



REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE
DI LAZIO

SEZIONE 5

riunita con l'intervento dei Signori:

- | | | | |
|--------------------------|-----------|----------|------------|
| <input type="checkbox"/> | FRUSCELLA | GIUSEPPE | Presidente |
| <input type="checkbox"/> | DI GIULIO | ROSALBA | Relatore |
| <input type="checkbox"/> | LEPORE | ANTONIO | Giudice |
| <input type="checkbox"/> | | | |

ha emesso la seguente

SENTENZA

- sull'appello n. 7326/2018
depositato il 04/10/2018

- avverso la pronuncia sentenza n. 5046/2018 Sez:46 emessa dalla Commissione
Tributaria Provinciale di ROMA

contro:
POSTEL - S.P.A.
VIA CARLO SPINOLA N. 11 00154 ROMA

difeso da:
CHIRICHIGNO STEFANO
VIA AGOSTINO DEPRETIS 86 00184 ROMA

e da
FIMIANI BEATRICE
VIA AGOSTINO DEPRETIS 86 00184 ROMA

e da
LANDA DAVIDE
VIA AGOSTINO DEPRETIS 86 00184 ROMA

e da
SEGRE VITTORIA
VIA AGOSTINO DEPRETIS 86 00184 ROMA

proposto dall'appellante:
AGENZIA ENTRATE DIREZIONE REGIONALE LAZIO
VIA GIOVANNI CAPRANESI, 54 00155 ROMA RM

SEZIONE

N° 5

REG.GENERALE

N° 7326/2018

UDIENZA DEL

12/04/2021 ore 09:30

N°

3945/2021

PRONUNCIATA IL:

10.5.2021

DEPOSITATA IN
SEGRETERIA IL

20-8-2021

Il Segretario



(segue)

Atti impugnati:

AVVISO DI ACCERTAMENTO n° TJB030300237/2016 IRES-ALTRO 2012

AVVISO DI ACCERTAMENTO n° TJB030300237/2016 IVA-ALTRO 2012

AVVISO DI ACCERTAMENTO n° TJB030300237/2016 IRAP 2012

SEZIONE

N° 5

REG.GENERALE

N° 7326/2018

UDIENZA DEL

12/04/2021 ore 09:30

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO.

L'appellante Agenzia delle Entrate - Direzione Regionale Lazio - impugna la sentenza della Commissione Provinciale di Roma n.5046/46/2018, depositata il 5 marzo 2018 e non notificata, con cui è stato accolto, con condanna a € 2.000 di spese processuali, il ricorso proposto da Postel S.p.A. avverso l'avviso di accertamento n.TJB0303002372016, notificato il 28/11/2016 ed emanato in rettifica ai fini IRES, IRAP, IVA e ritenute per l'anno d'imposta 2012. Con l'atto impositivo, riqualeficati € 143.443,75 come costi di lavori dipendente e ritenute indeducibili dal reddito d'impresa € 92.911,31 perché componenti negative non inerenti, sono stati accertati maggiore IRES per € 25.550,00, maggiore IRAP per € 10.208,00, maggiore IVA per € 49.635,00, nonché maggiori ritenute per un importo di € 35.370,00, oltre interessi e sanzioni.

L'appellante evidenzia che l'atto impositivo è stato emanato all'esito di un'attività di controllo effettuata dal Nucleo della Polizia Tributaria di Roma, in relazione agli anni dal 2010 al 2014, con PVC comunicato alla società contribuente in data 08/10/2015, a seguito degli accertamenti ispettivi eseguiti dall'INPS presso la sede della Wizard S.r.l. e presso la filiale Postel di Genova.

Verifica esitata nel verbale n. 000451211/DDL del 05.02.2015, con cui è stato contestato dall'Istituto previdenziale - a Postel S.p.A. l'omesso versamento dei contributi conseguente alla riqualeficazione del contratto d'appalto di servizi, stipulato con la società Wizard (società operante nella fornitura di software e consulenza informatica

e presso lo stabilimento Postel S.p.A di Genova), in rapporto di lavoro subordinato, essendosi ravvisati gli estremi di un'illecita interposizione fittizia di manodopera specializzata, in relazione a 7 collaboratori.

