziale e quanto effettivamente realizzato³⁹. In altri termini, si sostiene che la certificazione possa essere messa in discussione in via incidentale nel caso in cui venga promosso un differente ricorso rivolto all'accertamento di pretese di per sé incompatibili con la qualificazione del contratto sancita nel

³⁵ M. NOVELLA, *Certificazione in materia di lavoro*, cit., p. 364.

³⁶ Trib. Milano, 5 marzo 2013 e 8 aprile 2013, in tema di contratti a termine certificati, ha ritenuto inammissibile l'azione di nullità del termine proposta dai lavoratori in assenza di previa impugnazione della certificazione ex art. 80 d.lgs. n. 276/2003, con la conseguenza che gli effetti della certificazione dovevano ritenersi perduranti, impedendo l'azione di nullità proposta.

³⁷ Cfr. Comm. Trib. Reg. Emilia-Romagna, 25 marzo 2019, n. 639, che ha parzialmente accolto l'appello proposto dalla società avverso la sentenza della Comm. Trib. Prov. Modena n. 275/1/2018. La controversia origina dalla diversa qualificazione giuridica, da parte dell'Agenzia dell'Entrate, di due contratti di appalto certificati ex artt. 75 ss. d.lgs. n. 276/2003 in contratti di somministrazione di manodopera, negando la deducibilità IRAP e la detraibilità IVA dei relativi costi. La Commissione tributaria di primo grado ha ritenuto che sarebbe sempre consentito *incidenter tantum* al giudice tributario operare una valutazione sulla qualificazione del rapporto, nonostante il contratto sia munito di certificazione. In riforma della decisione, la Commissione regionale (Comm. Trib. Reg. Emilia-Romagna, 25 marzo 2019, n. 639), ha ritenuto che il provvedimento di certificazione spiegasse effetti nei confronti dell'A.F., quale terzo, con conseguente onere di esperire i rimedi di cui dall'art. 80 d.lgs. n. 276/2003.

³⁸ Comm. Trib. Reg. Emilia-Romagna, 3 ottobre 2022, n. 1115, ove si legge che con l'applicazione in materia dell'art. 2, co. 3, d.lgs. n. 546/1992 si giungerebbe «non tanto a una soluzione incidentale di una questione logicamente preliminare, quanto alla soppressione di una procedura impugnatoria prevista dalla legge». Conclude affermando che «non è consentito all'Agenzia delle Entrate unilateralmente riqualificare il contratto di appalto certificato, senza seguire la specifica procedura di contestazione di cui all'art. 80, d. lgs. 10 settembre 2003, n. 276 davanti al giudice del lavoro».

In dottrina condivide tale giurisprudenza A. TURCHI, *op. cit.*, p. 634 ss., che ritiene la sussistenza di un rapporto di pregiudizialità-dipendenza tanto tra il provvedimento di certificazione e l'atto impositivo, quanto tra processo civile e tributario.

³⁹ Cfr. L. NOGLER, *La certificazione dei contratti di lavoro*, in *Giornale dir. lav. e relazioni ind.*, 2004, 2, p. 234.

provvedimento⁴⁰. Pertanto, il giudice investito della questione potrebbe sempre disapplicare l'atto di certificazione, anche quando la decisione della controversia sia subordinata alla necessaria qualificazione, in via incidentale, del contratto⁴¹.

Per dirimere questo contrasto, a parere di chi scrive, sembra che il principio enunciato dalla giurisprudenza di legittimità possa fungere da criterio guida. Invero, sia le due pronunce "gemelle" della Sezione Tributaria che la recentissima decisione della Sezione Lavoro della Suprema Corte sembrerebbero delineare il rapporto intercorrente tra il contratto munito di certificazione e l'autorità giudiziaria, si auspica tanto in modo definitivo quanto con portata generale e, quindi, non soltanto in materia fiscale.

3.2. L'autonomo potere-dovere del giudice di (ri)qualificare il rapporto: un principio di carattere generale.

La Suprema Corte, pronunciatisi nell'ambito del contenzioso tributario ha statuito il seguente principio di diritto: «l'esercizio del potere-dovere del giudice tributario di qualificare l'operazione economica sottostante il contratto, anche sulla base dell'esecuzione dello stesso, e di pronunciarsi sull'obbligazione tributaria istauratasi al verificarsi di un atto o fatto rilevatore di capacità contributiva, non è precluso dalla certificazione del contratto e dalla mancata impugnazione di tale certificazione davanti al giudice ordinario in funzione del giudice del lavoro»⁴².

In altri termini, si afferma che la qualificazione giuridica attribuita dalla Commissione di certificazione all'esito della procedura di cui agli artt. 75 ss. d.lgs. n. 276/2003 non spiega efficacia vincolante in sede giudiziaria, né impedisce al giudice tributario di riqualificare correttamente l'operazione economica sottostante al rapporto controverso. Al contrario, viene riconosciuto il dovere del giudice di effettuare tale operazione qualificatoria, funzionale all'«esatta applicazione della legge»⁴³, e da compiersi anche alla luce della concreta esecuzione del rapporto⁴⁴, così individuando correttamente il rapporto giuridico d'imposta e la conseguente obbligazione tributaria, intesa quale rapporto giuridico instauratosi al verificarsi di un atto o un fatto rilevatore di capacità contributiva ai sensi dell'art. 53 Cost.

Riflettendo sul piano processuale, ad avviso degli Ermellini, l'apparato normativo introdotto dalla Legge Biagi non configura una deroga ai poteri ordinari del giudice tributario, e ciò si desumerebbe sia

⁴⁰ L. DE ANGELIS, *op. cit.*; A. TURSI, *La certificazione dei contratti di lavoro*, in M. MAGNANI-P.A. VARESI (a cura di), *Organizzazione del mercato del lavoro e tipologie contrattuali. Commentario ai decreti legislativi n. 276 del 2003 e n. 251/2004*, Giappichelli, Torino, 2005, p. 595 ss.; F.M. PUTATURO DONATI, *I profili di impugnazione*, in D. MEZZACAPO-A. PRETEROTI-S. CAIROLI (a cura di), *La commissione di certificazione. Funzioni, Procedure, Provvedimenti*, AmbienteDiritto.it - Editore, Tortorici, 2025, p. 117.

⁴¹ In giurisprudenza Trib. Milano 22 giugno 2009, n. 2647; Trib. Bergamo 20 maggio 2010, n. 416; Trib. Bergamo 12 ottobre 2010, n. 718, Trib. Bologna 10 gennaio 2014, Corte app. Brescia 22 febbraio 2011, n. 70. In dottrina, in relazione al processo tributario *contra* A. TURCHI, *op. cit.*, p. 635, che esclude l'accertamento incidentale da parte del giudice tributario, in ragione dell'art. 80 d.lgs. n. 276/2003.

⁴² Cass., Sez. trib., ord. 23 luglio 2024, n. 20431 e Cass., Sez. trib., ord. 29 luglio 2024, n. 21090. Nello stesso senso, Cass., Sez. lav., 27 aprile 2026, n. 11276.

⁴³ Cass., Sez. trib., ord. 29 luglio 2024, n. 21090, punto 3.1 dei motivi.

⁴⁴ Nella stessa direzione si muove anche la giurisprudenza della Corte di Giustizia UE, la quale afferma che il diritto alla detrazione dell'Iva deve poggiare su requisiti di carattere sostanziale, da verificarsi nel caso concreto. Cfr. Corte Giust. UE, sent. 11 dicembre 2014, causa C-590/13; Corte Giust. UE, sent. 11 marzo 2020, causa C-94/19.

dall'interpretazione letterale che da una lettura sistematica e topografica della normativa⁴⁵. La non opponibilità del contratto certificato al giudice tributario è sorretta anche da una ragione di carattere sistematico, rappresentata dalla distinzione tra due piani, quello della «qualificazione civilistica del contratto» e quello dell'«obbligazione tributaria». Dalla qualificazione civilistica del contratto differisce quella dell'operazione economica sottostante, da cui scaturisce l'obbligazione tributaria.

La diversità delle finalità sottese all'attività di qualificazione, sia essa svolta nella dimensione civile ovvero in quella tributaria, emerge con evidenza nel momento in cui viene chiarito il differente oggetto d'indagine: da un lato, il rapporto di lavoro; dall'altro, l'atto o il fatto economico eventualmente connesso allo stesso. La procedura certificativa di cui alla Legge Biagi attiene ad una valutazione eminentemente giuslavoristica dei contratti di lavoro o di appalto o, meglio, alla conformità di tali contratti rispetto a norme ontologicamente giuslavoristiche. Ne deriva che la sua efficacia, a parere dei giudici, sembra fisiologicamente circoscritta ai profili propriamente lavoristici⁴⁶.

D'altro canto, tale principio va semplicemente a riaffermare la tendenziale autonomia⁴⁷ del giudizio tributario già statuita dall'art. 2, co. 3, d.lgs. n. 546/1992, in base al quale spetta al giudice tributario risolvere in via incidentale ogni questione da cui dipende la decisione, salve le materie di querela di falso e sullo stato o la capacità delle persone⁴⁸.

Oltre alle argomentazioni espressamente richiamate dai giudici di legittimità⁴⁹, tale principio risulta aderente anche alle particolarità proprie del giudizio tributario, che si esplicano in una attività probatoria peculiare finalizzata alla corretta ricostruzione del fatto a rilevanza tributaria.

È proprio la differente natura del giudizio, unitamente alla diversità dell'oggetto e delle regole che governano l'istruzione probatoria, a fondare l'autonomia scientifica del diritto tributario, sia processuale che sostanziale e che consente, per quello che interessa in tale sede, di accogliere con favore il principio sancito dai giudici di legittimità.

Invero, quanto affermato appare pienamente condivisibile se letto alla luce dei principi che governano il processo tributario, nel quale il carattere indisponibile delle situazioni implicate nella controversia e il rilievo pubblicistico degli interessi coinvolti impone una particolare attenzione all'accertamento della verità materiale.

Pur inquadrandosi all'interno del *genus* dei processi dispositivi, il processo tributario è retto da un principio misto acquisitivo-dispositivo⁵⁰, per cui la natura dispositiva in tema di deduzione dei fatti convive con una connotazione inquisitoria sotto il profilo della ricerca della prova⁵¹. Il rapporto tributario, vedendo una parte pubblica - autrice e custode degli atti che regolano il rapporto - ed una parte privata - priva di poteri autoritativi - risulta (potenzialmente) squilibrato. È attraverso la

⁴⁵ I giudici di legittimità valorizzano l'assenza di riferimenti al rapporto tributario e al giudice tributario nella l. d. n. 30 del 2003 e la *ratio* sottesa all'introduzione dell'istituto, ossia la funzione deflattiva del contenzioso civile.

⁴⁶ Cass., Sez. lav., 27 aprile 2026, n. 11276.

⁴⁷ S.F. COCIANI, *Profili tributari della certificazione*, in D. MEZZACAPO-A. PRETEROTI-S. CAIROLI (a cura di), *La commissione di certificazione. Funzioni, Procedure, Provvedimenti*, AmbienteDiritto.it - Editore, Tortorici, 2025, p. 81 ss.

⁴⁸ *Contra* A. TURCHI, *op. cit.*, p. 635 ss., il quale ritiene che la norma processuale da applicare (dopo aver escluso la sospensione e l'accertamento incidentale) non sia l'art. 2, co. 3, d.lgs. n. 546/1992, ma l'art. 337, co. 2, c.p.c.

⁴⁹ In senso critico v. A. RUSSO, *op. cit.*

⁵⁰ *Ex multis* Cass., Sez. trib., 23 dicembre 2019, n. 34393.

⁵¹ Sulla natura dispositiva con metodo acquisitivo del processo tributario, cfr. vedi P. RUSSO, *Processo Tributario* (voce), in *Enc. dir.*, XXXVI, Giuffrè, Milano, 1987, p. 770; ID., *Manuale di diritto tributario*, Giuffrè, Milano, 2005; C. GLENDI, *I poteri del giudice nell'istruttoria del processo tributario*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 1985, 1, p. 906 ss.; A. FANTOZZI, *Diritto tributario*, Utet, Torino, 2003, p. 559.

possibilità che il giudice, soggetto terzo ed imparziale, intervenga con i vasti poteri che gli sono riconosciuti nella fase istruttoria - al fine di acquisire la prova qualora per la parte onerata risulti impossibile o sommamente difficile⁵² - che si esplica tale funzione di riequilibrio.

A ciò si aggiunga che, sebbene la Sezione Tributaria non ne faccia espresso richiamo⁵³, l'art. 7, co. 5, d.lgs. n. 546/1992 attribuisce al giudice tributario il potere officioso di disapplicare gli atti amministrativi generali rilevanti ai fini della decisione. Sennonché, come sostenuto, la limitazione testuale agli atti generali non sembra ostare, in una prospettiva sistematica, all'estensione del potere di disapplicazione agli atti amministrativi individuali, tra cui può annoverarsi la certificazione⁵⁴.

Non di meno, l'autonomo potere-dovere di riquilibrare il rapporto, così come sancito nelle pronunce richiamate, si pone in continuità con l'indirizzo giurisprudenziale consolidato nell'individuare, pur muovendo dalla natura impugnatoria del processo, l'oggetto della giurisdizione tributaria nell'accertamento del rapporto d'imposta⁵⁵, superando l'opposta concezione del giudizio finalizzato al mero annullamento dell'atto impositivo⁵⁶. Talché, in ossequio al principio di corrispondenza tra chiesto e pronunciato, il giudizio tributario dovrà essere correttamente qualificato come un giudizio suscettibile di accedere al merito⁵⁷, la cui tutela dipende dal vizio dedotto⁵⁸. Il giudice, dunque, sulla base dei motivi dedotti nell'atto impugnato, ha il potere-dovere di scendere nel merito del rapporto d'imposta, rideterminandone, se necessario, l'*an* e il *quantum*, con una pronuncia che avrà efficacia sostitutiva⁵⁹ sia della dichiarazione del contribuente che dell'accertamento effettuato.

Pertanto, il principio enunciato dalla giurisprudenza di legittimità si inserisce coerentemente nel solco della consolidata ricostruzione della giurisdizione tributaria quale giurisdizione piena sul rapporto. Se il giudice tributario è giudice dell'atto e del rapporto e dispone del potere di rideterminare

⁵² Corte Cost., 29 marzo 2007, n. 109. *Ex multis* Cass., Sez. VI-5, ord. 2 luglio 2014, n. 15000.

Per impossibilità deve considerarsi anche l'"impossibilità giuridica" derivante dalle norme che prevedono preclusioni probatorie (c.d. preclusioni); sui poteri istruttori del giudice, preclusioni e diritto al silenzio v. S.F. COCIANI, *Silenzo del contribuente e accertamento del fatto controverso nel processo tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 2023, 2, p. 152.

⁵³ Il mancato richiamo potrebbe giustificarsi sull'assorbimento della disposizione di cui all'art. 7, co. 5, d.lgs. n. 546/1992 in quella dell'art. 2, co. 3, d.lgs. 546/1992. Così, P. RUSSO-F. COLI-G. MERCURI, *Diritto processuale tributario*, Giuffrè, Milano, 2022.

⁵⁴ Cfr. S.F. COCIANI, *Appalto di servizi, certificazione del contratto e riquilibratura*, cit., p. 10 ss.

⁵⁵ La formula "impugnazione-merito" risale a E. CAPACCIOLI, *Interessi legittimi e risarcimento dei danni*, Giuffrè, Milano, 1963. In dottrina v. P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario*, cit., p. 36; G. TINELLI, *Diritto processuale tributario*, Cedam, Padova, 2021, p. 176 ss.; F. FARRI, *Impugnazione-merito e "vizi formali" nell'attuale processo tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 2018, 1, p. 659 ss.

⁵⁶ Sul processo tributario quale "impugnazione-annullamento", cfr. F. TESAURO, *Giusto processo e processo tributario*, *Rass. trib.*, 2006, 1, p. 11 ss. In giurisprudenza cfr. Cass., Sez. trib., 25 marzo 2011, n. 6921.

⁵⁷ F. FARRI, *op. cit.*; M. MARINELLI, *L'oggetto del processo tributario, tra teorie dichiarative e costitutive: tracciati evolutivi*, in *Dir. prat. trib.*, 2019, 4, p. 1587 ss.; F. TESAURO, *Il processo tributario*, cit.

⁵⁸ La giurisprudenza è costante nel ritenere che, ove l'invalidità dell'avviso di accertamento dipenda da motivi sostanziali, il giudice sia tenuto ad esaminare nel merito la pretesa e rideterminarla nella corretta misura, nei limiti della domanda. Solo in presenza di vizi formali, a tal punto gravi da impedire l'identificazione dei presupposti impositivi e precludere l'esame nel merito del rapporto, il giudizio può arrestarsi a una pronuncia di semplice invalidazione.