Conseguentemente, il Nucleo di Polizia Tributaria sopra indicato ha redatto PVC, contestando alla società contribuente violazioni in materia di IVA e di imposte dirette, deduzioni a fini IRES e IRAP di costi non inerenti e quindi non deducibili, nonché la violazione degli obblighi del sostituto di imposta per omessa effettuazione delle ritenute sui redditi da lavoro dipendente.

 L'appellante censura la sentenza di primo grado per avere errato nel ritenere - gli accertamenti fiscali svolti - subordinati al previo esperimento da parte dei lavoratori, delle azioni giuslavoristiche a tutela dei propri diritti, mentre l'Amministrazione Finanziaria può e deve valutare, discrezionalmente e in via autonoma, la rilevanza fiscale degli elementi emersi nel corso di ispezioni, al fine di svolgere l'attività di recupero a tassazione delle imposte evase a cui è preposta, da intraprendere tra l'altro, entro i rigidi termini decadenziali previsti dagli artt. 43 del D.P.R. n. 600/1973 e 57 del D.P.R. n. 633/1972.

Tanto più che all'Amministrazione Finanziaria è conferito il potere di utilizzare elementi di prova segnalati da altre pubbliche amministrazioni dello Stato, in virtù delle previsioni degli articoli 32 e 41 bis e 43 D.P.R. 600/1973 e, in materia di IVA, degli articoli 51 e 54 comma 4 e 57 del DPR 633/1972, dei quali i giudici di prime cure

hanno fatto, secondo l'appellante, errata e falsa applicazione.

L'Agenzia censura la sentenza gravata anche per violazione e falsa applicazione dell'art. 295 c.p.c. e 39 del d.lgs. n.546/1992, nonché dell'art. 2697 c.c. ritenendo che i giudici tributari di prime cure avrebbero dovuto sospendere il processo tributario ex art. 295 c.p.c in attesa del giudicato di quel giudizio, invece che recepire acriticamente le motivazioni ed i contenuti della sentenza di primo grado del Tribunale di Genova non ancora definitiva.

Ribaditi tutti gli elementi fattuali costituenti argomento per far ritenere sussistente un rapporto di lavoro subordinato alle effettive dipendenze di Postel S.p.A. dei dipendenti appaltati da Wizard S.r.l. e da quest'ultima solo formalmente assunti, conclude chiedendo dichiararsi la legittimità dell'avviso di accertamento oggetto di causa, con vittoria di spese.

Postel S.p.A. si è costituita in giudizio ed ha controdedotto l'illegittimità dell'accertamento per violazione e falsa applicazione degli artt. 109, co. 5, e 163 del DPR n. 917/1986 (TUIR), 11 del D.lgs. n. 446/1997, 19 del DPR n. 633/1972 e 23 del DPR n. 600/1973, evidenziando come non risponda al vero l'assunto che i sette dipendenti fossero soltanto formalmente assunti dalla Wizard S.r.l. per eseguire in realtà attività lavorativa sotto la direzione e per conto della Postel S.p.A., senza essere incardinati nel suo organico, in quanto la natura effettivamente genuina dell'appalto di servizi è stata riconosciuta anche dal Giudice Ordinario e con efficacia di giudicato.

La società appellata ha, per dimostrare ciò, prodotto sin dal giudizio

di primo grado copia della sentenza n. 506 del 5.6.2017 del Tribunale di Genova, in funzione di giudice del lavoro e con memoria difensiva depositata il 30.11.2018, ha ribadito le proprie ragioni, già riconosciute fondate dall'appellata sentenza n.5046/46/18 del 5.3.2018 della CTP di Roma, depositando anche copia della sentenza della Corte di Appello di Genova n. 199 del 18.4.2019 che ha confermato la sentenza di primo grado, ribadendo la legittimità del contratto d'appalto di servizi tra Postel S.p.A. e Wizard s.r.l. ed ha concluso chiedendo il rigetto del gravame, con vittoria di spese.

Con successiva memoria conclusionale, Postel S.p.A., richiamati precedenti giurisprudenziali a sé favorevoli (sentenza CTP Roma n. 8171/2020 del 22 ottobre 2020, sul periodo d'imposta 2014), ha sollevato eccezione di giudicato ex art. 2909 c.c. in relazione alla sentenza CTP Roma n. 13564/2019, depositata in data 21 ottobre 2019, munita di visto di passaggio in giudicato in data 28 luglio 2020 ed intervenuta tra le stesse parti e sulla stessa questione, ma per una annualità diversa (2013) e successiva a quella oggetto di causa (2012).

Vista la proroga del termine di cui all'art. 27, co.1, del d. l. n. 137/2020 "sino al 31 luglio 2021", disposta dall'art. 6 del d. l. n. 44/21, la causa è stata esaminata e decisa in camera di consiglio, come differita ai sensi dell'art. 35 d. lgs. n.546/1992, nei termini indicati in dispositivo, sulla base degli atti, ai sensi del successivo co.2 dell'art. 27, come attuato con decreto n.121 del 2 novembre u.s. della Presidente della CTR Lazio, non avendo alcuna parte insistito per la discussione orale e considerandosi presenti a tutti gli effetti di legge i difensori.

EM

MOTIVI DI DIRITTO

L'intera vicenda fiscale origina da ispezione INPS riguardante varie annualità. In relazione agli anni 2010 e 2011 sono stati notificati separati avvisi di accertamento rispettivamente in data 21 dicembre 2015 e 18 ottobre 2016, impugnati con separati ricorsi di cui non risulta noto l'esito. Per il 2012 è stato emanato l'avviso di accertamento oggetto di causa, notificato il 25 novembre 2016 e tempestivamente opposto.

L'avviso di accertamento concernente il 2013 è stato, invero, già annullato con forza di giudicato (con sentenza CTP Roma n. 13564/2019, depositata il 21 ottobre 2019 e munita di attestazione di passaggio in giudicato in data 28 luglio 2020); mentre, per l'avviso relativo al periodo d'imposta 2014, l'Ufficio ha già provveduto ad emettere annullamento integrale in autotutela, ma è comunque intervenuta sentenza di merito favorevole a Postel S.p.A. (CTP Roma n. 8171/2020 del 22 ottobre 2020), non avendo ritenuto i giudici di accogliere la richiesta di cessazione della materia del contendere per ragioni procedurali.

Va premesso che non risulta condivisibile l'assunto difensivo di Postel S.p.A., secondo cui le attività di accertamento fiscali sarebbero interdette fino all'eventuale emanazione di una sentenza passata in giudicato con la quale il giudice del lavoro dichiara l'intermediazione fittizia di manodopera e costituisca il rapporto di lavoro tra il dipendente e la società effettiva utilizzatrice della prestazione lavorativa, in quanto l'attività di accertamento fiscale, rispondente ad

evidenti interessi pubblici, non può ritenersi condizionata all'eventuale esercizio, in sede giurisdizionale, dei diritti dei lavoratori privati, né può essere ostacolata dalla perdurante vigenza di pattuizioni contrattuali stipulate in frode alla legge.

Il punto risulta tuttavia, nella fattispecie, superato dal fatto che, l'operazione contrattuale fiscalmente controversa è stata, comunque, dedotta in giudizio, in sede di processo civile, dinanzi al giudice del lavoro e sussiste un giudicato che ha, in via definitiva, confermato la genuinità del contratto di appalto.

Dagli atti risulta, infatti, che il Tribunale del lavoro di Genova, con sentenza n. 506 del 5.6.2017, ha accolto il ricorso proposto da Postel S.p.A., accertando sia l'inesistenza dell'interposizione fittizia di manodopera, sia la validità del contratto di appalto di servizi stipulato con la Wizard S.r.l. e, conseguentemente, dichiarando l'insussistenza dell'obbligo contributivo posto dall'INPS a carico della Postel S.p.A. con il verbale n. 00451211/DDL del 5.2.2015 elevato dalla sede INPS di Genova. Sentenza quasi integralmente confermata, tranne che per la posizione di un lavoratore, dalla Corte di Appello di Genova, con sentenza n. 199/2019, depositata il 18 aprile 2019 e passata in giudicato, come da attestazione in atti.