⁵⁹ Cass., Sez. trib., 13 dicembre 2021, n. 39660, con nota di D. MENDOLA, *La pienezza della giurisdizione tributaria: il potere di rideterminazione della pretesa erariale del giudice tributario*, in *Ius Tributario*, 2022; *Ex multis*, Cass., Sez. trib., ord. 30 settembre 2020, n. 2084; Cass., Sez. trib., 23 dicembre 2020, n. 29364.

la pretesa fiscale accedendo direttamente al rapporto sostanziale, deve coerentemente riconoscersi che tale potere non incontri limiti nella qualificazione contenuta nel provvedimento di certificazione.

Sennonché, il potere-dovere del giudice di (ri)qualificare il rapporto, dapprima affermato dalla Sezione Tributaria e successivamente recepito, nei medesimi termini, dalla Sezione Lavoro, sembra ormai trascendere le peculiarità dei singoli ambiti nei quali è stato elaborato. Tale circostanza induce così ad ampliare l'orizzonte dell'indagine.

Più precisamente, si tratta di verificare se, e nel caso in che termini, il principio elaborato in materia tributaria sia suscettibile di essere applicato ad altre fattispecie, tanto da assumere portata generale. Occorre cioè chiedersi se il potere-dovere dell'autorità giudiziaria di riqualificare il rapporto sussista ogniqualvolta la risoluzione della controversia dipenda, seppur incidentalmente, della qualificazione del rapporto oggetto di precedente certificazione.

La soluzione affermativa al quesito non è nuova nel panorama interpretativo, essendo stata già sostenuta da quella parte della dottrina e della giurisprudenza che negava alla certificazione l'idoneità a vincolare il giudice nella sua funzione di cognizione. Ma oggi questa lettura trova una nuova linfa, per non dire una consacrazione, proprio nelle pronunce della Corte di Cassazione.

Il Supremo Collegio, infatti, invoca l'esistenza in «linea generale» (così si legge nell'ordinanza della Sezione Tributaria) di un «potere-dovere in capo al giudice di dare una diversa qualificazione ai fatti e ai rapporti dedotti in lite». Nello specifico, chiarisce che spetta al giudice il potere di ricercare le norme giuridiche applicabili alla vicenda descritta in giudizio, potendo porre a fondamento della propria decisione principi giuridici anche differenti da quelli richiamati dalle parti⁶⁰. Si tratta di un'affermazione che trascende il solo ambito tributario e che trova ulteriore riscontro nella recente decisione della Sezione Lavoro, ove viene negata l'opponibilità della certificazione al giudice «chiamato a decidere controversie non “in materia di lavoro”»⁶¹. Ferma l'oscurità di tale ultima precisazione⁶², sembra emergere l'affermazione di un principio di carattere generale: la certificazione non può impedire al giudice di procedere ad un'autonoma qualificazione del rapporto ogniqualvolta tale operazione risulti necessaria alla decisione della controversia. Perciò, sembrerebbe oggi definitivamente superata la soluzione dell'esclusività dei rimedi previsti dall'art. 80 d.lgs. n. 276/2003.

Tale conclusione appare coerente anche sul piano sistematico. La lettura che subordina l'accesso ad altra tutela giurisdizionale alla previa e necessaria rimozione degli effetti preclusivi della certificazione mediante i rimedi previsti dalla legge Biagi, nonostante sia la più rispettosa del dato normativo, confligge con la stessa finalità deflattiva che ha mosso l'introduzione dell'istituto della certificazione, poiché determina una inevitabile duplicazione dei processi.

Pertanto, seppur nella specifica dimensione fiscale il richiamato indirizzo della Suprema Corte sembra porsi quale logico sviluppo dell'affermata e consolidata natura di impugnazione-merito del processo tributario, è sulla scorta dei principi della ragionevole durata e del giusto processo (art. 111 Cost., art. 47 CDFUE e art. 6 CEDU) che va valorizzato l'accoglimento della soluzione interpretativa tesa a riconoscere un autonomo potere di qualificazione del rapporto, tanto sul fronte tributario, quanto

⁶⁰ Cfr. Cass., Sez. trib., ord. 23 luglio 2024, n. 20431 e Cass., Sez. trib., ord. 29 luglio 2024, n. 21090.

⁶¹ Cfr. Cass., Sez. lav., 27 aprile 2026, n. 11276, punto 9 della motivazione.

⁶² Si noti che la precisazione effettuata dai giudici di legittimità alle controversie non in materia di lavoro, pur criticabile, trova una possibile giustificazione nell'interpretazione sistematica della pronuncia nella *ratio* dell'istituto richiamata dalla stessa sentenza, ossia quella deflattiva delle controversie in propriamente lavoristiche tra le parti della certificazione.

nell'applicazione ad analoghe fattispecie, cosicché l'autorità giudiziaria ogniqualvolta si trovi dinanzi alla qualificazione oggetto di certificazione sia libera di svolgere la propria attività di cognizione.

4. Certificazione e autorità ispettive: la recente svolta giurisprudenziale tra dato normativo e criticità sistematiche.

Se, come sin qui dimostrato, anche alla luce del principio affermato dalla giurisprudenza di legittimità la qualificazione giuridica del contratto operata dalle Commissioni di certificazione non vincola il giudice tributario - né, più in generale, l'autorità giudiziaria - quando sia chiamato a pronunciarsi su un fatto economico sottostante al contratto, occorre ora interrogarsi sul diverso profilo dell'opponibilità di tale qualificazione ai soggetti terzi che intendono far valere pretese fondate su una differente qualificazione rispetto a quella attribuita dall'organo certificatore.

In altri termini, si vuole comprendere in che modo l'effetto "protettivo", lo «scudo»⁶³ discendente dalla certificazione incida sull'attività di controllo degli enti impositivi e, in particolare, sull'attività di accertamento dell'Amministrazione Finanziaria, nonché se tale profilo debba essere riconsiderato alla luce dei principi affermati nelle pronunce richiamate.

Gli enti ispettivi, tra cui rientra l'Amministrazione finanziaria, erano, almeno prima dell'ultima pronuncia della Corte di Cassazione⁶⁴, pacificamente qualificabili quali soggetti "terzi" nei cui confronti spiega effetti il provvedimento di certificazione ai sensi dell'art. 79 del d.lgs. n. 276/2003⁶⁵. Da ciò discende che nei confronti degli stessi emergerebbe la forza impositiva, il *proprium* della certificazione, ossia l'inibizione dei poteri propri di autotutela basati su una differente qualificazione del contratto certificato sotto la vigenza dell'atto di certificazione.

Sebbene tale conclusione sia stata generalmente condivisa⁶⁶, si è anche interpretato tale effetto impeditivo in maniera più pregnante, ritenendo che l'effetto preclusivo della certificazione non si limiti ad impedire l'emissione di provvedimenti amministrativi a carattere sanzionatorio, ma si estenda sino a paralizzare la stessa attività ispettiva dell'ente.

Tuttavia, una simile ricostruzione non sembra trovare riscontro nel dato normativo (fino quasi a contraddirlo), che subordina il venir meno degli effetti della certificazione all'accoglimento di uno dei ricorsi di cui all'art. 80; talché l'ente terzo, per far valere la diversa qualificazione del contratto, dovrebbe assumere le vesti dell'attore e provare i fatti che costituiscono il fondamento della pretesa, ai sensi dell'art. 2697 c.c.⁶⁷.

Difatti, si è sempre sostenuto che la differente posizione processuale che assume l'ente terzo muti a seconda che il contratto sia o non sia munito di certificazione; in quest'ultimo caso l'ente «avrebbe potuto contestare la violazione tramite verbale e/o ingiungere il pagamento di opposizione e, in caso di controversia, assumere il ruolo di convenuto sostanziale nel giudizio di opposizione promosso

⁶³ Così L. ZOPPOLI, *Certificazione dei contratti di lavoro e arbitrato: le liaisons dangereuses*, in Aa.Vv., *Sull'arbitrato. Studi in onore di Giovanni Verde*, Jovene, Napoli, 2010, p. 940.

⁶⁴ Ci si riferisce a Cass., Sez. lav., 27 aprile 2026, n. 11276.

⁶⁵ S. CIUCCIOVINO, *Certificazione dei contratti di lavoro*, cit.

⁶⁶ *Contra* S. GANDI, *op. cit.*, p. 50. Evidenziano che il necessario passaggio all'autorità giudiziaria potrebbe generare una «duplicazione di controversie» E. GRAGNOLI, *L'interpretazione e la certificazione, tra autonomia e subordinazione*, in *Riv. giur. lav.*, 2004, 1, p. 543 e M. RUSCIANO, *La certificazione nel sistema del diritto del lavoro*, in R. DE LUCA TAMAJO-M. RUSCIANO-L. ZOPPOLI (a cura di), *Mercato del lavoro, Riforma e vincoli di sistema dalla legge 14 febbraio 2003, n. 30 al decreto legislativo 10 settembre 2003, n. 276*, Editoriale Scientifica, Napoli, 2004, p. 349.

⁶⁷ V. G. PELLICANI, *Riflessioni critiche sulla certificazione dei contratti di lavoro*, in L. MONTUSCHI (a cura di), *Un diritto in evoluzione. Studi in onore di Yasuo Suwa*, Giuffrè, Milano, 2008, p. 330; A. TURCHI, *op. cit.*, p. 633.

dall'ingiunto»⁶⁸. All'opposto, nel caso in cui il contratto sia certificato, sarebbe suo onere agire in giudizio per far venire meno gli effetti del provvedimento di certificazione.

È proprio in considerazione di questo onere che appare non condivisibile l'estensione dell'effetto 'paralizzante' anche all'attività ispettiva (sia essa fiscale, del lavoro o previdenziale). Questo perché significherebbe privare di effettività la legittimazione (*ex lege*) ad impugnare la certificazione, stante che l'astratta possibilità di azionare una pretesa sarebbe svuotata a causa dell'impossibilità di dimostrarne la fondatezza, con conseguente soccombenza.

Dunque, sembra maggiormente condivisibile, *in primis* per ragioni sistematiche e di effettività del diritto d'azione, ma anche per una maggiore aderenza al dato normativo, la soluzione che limita l'effetto preclusivo alla sola adozione di provvedimenti amministrativi sanzionatori, non incidendo, al contrario, sulla possibilità che gli stessi enti hanno di esercitare l'attività ispettiva⁶⁹. Del resto, è l'esercizio di tale attività che consente di raccogliere tutti gli elementi utili che permettono all'ente di esperire i rimedi di cui all'art. 80, consentendo, così, di adempiere all'onere probatorio sullo stesso incombente⁷⁰.

Tale lettura ha trovato riscontro anche negli orientamenti del Ministero del lavoro, dell'INL e dell'Inps in materia di rapporti tra procedimento certificatorio e ispettivo nell'eventualità in cui, nell'esercizio dell'attività di vigilanza, emergano discordanze fra i programmi negoziali certificati e quelli concretamente rilevati⁷¹. Pur con alcune oscillazioni⁷², tali indicazioni muovono da un presupposto comune: l'effetto preclusivo scaturente dalla certificazione è limitato alla sola attività amministrativa a carattere sanzionatorio, rimanendo invece ammissibile l'esercizio di poteri ispettivi.

Sennonché, come già rilevato in apertura, se tale ricostruzione costituiva il necessario punto di partenza di ogni riflessione sul tema, oggi ad essere messo in dubbio è proprio il presupposto dell'opponibilità della certificazione agli enti amministrativi, ossia quel nucleo duro che, sin dalla sua introduzione, è stato considerato il valore aggiunto del procedimento di certificazione.

L'interprete, nell'ostico compito di delineare gli effetti della certificazione, è, quindi, chiamato a confrontarsi con il recente arresto della giurisprudenza di legittimità che, nella sua ultima pronuncia sul tema, ha affermato che tra i terzi nella cui sfera giuridica l'atto è destinato a produrre effetti *ex art. 80 d.lgs. n. 276/2003* non possa «indubbiamente includersi una direzione territoriale del lavoro, rispetto alla quale la certificazione *de qua*, come tale, non produce effetto alcuno nella sua “sfera giuridica”»⁷³. Ne consegue che «[...] anche le “autorità pubbliche nei confronti delle quali l'atto di certificazione è destinato a produrre effetti” non sono parti del “procedimento di certificazione” e, ove l'inizio del relativo procedimento sia loro comunicato (dalla Direzione provinciale del lavoro), sono semplicemente abilitate a “presentare osservazioni alle commissioni di certificazione” (v. art. 78,

⁶⁸ M. NOVELLA, *Contratto di lavoro e ispezione*, cit., p. 113-114.

⁶⁹ S. CIUCCIOVINO, *La certificazione dei contratti di lavoro come mezzo di produzione di certezze nel mercato del lavoro*, in S. CIUCCIOVINO (a cura di), *La certificazione dei contratti di lavoro. Problemi e questioni aperte*, Giappichelli, Torino, 2014.

⁷⁰ M. NOVELLA, *Contratto di lavoro e ispezione*, cit., p. 113.

⁷¹ Cfr. circ. del 1 giugno 2005, n. 71 dell'Inps, nota n. 25/I/21 del 31 maggio 2006 del Ministero del lavoro, direttiva n. 34368 del 18 settembre 2008 del Ministero del lavoro, circ. n. 9 del 1 giugno 2018 e nota n. 1981 del 4 marzo 2020 dell'INL.

⁷² Cfr. circolare n. 9 del 1 giugno 2018 dell'INL. Cfr. V. LIPPOLIS, *Attività ispettiva*, cit., p. 1154, che parla di «evidente cambio di rotta rispetto al passato». In senso critico v. G. PIGLIALARMÌ, *Contributo allo studio della certificazione*, cit., p. 149 ss.; G. ZAMPINI, *La certificazione volontaria dei contratti di lavoro: la parabola di una riforma*, in *Mass. giur. lav.*, 2020, 1, p. 217 ss.

⁷³ Cass., Sez. lav., 27 aprile 2026, n. 11276, punto 6 della motivazione in diritto.

comma 2, lett. a), d.lgs. n. 276/2003)»⁷⁴. I giudici di legittimità, poi, rinvenendo la *ratio legis* dell'istituto nella riduzione del «contenzioso propriamente lavoristico tra le parti “di contratti in cui sia dedotta, direttamente o indirettamente, una prestazione di lavoro” e che sono legittimate [...] ad “ottenere la certificazione” [...]», affermano che «deve escludersi che le “certificazioni dei contratti di lavoro” in questione siano munite, senza eccezioni, di efficacia giuridica incontestabile, prima, per le autorità pubbliche titolari di poteri di accertamento e di imposizione (fiscale) o sanzionatorio [...]»⁷⁵.

Il tenore letterale di tale inedita pronuncia sembrerebbe relegare la tradizionale opponibilità della certificazione alle sole parti del procedimento e ai meri profili strettamente giuslavoristici, escludendo che la stessa sia idonea a produrre effetti rispetto alle autorità amministrative⁷⁶.

Sennonché, una simile affermazione, per quanto innovativa e potenzialmente dirompente nelle sue implicazioni sistematiche, sembrerebbe però, ad un'attenta analisi, confutarsi nelle stesse parole dei giudici di legittimità che, dopo aver circoscritto e relegato (almeno apparentemente) l'efficacia della certificazione alle stesse parti stipulanti e limitatamente ai profili propriamente lavoristici tra le stesse, richiamano una non chiara efficacia giuridica - per la stessa Direzione - ai sensi dell'art. 79 d.lgs. n. 276/2003.

Tale passaggio solleva non poche perplessità sul piano della coerenza argomentativa. Se, da un lato, la Corte esclude che l'ente possa qualificarsi come soggetto terzo destinatario degli effetti della certificazione, dall'altro sembra nondimeno riconoscere alla medesima certificazione una qualche (misteriosa) efficacia giuridica, ove essa provenga da un organo certificatore abilitato e legittimato, circostanza che difettava nella fattispecie esaminata⁷⁷. La motivazione appare, sotto questo profilo, non pienamente perspicua, nella misura in cui l'esclusione di effetti nella sfera giuridica dell'ente non sembra conciliabile con il successivo richiamo a una sua possibile rilevanza giuridica della certificazione nei confronti dello stesso soggetto. L'incongruenza appare chiara.

Tuttavia, l'enunciazione di tali principi, pur non esente da rilievi critici, non esime l'interprete dal ricercare il significato e la *ratio* che i giudici di legittimità hanno inteso attribuire alle proprie affermazioni.