La Corte di Appello di Genova, in tale sede, ha confermato la sentenza di primo grado, statuendo espressamente che "gli operatori Wizard sia quando hanno prestato attività presso Postel e a maggior ragione, nel periodo in cui operavano da remoto (...) hanno sempre svolto attività oggetto dei contratti di appalto succedutisi nel tempo e che

operavano in autonomia rispetto a Postel" e che "per effetto dei contratti di appalto *de quibus* sulla Wizard gravava il rischio di impresa" (C. App. Genova, sent. n. 199/2019).

La citata sentenza della Corte di Appello, accertando in fatto ed in diritto la piena genuinità del contratto di appalto stipulato tra la Postel e la Wizard, con conseguente insussistenza dell'obbligo contributivo preteso dall'INPS di Genova a carico di Postel S.p.A. in base al verbale di accertamento e notificazione n 000451211/DDDL, è passata in giudicato, in quanto il soccombente Istituto previdenziale non ha mai proposto ricorso per Cassazione.

Il sopra menzionato procedimento civile ha, pertanto, accertato in via definitiva questioni di fatto che costituiscono il presupposto dell'imposizione fiscale in termini di maggiori imposte dirette ed indirette oggetto del presente giudizio; presupposto oramai divenuto incontrovertibile nel senso che non è ravvisabile alcuna interposizione illecita di manodopera, poiché Postel S.p.A. e Wizard Srl è intercorso un genuino contratto di appalto di servizi, per cui ne deriva l'illegittimità delle pretese fiscali oggetto di causa. Tant'è che la stessa Agenzia ha integralmente ritirato in sede di autotutela l'avviso di accertamento n° TJB030200036/2019 del tutto analogo a quello in esame, ma riferito all'anno di imposta 2014.

Per di più deve ritenersi operante, nel presente giudizio, ex art. 2909 c.c., la *vis expansiva* del giudicato, ritualmente invocata da Postel S.p.A. – trattandosi di eccezione in senso lato di giudicato esterno, che non incorre nel divieto di *nova* in appello – con riferimento alla

sentenza CTP Roma n. 13564/2019, depositata il 21 ottobre 2019 e munita di attestazione di passaggio in giudicato in data 28 luglio 2020. Il *decisum* invocato è intervenuto tra le stesse parti, in relazione al medesimo rapporto giuridico, ma per una annualità diversa (2013).

Trattasi, infatti, di questione rilevabile e delibabile d'ufficio ed in ogni stato e grado, poiché il giudice ha il dovere di conformarsi alla *regula iuris* già formatasi sulla *res iudicanda*, quand'anche essa risulti da diverso giudizio intercorso tra le stesse parti, per ragioni di economia processuale e per rispettare i principi del giusto processo.

RM
In materia tributaria, seppure l'autonomia dei periodi d'imposta, in linea generale, trova esplicito riconoscimento, in materia di imposte sui redditi all'art. 7, c. 1, D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, in cui è chiaramente affermato che, ove *“l'imposta è dovuta per anni solari, a ciascuno dei quali corrisponde un'obbligazione tributaria autonoma”*, tuttavia per consolidata giurisprudenza di legittimità, rileva il giudicato esterno formatosi riguardo al medesimo tributo, tra le stesse parti, anche se in relazione ad un diverso periodo di imposta. Secondo l'orientamento della Cassazione a Sezioni Unite, inoltre, l'efficacia ultrannuale del giudicato sarebbe rilevabile d'ufficio, anche per la prima volta nel giudizio di Cassazione, purché la parte che la invoca produca copia autentica della sentenza recante l'attestazione del passaggio in giudicato.