Se, infatti, lo stato dell'arte, così come ricostruito, induce ad escludere che la certificazione sia assistita da un'efficacia giuridica incontestabile, il principio affermato dalla Suprema Corte risulterebbe sostanzialmente superfluo qualora fosse inteso come una mera riaffermazione dell'onere, gravante sugli enti impositivi o sanzionatori, di avvalersi dei rimedi previsti dall'art. 80 per caducare l'efficacia della certificazione⁷⁸. Al contrario, la presa di posizione acquisterebbe una precisa portata

⁷⁴ Cass., Sez. lav., 27 aprile 2026, n. 11276, punto 9.1 della motivazione in diritto.

⁷⁵ *Ibidem*.

⁷⁶ Critica tale passaggio G. BENINCASA, *Certificazione dei contratti e poteri ispettivi*, cit.

⁷⁷ La Cassazione precisa che, ove la certificazione provenga da un soggetto non abilitato *ex lege*, il relativo provvedimento deve considerarsi *tamquam non esset*. Nella specie, il contratto era stato certificato da un ente privo dei requisiti richiesti, con la conseguenza che la Corte ha ritenuto la certificazione inefficace *ab origine*, rilevando che «ben poteva la Direzione [...] autonomamente accertare (anche) questo aspetto pregiudiziale, senza adire alcun giudice [...], e quindi esercitare il proprio potere sanzionatorio [...], prescindendo da una certificazione risultata aliena dallo schema legale in cui essa potrebbe rivestire l'efficacia giuridica di cui all'art. 79 d.lgs. cit., ossia non emessa da “organo preposto alla certificazione del contratto di lavoro”».

In dottrina cfr. V. LIPPOLIS, *Certificazione dei contratti e poteri ispettivi*, cit. p. 1288 ss.; G. BENINCASA, *Certificazione dei contratti e poteri ispettivi*, cit.

⁷⁸ Cfr. V. LIPPOLIS, *Certificazione dei contratti e poteri ispettivi*, cit., p. 1295, che critica le letture più restrittive tese a circoscrivere gli effetti della pronuncia al solo caso della certificazione proveniente da soggetto non abilitato, riaffermando così la generale opponibilità dell'atto sino all'esperimento dei rimedi previsti. A parere

innovativa e risulterebbe necessaria precisazione - trovando coerenza con l'esclusione dell'Ispettorato dai soggetti terzi - ove fosse letta nel senso di escludere qualsiasi effetto preclusivo nei confronti dell'organo accertatore⁷⁹. Una simile lettura conferirebbe al principio una portata dirompente, giacché verrebbe a incidere su quello che, sin dall'introduzione dell'istituto, è stato considerato il principale effetto della certificazione.

Nonostante, ad avviso di chi scrive, un'interpretazione sistematica della pronuncia sembri effettivamente orientare per quest'ultima soluzione, non può trascurarsi come essa, oltre a porsi in evidente tensione con il dato normativo, finisca per comprimere in misura significativa l'ambito applicativo dell'istituto, riducendone l'operatività in termini difficilmente conciliabili con le finalità che ne hanno determinato l'introduzione.

Se questa fosse la reale portata del principio enunciato, l'innegabile contrarietà alla *lettera legis* solleverebbe inevitabilmente interrogativi di non agevole soluzione.

Resterebbe da comprendere chi siano i soggetti terzi a cui fa riferimento l'art. 80 una volta escluse proprio le autorità ispettive e sanzionatorie, che gli interpreti hanno tradizionalmente individuato quali principali destinatari degli effetti dell'atto. Analogamente, risulterebbe problematico conciliare la limitazione alla sfera "propriamente lavoristica" con gli effetti «civili, amministrativi, previdenziali o fiscali» espressamente richiamati dall'art. 78 co. 2, lett. d).

Pertanto, appare difficile sostenere che il tanto auspicato intervento chiarificatore della Suprema Corte abbia effettivamente contribuito a dissipare le incertezze interpretative che accompagnano l'istituto. Al contrario, la pronuncia sembra destinata ad accrescere l'alea di incertezza che connota gli effetti della certificazione, sconfessando gli approdi interpretativi maggiormente consolidati ed aprendo la strada a letture di dubbia compatibilità con il dato normativo, se non proprio *contra legem*.

Nondimeno, pur non essendo condivisibile nella sua totalità, tale ricostruzione sembrerebbe legittimare la risposta positiva all'interrogativo oggetto della presente indagine, ossia la possibilità che l'ente impositore fiscale proceda ad un'autonoma riquilificazione del rapporto giuridico d'imposta, indipendentemente dalla certificazione.

Sennonché, ad avviso di chi scrive, tale conclusione non dipende necessariamente dall'accoglimento dell'impostazione fatta propria dalla Corte, trovando piuttosto fondamento nella struttura del rapporto tributario e nei principi che ne disciplinano l'accertamento.

4.1. Il rapporto tra il provvedimento di certificazione e l'attività dell'Amministrazione finanziaria: l'assenza di vincolatività.

Con particolare riferimento all'Amministrazione finanziaria, pacificamente riconosciuta (almeno prima del recente indirizzo giurisprudenziale richiamato) quale terzo ai sensi dell'art. 79 d.lgs. n. 276/2003, è forse necessaria una riflessione ulteriore, anche in ragione dei principi sanciti dalle recenti pronunce di legittimità.

Aderendo alla tradizionale impostazione sopra richiamata, maggiormente condivisa e senza dubbio più rispettosa del dato normativo, si ritiene essere onere dell'Amministrazione finanziaria impugnare

dell'A., siffatte letture «sembrano muovere dall'esigenza di preservare l'impianto tradizionale dell'istituto e non sembrano cogliere appieno la portata della motivazione della Corte».

⁷⁹ V. LIPPOLIS, *Certificazione dei contratti e poteri ispettivi*, cit., p. 1295, ove l'A. rileva quale conseguenza della pronuncia che «il verbale ispettivo di disconoscimento di un contratto certificato non deve più recare l'avvertenza della sua efficacia *sub condizione* rispetto all'esito del tentativo obbligatorio di conciliazione o dell'eventuale impugnazione giurisdizionale».

la certificazione dinanzi al giudice del lavoro sia ai fini della corretta qualificazione del rapporto di lavoro, sia al fine di accertare l'eventuale discrasia tra l'oggetto del contratto e l'effettiva modalità di esecuzione, anche nella prospettiva tributaria⁸⁰.

Sennonché, nonostante la giurisprudenza di legittimità non si sia pronunciata direttamente sul punto, la tendenziale autonomia della dimensione tributaria che fa sfondo al ragionamento operato dai giudici della Sezione Tributaria, secondo parte della dottrina, sembrerebbe poter legittimare una diversa soluzione interpretativa, il cui accoglimento comporterebbe conseguenze diametralmente opposte a quelle sopra delineate, che potrebbero finanche travolgere il testo della norma. Infatti, volendo già anticiparla, la criticità risiede nel fatto che l'accoglimento di una diversa interpretazione rischia di privare di significato il riferimento ai fini «fiscali» contenuto nell'art. 79 della legge Biagi, rendendo tale inciso 'lettera morta', se per opponibilità si intende l'inibizione dei poteri tipici dell'autorità.

Eppure, parte della dottrina sostiene che il principio espresso dalla giurisprudenza di legittimità sia «suscettibile di estendersi oltre la dimensione strettamente processuale, per investire anche la dimensione dell'attuazione amministrativa della norma tributaria»⁸¹.

Secondo questa prospettiva, l'Amministrazione finanziaria non sarebbe vincolata alla qualificazione giuridica del rapporto operata dall'organo certificatore, il cui provvedimento, oltre a non impedire l'attività 'ispettiva' prodromica all'accertamento, non impedirebbe neppure l'adozione dell'atto amministrativo a carattere sanzionatorio necessario.

Tale affermazione, così forte nella sua portata dirompente ed innovativa, sembrerebbe poter avere fondamento in virtù di alcune considerazioni di carattere sistematico, oltre a trovare oggi un significativo avallo nella recente pronuncia della Sezione Lavoro sopra richiamata.

La riflessione prende le mosse dall'autonomia della dimensione tributaria rispetto a quella civile (giuslavoristica), così come largamente riconosciuta⁸². Talché non si può non aver riguardo alla differente finalità nell'esercizio dell'attività di qualificazione sottesa alle due sfere e ai differenti principi ispiratori che connotano la fase (sia amministrativa di accertamento che la successiva impugnatoria) di ricostruzione del presupposto economico, volti a colmare inferiorità conoscitiva del fisco. L'interprete deve, quindi, comunque sempre considerare il differente oggetto di indagine che, nella dimensione tributaria, investe il fatto economico che, in base alla legge applicabile, genera un'obbligazione.

Come noto, quella tributaria è un'obbligazione di diritto pubblico, che scaturisce dall'esistenza di un atto o fatto economico giuridicamente rilevante rilevatore di capacità contributiva ai sensi dell'art. 53 Cost. Pertanto, l'attività qualificatoria sottesa si sostanzia nell'indagine circa l'effettiva esistenza del presupposto del tributo alla luce dell'esame dei caratteri sostanziali della fattispecie. In altre parole, richiamando l'espressione utilizzata dai giudici di legittimità, tale attività si risolve «nell'esatta applicazione della legge». Se ciò viene stabilito in relazione al potere del giudice tributario, non si vede come tale attività, in un certo senso, non sia propria anche dell'Amministrazione finanziaria, alla quale spetta l'attuazione in via amministrativa della norma tributaria.

⁸⁰ A. TURCHI, *op. cit.*, p. 623 ss.

⁸¹ Così, S.F. COCIANI, *Profili tributari della certificazione*, cit., pp. 89-90; ID., *Appalto di servizi, certificazione del contratto e riqualificazione*, cit., p. 16.

⁸² Tale autonomia è sottesa al ragionamento di Cass., Sez. trib., ord. 23 luglio 2024, n. 20431 e Cass., Sez. trib., ord. 29 luglio 2024, n. 21090; In dottrina cfr. S. CIPOLLINA, *La legge civile e la legge fiscale*, Cedam, Padova, 1992.

L'attività amministrativa di accertamento è tendenzialmente vincolata ed è finalizzata a curare l'interesse, di rango ordinamentale, al gettito pubblico; proprio alla luce dell'interesse superiore tutelato e della connaturata inferiorità conoscitiva del fisco si giustifica la serie di penetranti poteri riconosciuti all'Amministrazione finanziaria nella ricostruzione del fatto imponibile.

Pertanto, muovendo da quanto sopra detto, non sarebbe corretto trasportare automaticamente in ambito fiscale la qualificazione operata dall'organo certificatore e avente ad oggetto il contratto di lavoro, stante il differente oggetto d'indagine che, in ambito tributario, attiene al fatto imponibile collegato al rapporto di lavoro. Dalla non uniformità dei principi ispiratori e dalle diverse esigenze di tutela che muovono i due settori sembrerebbe emergere la necessità che le due indagini muovano su differenti binari, non soltanto in sede processuale (così come sancito dalla giurisprudenza di legittimità nelle recenti ordinanze e già riconosciuto dalla dottrina), ma anche in sede amministrativa. In altre parole, l'Amministrazione finanziaria ben potrebbe emettere provvedimenti amministrativi a carattere sanzionatorio ancorché fondati su una differente qualificazione del rapporto rispetto a quella oggetto di accertamento da parte dell'organo certificatore. Diversamente opinando, l'opponibilità della certificazione all'Amministrazione finanziaria finirebbe per attribuire all'atto certificativo, in caso di mancata impugnazione, una funzione sostanzialmente attuativa della norma tributaria. Una simile conclusione, oltre ad essere avulsa dalla *ratio* dell'istituto, si porrebbe in evidente tensione con i principi che governano l'accertamento tributario.

Una simile soluzione sembra potersi desumere, sia pure implicitamente, dalla pronuncia, nonché dalla stessa struttura del processo tributario. Poiché, in linea generale, è il contribuente a impugnare l'avviso di accertamento emesso dall'Amministrazione finanziaria, il principio affermato dalla Sezione Tributaria avrebbe concreta utilità solo ove riferito anche alla fase amministrativa di esercizio della pretesa impositiva. Ove così non fosse, qualora l'ente fosse previamente tenuto a rimuovere la certificazione mediante i rimedi di cui all'art. 80, il successivo giudizio tributario avrebbe ad oggetto un atto già privo degli effetti certificativi, rendendo il principio enunciato dalla Corte sostanzialmente *inutiliter datum*⁸³.

Sebbene l'accoglimento di tale soluzione interpretativa imponga una necessaria revisione di tutto l'istituto della certificazione, non si deve dimenticare che il dubbio sulla vincolatività della qualificazione agli enti preposti era già emerso tra gli interpreti con riferimento alle prestazioni previdenziali, attese le ricadute qualificatorie del provvedimento sulle correlate obbligazioni contributive, in ossequio a quell'indirizzo giurisprudenziale teso a negare che la volontà delle parti potesse in alcun modo incidere sulla determinazione dell'obbligazione⁸⁴. Sebbene era stato inizialmente superato, come si è visto, il medesimo interrogativo torna oggi protagonista assoluto nel dibattito.

È in tale prospettiva che si coglie la portata potenzialmente innovativa delle due ordinanze della Sezione Tributaria, destinata a trovare la sua consacrazione, seppur implicita, nella successiva pronuncia della Sezione Lavoro della Corte di Cassazione.

⁸³ S.F. COCIANI, *Appalto di servizi, certificazione del contratto e riqualificazione*, cit., pp. 14-15.

⁸⁴ Cass., Sez. lav., 25 febbraio 2005, n. 4004; Cass., Sez. lav., 3 aprile 2004, n. 6607; Cass., Sez. lav., 3 marzo 2003, n. 3122. In dottrina cfr. L. NOGLER, *Rapporto contributivo e certificazione*, in *Previdenza e assistenza pubblica e privata*, 2004, p. 391 ss.; A. GUADAGNINO, *Gli effetti della certificazione nei confronti degli Enti previdenziali*, in *Riv. giur. lav.*, 2004, 1, p. 575 ss.

Era, infatti, già diffuso il principio del potere-dovere del giudice (tributario) di riqualificare autonomamente il rapporto, perché inteso come un connotato dell'esercizio della giurisdizione e in quanto tale insuscettibile di limitazioni.

Non lo era, invece, quello dell'Amministrazione finanziaria. Va da sé che qualora si dovesse affermare la trasposizione di tale principio alla fase dell'attuazione amministrativa della norma tributaria, acquisterebbe una portata sicuramente inedita.

Sennonché, pur suggestiva e conforme ai principi ispiratori dell'ordinamento che connotano la specificità della materia tributaria, la prospettata soluzione interpretativa non solo non è sorretta da alcun dato normativo ma si pone addirittura in contrasto con la vigente formulazione dell'art. 79 d.lgs. n. 276/2003. Così posta, infatti, andrebbe a privare di ogni possibile significato la locuzione normativa relativa ai «fini fiscali» della certificazione.

5. Verso la reinterpretazione degli effetti fiscali del provvedimento di certificazione: il valore probatorio qualificato e il rinnovato obbligo di motivazione.

Alla luce di quanto detto non si può che tornare all'interrogativo che ha mosso l'odierna riflessione. Quali sono gli effetti fiscali della certificazione?

Sul piano processuale, ovvero nei confronti del giudice, la qualificazione giuridica del rapporto operata dall'organo certificatore non assume efficacia preclusiva e tale assunto, già diffuso tra gli interpreti ed ora cristallizzato dal richiamato orientamento di legittimità, si pone in perfetta continuità con la natura di 'impugnazione-merito' propria del giudizio tributario.

Invece, sotto il piano procedimentale, ovvero nei confronti dell'Amministrazione finanziaria, si deve notare che la lettura più conforme al dato normativo nonché quella che attribuisce un più forte significato all'inciso «effetti fiscali» è quella che ricostruisce, anche a seguito dei principi enunciati nell'ultimo biennio dalla giurisprudenza di legittimità, l'opponibilità del provvedimento all'Amministrazione finanziaria, nel senso che la stessa, al pari di tutti gli altri enti terzi, sia onerata di impugnare il provvedimento di certificazione. Solamente l'accoglimento del ricorso di cui all'art. 80 produrrebbe, quindi, la caducazione del provvedimento e permetterebbe all'Amministrazione finanziaria di vantare la pretesa impositiva conseguente ad una non corretta ricostruzione del fatto a rilevanza tributaria⁸⁵.