A seguito di ripetuti contrasti giurisprudenziali sulla portata e sulla *vis* espansiva del giudicato nell'ambito dei processi tributari, le

Sezioni Unite della Cassazione hanno confermato il valore *extra litem* e l'efficacia vincolante, trascendente la singola annualità, della soluzione di questioni che si basano su identici presupposti di fatto o di diritto, purché intervenuta tra le medesime parti (Cass. S.U. sent. n.13916 del 16 giugno 2006).

Pertanto l'autonomia dei periodi d'imposta non impedisce, nel processo tributario, che il giudizio relativo ad un periodo sia vincolato dal giudicato esterno formatosi su un'altra controversia fra le stesse parti per un diverso periodo, quando la relativa sentenza riguardi elementi pregiudiziali della medesima fattispecie impositiva comuni ad entrambi, il che ben può avvenire in relazione a tributi periodici aventi ad oggetto il medesimo rapporto giuridico o comunque in relazione a differenze impositive relative a comuni presupposti di fatto e di diritto, come nella specie.

Occorrono ovviamente l'identità della *causa petendi* e del *petitum*, nel senso che l'obbligazione tributaria dedotta in giudizio nei vari processi deve avere gli stessi elementi costitutivi (presupposti) e sulla base di essi deve essere fondata la richiesta processuale del contribuente. A tal riguardo, la Cassazione ha precisato che "deve, invero, considerarsi, al riguardo, che, perché una lite possa ritenersi coperta dal giudicato di una precedente sentenza resa tra le stesse parti, è necessario che il giudizio introdotto per secondo investa lo stesso rapporto giuridico che ha già formato oggetto del primo. In mancanza di tale essenziale presupposto, pertanto, non rileva che la seconda lite richieda accertamenti di fatto già compiuti nel corso

della prima” (Cass. 14 gennaio 2011, n. 802; Cass. n. 14087/2007).

La Suprema Corte ha poi effettuato una ulteriore distinzione, rilevando che nelle fattispecie tributarie che non hanno caratteristica di durata o che, comunque, possono variare da un periodo all’altro, il giudicato relativo all’accertamento su un determinato anno d’imposta non può esplicare i suoi effetti anche con riferimento ad altri periodi, restando fermo il principio di autonomia dei periodi d’imposta. Mentre, nelle diverse fattispecie a carattere permanente (quando gli elementi costitutivi di una stessa fattispecie tributaria ricorrono per più periodi d’imposta), il giudicato relativo all’accertamento su un determinato periodo d’imposta può estendere i suoi effetti anche ad altri periodi o anni divenendo preminente la considerazione unitaria del tributo, dettata dalla sua stessa ciclicità (Cass., sent. n. 14509/2016).

In conclusione, si deve dare atto della intervenuta formazione di cosa giudicata sia formale (ex art. 324 c.p.c.) che sostanziale (ex art. 2909 c.c.) riguardo all’insussistenza dei presupposti legittimanti l’emanazione dell’avviso di accertamento oggetto di causa, che risulta argomento ulteriore - se non dirimente - ai fini del decidere.

Il giudicato tributario, diviene pertanto “*norma agendi*” a cui devono conformarsi tanto l’Amministrazione finanziaria quanto il contribuente, nel rispetto dei principi di ragionevolezza e di effettività della tutela giurisdizionale.

Ne consegue la conferma della sentenza di primo grado, che ha annullato per illegittimità l’avviso di accertamento gravato.

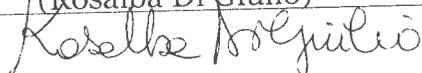
Le spese processuali seguono la soccombenza, nell'importo liquidato in dispositivo.

P.Q.M.

Respinge l'appello, confermando la sentenza di primo grado.
Condanna l'Agenzia delle Entrate appellante alla rifusione in favore di Postel S.p.A. delle spese di lite, liquidate in complessivi €5.000,00. Manda alla Segreteria per gli adempimenti di rito.
Così deciso in Roma, nelle Camere di consiglio del 10 maggio 2021.

Il Giudice relatore

(Rosalba Di Giulio)



Il Presidente

(Giuseppe Fruscella)