Sennonché, la possibilità che anche l'Amministrazione finanziaria (ri)qualifichi autonomamente il fatto a rilevanza tributaria sottostante al contratto di lavoro certificato potrebbe non porsi in contrasto con la normativa positiva qualora si consideri che l'effetto ai fini fiscali non sia l'opponibilità (come largamente intesa e *supra* ricostruita), bensì il valore probatorio che assume il provvedimento di certificazione in sede di attuazione amministrativa del tributo. In altri termini, ciò che si abbandona è la configurazione della certificazione quale "scudo" opponibile all'ente impositore, idoneo a paralizzare il potere di accertamento; ciò che si conserva è, invece, la sua rilevanza quale elemento probatorio qualificato, che l'Amministrazione non può ignorare né superare in via meramente assertiva.

Difatti, una tale soluzione interpretativa non si risolve nel negare qualsivoglia rilevanza all'avvenuta certificazione. La stessa, al pari delle dichiarazioni rese dalle parti in occasione del procedimento di certificazione, potrà e dovrà essere specificatamente valutata dall'Amministrazione

⁸⁵ In tal senso dopo le ordinanze gemelle della Sezione Tributaria della Cassazione cfr. G. BENINCASA, *Dalla certificazione alla riqualificazione del contratto di appalto: luci e ombre sull'efficacia dell'istituto*, in *Dir. rel. ind.*, 2024, 4, p. 1147 ss.; A. TURCHI, *op. cit.*, p. 623 ss.

finanziaria quale elemento probatorio atipico, ma qualificato, nella ricostruzione del fatto a rilevanza tributaria. Ciò si pone in linea di continuità con la rilevanza che gli stessi elementi assumono laddove si instaura un giudizio dinanzi al giudice del lavoro ex art. 80 d.lgs. n. 276/2003 ovvero dinanzi ad altro giudice, qualora si accolga la tesi per cui in qualsiasi giudizio il giudice può accertare incidentalmente il rapporto oggetto di contratto certificato⁸⁶. La natura qualificata di tale elemento deriva dal fatto che la certificazione è l'esito di un procedimento legalmente tipizzato e non equivale alla mera rappresentazione unilaterale delle parti; ciò giustifica che, pur senza dar luogo ad una presunzione legale né a un'inversione dell'onere della prova, essa imponga all'Ufficio uno specifico confronto con le risultanze certificatorie.

L'Amministrazione finanziaria, muovendo dalla riflessione per cui alla stessa non sia opponibile il provvedimento di certificazione nei termini richiamati, sarebbe libera di determinare il fatto a rilevanza tributaria anche qualora il contratto da cui origina sia munito di certificazione. La qualificazione ivi contenuta assumerebbe un valore probatorio qualificato e spetterebbe allo stesso ente accertatore, all'esito della valutazione dei fatti supposti e degli atti istruttori emessi in fase endoprocedimentale, qualora lo ritenga necessario, emettere il provvedimento impositivo.

Da qui i due possibili scenari. Se nell'ambito dell'accertamento l'ente impositivo dovesse concordare con la qualificazione operata dalla Commissione non emetterà alcun atto; al contrario, nel caso in cui non dovesse condividere la qualificazione giuridica attribuita eserciterà i propri poteri impositivi, dando atto nella motivazione del percorso logico che ha condotto a ciò, ossia le ragioni per cui non possa essere condivisa la qualificazione operata dall'organo certificatore, per i più vari motivi.

Pertanto, nel caso in cui vi sia un provvedimento di certificazione il rinnovato obbligo di motivazione⁸⁷ di cui all'art. 7 l. n. 212/2000 è più pregnante, in quanto l'indicazione specifica dei «presupposti, (de)i mezzi di prova e (del)le ragioni giuridiche su cui si fonda la decisione»⁸⁸ - con i quali l'amministrazione procura «a sé stessa la prova dei fatti che determinano la sua potestà di dar vita a quell'atto»⁸⁹ - devono necessariamente riguardare anche il provvedimento di certificazione. Il coordinamento tra tale disposizione e l'art. 7, co. 5-bis, d.lgs. n. 546/1992⁹⁰ consente di precisare la

⁸⁶ Il legislatore sembra avere trascurato il valore che il provvedimento assume nella fase, eventuale e patologica, della sua impugnazione (ovvero anche al di fuori di tali rimedi se si abbraccia la ricostruzione proposta), limitandosi a prevedere, all'art. 80, co. 3, che il giudice possa valutare il comportamento delle parti in sede di certificazione ai fini delle spese di lite. Sul punto, v. S. CIUCCIOVINO, *Certificazione dei contratti di lavoro*, cit., la quale ritiene che non si possa dubitare «del valore probatorio rafforzato della certificazione nel corso del processo che abbia ad oggetto il contratto certificato. Il provvedimento e le dichiarazioni rese dalle parti in sede di certificazione ben possono costituire prove atipiche in giudizio»; P. RAUSEI, *Collegato lavoro: certificazione dei contratti*, Ipsoa, Milano, 2011, p. 311 ove l'A. ritiene che l'atto permette un'accelerazione dei «temi di istruttoria».

⁸⁷ Sull'obbligo dell'Amministrazione finanziaria di indicare nella motivazione le prove sulle quali si fonda la pretesa, già prima della modifica della l. n. 212/2000, v. F. MAFFEZZONI, *La prova nel processo tributario*, in *Boll. trib.*, 1977, 23, p. 1677; P. RUSSO, *Problemi della prova nel processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2000, 2, pp. 379-380; F. GALLO, *Motivazione e prova nell'accertamento tributario*, in *Rass. trib.*, 2001, 4, p. 1088 ss.

⁸⁸ L'attuale formulazione dell'art. 7, co. 1, l. n. 212/2000 è frutto dell'intervento del d.lgs. n. 219/2023, a cui si deve il merito di aver introdotto una disciplina "propria" dell'obbligo di motivazione dell'atto di imposizione. In dottrina cfr. G.G. SCANU, *Motivazione e (onere della prova) nel processo tributario riformato*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2023, 4, p. 922; S. MULEO, *Il punto su... il nuovo obbligo di motivazione degli atti tributari ovvero dell'impatto delle modifiche di testo e contesto*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 13 aprile 2024.

⁸⁹ E. ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, Utet, Torino, 1969, pp. 377-378 e 393.

⁹⁰ Art. 7, co. 5-bis, d.lgs. n. 546/1992: «L'amministrazione prova in giudizio le violazioni contestate con l'atto impugnato. Il giudice fonda la decisione sugli elementi di prova che emergono nel giudizio e annulla l'atto

duplice incidenza della certificazione: sul piano procedimentale, l'Ufficio deve motivare specificatamente il superamento della qualificazione certificata; sul piano processuale, resta a suo carico la prova delle violazioni contestate e della fondatezza della diversa ricostruzione, non potendo il mero dissenso qualificatorio assolvere tale onere. La certificazione, dunque, non determina un'inversione dell'onere della prova, ma incide sul contenuto del suo concreto assolvimento, imponendo all'ente impositore di addurre elementi idonei a superare le risultanze del procedimento qualificatorio.

L'indicazione degli elementi probatori e delle ragioni giuridiche su cui l'ufficio fonda la propria pretesa - e, nel caso di specie, in negativo per quanto riguarda la non condivisibilità della qualificazione attribuita dall'organo certificatore - contenuti nella motivazione dell'atto impositivo, plasmeranno, in caso di eventuale impugnazione da parte del contribuente, l'istruttoria processuale, salva la possibilità per il giudice di ampliare il *thema probandum* attraverso i propri poteri. Spetterà poi al giudice all'esito dell'istruttoria processuale e, qualora lo ritenga necessario, riqualificare autonomamente il fatto a rilevanza tributaria, non essendo lo stesso vincolato né dalla qualificazione pattizia né, tantomeno, da quella amministrativa.

Così intesa, l'interpretazione proposta, pur nella sua portata dirompente, conserva comunque un'aderenza con il dato normativo, nel momento in cui gli effetti fiscali di cui all'art. 78, co. 2, si sostanziano nel valore che assumono sia la qualificazione attribuita dall'organo certificatore che le dichiarazioni delle parti rese in sede di audizione quale fatto di cui l'Amministrazione finanziaria può e deve tener conto in sede di attuazione della norma tributaria, senza però vincolarne l'operato. In questa prospettiva, la locuzione «ai fini fiscali» individua l'ambito nel quale la certificazione è destinata a rilevare, senza predeterminare che tale rilevanza debba necessariamente assumere la forma dell'opponibilità preclusiva. L'inciso non diviene, pertanto, lettera morta: esso fonda proprio quella rilevanza probatoria e motivazionale qualificata che distingue il provvedimento di certificazione dalla mera allegazione del contribuente, pur lasciando impregiudicato il potere di autonoma qualificazione dell'Amministrazione.

Del resto, è la mancata tipizzazione legislativa degli effetti della certificazione che non preclude all'interprete di modularne la portata in funzione dell'ambito di incidenza, avuto riguardo alle peculiarità di ciascun settore dell'ordinamento.

In ragione dell'autonomia della dimensione tributaria, sia processuale (come sancito dalla giurisprudenza di legittimità) che procedimentale (per le ragioni sistematiche di specialità della disciplina fiscale), l'efficacia potrebbe tranquillamente declinarsi solo in termini probatori qualificati, non essendo necessario che si traduca nell'opponibilità.

Ad ogni modo, a fronte di due letture, entrambe possibili e comunque aderenti alla lettera della legge, una differenziazione nei termini anzidetti, ossia tra l'opponibilità nei confronti degli enti e il valore probatorio qualificato nei confronti dell'Amministrazione finanziaria, si auspica possa essere cristallizzata dal legislatore.

6. Gli effetti previdenziali della certificazione e la tenuta della ricostruzione tradizionale.

Quanto detto in relazione alla necessaria reinterpretazione degli effetti fiscali della certificazione a seguito dei principi enunciati dalla giurisprudenza di legittimità, stante l'autonomia della dimensione

impositivo se la prova della sua fondatezza manca o è contraddittoria o se è comunque insufficiente a dimostrare, in modo circostanziato e puntuale, comunque in coerenza con la normativa tributaria sostanziale, le ragioni oggettive su cui si fondano la pretesa impositiva e l'irrogazione delle sanzioni [...].»

tributaria, potrebbe indurre a rimeditare anche sugli effetti previdenziali. La natura giuridica dei contributi previdenziali, quali tributi speciali, determina la necessità di riflettere sull'applicazione di quanto detto alla materia previdenziale, verificando se la necessaria reinterpretazione degli effetti fiscali riguardi, stante i tratti comuni, anche quelli previdenziali. I contributi previdenziali, come rilevato dalla dottrina⁹¹ e dalla giurisprudenza⁹², vanno qualificati quali tributi speciali⁹³ e quella contributiva, al pari di quella tributaria, è un'obbligazione di diritto pubblico, generata dalla legge⁹⁴, che soggiace al principio di effettività e riguarda una materia non rientrante nella disponibilità delle parti⁹⁵.

Nello specifico, è stato sostenuto che l'impatto del principio sancito dalle ordinanze gemelle della Corte di Cassazione si sostanzierebbe nel ritenere che laddove il giudice del lavoro venga investito di una questione di carattere previdenziale al di fuori dei rimendi previsti dall'art. 80 d.lgs. n. 276/2003 e la risoluzione della controversia dipendesse da una diversa qualificazione, sussisterebbe il potere-dovere del giudicante di riqualificare il contratto secondo il concreto svolgimento⁹⁶.

Sennonché, stante quanto sopra rilevato, tale conclusione non discenderebbe dal principio enunciato dalla Sezione Tributaria in virtù della qualificazione dei contributi quali tributi. Al contrario, come ampiamente rilevato, il potere-dovere del giudice di riqualificare sarebbe un connotato dell'attività giurisdizionale in sé e per sé considerata. Seguendo questa prospettiva, le pronunce richiamate non farebbero altro che ribadire l'esistenza.

Occorre, invece, interrogarsi sull'opponibilità in sede amministrativa, ossia sul valore vincolante della certificazione rispetto agli enti preposti, al fine di verificare se anche sul piano contributivo non sia applicabile il ragionamento effettuato in relazione all'Amministrazione finanziaria.

Sennonché le considerazioni effettuate discendono dall'autonomia e dalla peculiarità proprie della dimensione fiscale, che non possono essere *sic et simpliciter* trasposte sul piano previdenziale. L'appurata natura pubblicistica dell'obbligazione previdenziale, la sua fonte legale e la sua natura di tributo non sembrerebbero da sole idonee a legittimare una simil conclusione. A ciò si aggiunga che la materia previdenziale non ha una sua specifica autorità giurisdizionale, dato che alle controversie aventi ad oggetto i diritti previdenziali si applica il rito speciale del lavoro, di cui agli artt. 442 ss. c.p.c., fatta esclusione, tra le altre, quelle riguardanti la contribuzione al Servizio sanitario nazionale che sono attribuite alla giurisdizione tributaria⁹⁷.

⁹¹ Sul dibattito inerente alla natura dei contributi previdenziali cfr. M. CINELLI, *Diritto della previdenza sociale*, Giappichelli, Torino, 2018, p. 238.

⁹² Cfr. Cass., Sez. lav., 3 luglio 1979, n. 3711; più di recente Cass., Sez. Un., 27 giugno 2003, n. 10232; Cass., Sez. Un., 7 gennaio 2007, n. 123.

La giurisprudenza costituzionale ha escluso la natura tributaria dei contributi previdenziali, sia per la riferibilità a specifiche categorie di soggetti, sia per il fondamento costituzionale, da rinvenire nell'art. 38, co. 2, Cost. cfr. Corte Cost. 11 ottobre 2012 n. 223; Corte Cost. 31 ottobre 2012, n. 241.

⁹³ M. PERSIANI-M. MARTONE, *Diritto della sicurezza sociale*, Torino, Giappichelli, 2025, p. 50 ss.

Tra coloro che configuravano i contributi previdenziali come imposte speciali v. P. JACCONE, *I tributi speciali nella scienza della finanza e nel diritto finanziario italiano*, F.lli Bocca, Torino, 1905, p. 5; A.D. GIANNINI, *I concetti fondamentali del diritto tributario*, Utet, Torino, 1956 pp. 67-67; M. PERSIANI, *Il sistema giuridico della previdenza sociale*, Cedam, Padova, 1960, p. 232.

Tra la dottrina tributaria v. F. D'AYALA VALVA, *Il tributo previdenziale*, in *Riv. dir. trib.*, 2014, 3, p. 265.

⁹⁴ Cass, Sez. VI, 4 settembre 2020, n. 18371.

⁹⁵ M. CINELLI, *op. cit.*, p. 226.

⁹⁶ G. PIGLIARMI, *L'opponibilità del contratto certificato in sede giudiziaria*, cit., p. 1064.

⁹⁷ Sul punto v. F. D'AYALA VALVA, *op. cit.*, p. 265, ove l'A. ritiene che le controversie che riguardano questioni inerenti alla contribuzione siano da attribuire alla giurisdizione tributaria.

Tale conclusione, ad avviso di chi scrive, deve essere mantenuta ferma anche alla luce del recente (e non condivisibile) arresto della giurisprudenza di legittimità.

Diversamente, ove quest'ultima interpretazione dovesse consolidarsi, l'istituto risulterebbe sensibilmente svuotato della propria funzione, venendo degradato a mero vincolo *inter partes*, con effetti circoscritti alle sole parti del rapporto e ai soli profili strettamente lavoristici, caratterizzato unicamente dalla stabilità (seppur relativa) della qualificazione e dalla previsione di uno specifico sistema impugnatorio.

Ed allora, se il dibattito consolidatosi attorno alla ricostruzione tradizionale ruotava intorno alla delimitazione degli effetti della certificazione, l'accoglimento dell'interpretazione fatta propria dalla Sezione Lavoro imporrebbe di spostare radicalmente il fuoco dell'indagine. La questione non riguarderebbe più il *quomodo* degli effetti della certificazione, ma il loro stesso *an*; interrogativo che, alla luce del dato normativo, non sembrerebbe poter ricevere risposta negativa.

Ne deriva che una siffatta interpretazione finirebbe per porsi *contra legem*. Se è vero che il quadro normativo può essere modificato, è altrettanto vero che tale intervento compete esclusivamente al legislatore. Fino ad allora, non sembra possibile negare in radice l'esistenza di effetti giuridici della certificazione nei confronti dei terzi.

Allo stato, l'unico spazio rimesso tanto alla dottrina quanto alla giurisprudenza riguarda la delimitazione e delineazione degli effetti previsti *ex lege*, i quali sembrerebbero potersi atteggiare diversamente in ragione delle peculiarità proprie dei singoli settori dell'ordinamento nei quali l'atto è destinato ad esplicare la propria efficacia.