

SEMINARIO DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE E DI
APPROFONDIMENTO PER I MAGISTRATI DELLE COMMISSIONI TRIBUTARIE
DELLA REGIONE EMILIA ROMAGNA

"Dialoghi e confronti tra la giurisprudenza nazionale e quella europea"

Bologna, 20-21 novembre 2015

"Accertamento tributario e riflessi sui contributi previdenziali"

Il quadro legislativo di fondo che caratterizza la materia in questione è costituito dalla avvenuta introduzione dei c.d. *"accertamenti unificati"* ad opera dei Decr. leg. vi n. 241 e n. 462 del 1997 (quest'ultimo, significativamente intitolato *" Unificazione ai fini fiscali e contributivi delle procedure di liquidazione, riscossione e accertamento"*).

Piu' specificatamente l'art. 10 del D.Lgs. n. 241 del 1997 *" determinazione dei contributi dovuti agli enti previdenziali"*, prevede che *" i soggetti iscritti all'INPS per i propri con tributi previdenziali, ad eccezione dei coltivatori diretti, e quelli iscritti agli enti ed alle casse previdenziali individuati con decreto del Ministero delle finanze, di concerto con i Ministri del tesoro e del lavoro e della previdenza sociale, e all'INAIL devono determinare l'ammontare dei contributi e dei premi dovuti nella dichiarazione dei redditi. La determinazione del contributo dovuto deve essere effettuata sulla base degli imponibili stabiliti con riferimento ai redditi e ai volumi di affari dichiarati per l'anno al quale il contributo si riferisce..."*

L'art. 1 del D.Lgs. n. 462 del 1997 *" liquidazione, accertamento e riscossione dei contributi e premi dovuti agli enti previdenziali"* prevede che *" per la liquidazione, l'accertamento e la riscossione dei contributi e dei premi previdenziali ed assistenziali che, ai sensi dell'art. 10 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241.... devono essere determinati nelle dichiarazioni dei redditi, si applicano le disposizioni previste in materia di imposte sui redditi"*.

Non solo ma in passato è stato pure previsto (cfr. art. 32 bis D.L. n. 185/2008, conv. con modificazioni dalla legge n. 2/2009,) in capo alla Agenzia delle Entrate il diretto potere di iscrizione a ruolo delle somme determinate ai sensi del prec. D.Lgs. n. 462 del 1997, che risultavano dovute a titolo di contributi e premi, di interessi e sanzioni per ritardato o omesso versamento, fatte salve le vigenti disposizioni in tema di contenzioso e con la specificazione delle applicazione ai contributi e premi dovuti in base alle dichiarazioni relative al periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2006 e successivi.

La disposizione è stata, poi e opportunamente, abrogata con D.L. n. 70/2011, conv. con modifiche dalla legge n. 106/2011.

Pertanto per i redditi dall'anno 1998 in poi l'Agenzia delle Entrate svolge una attività di controllo e accertamento sui dati denunciati dai contribuenti (artigiani, commercianti; liberi professionisti iscritti alla c.d. Gestione Separata ex art. 2 legge n. 335/1995) con richiesta del pagamento dei contributi e premi omessi e/o evasi da trasmettere successivamente ai predetti Enti.

Poi, in caso di mancato pagamento INPS, sulla base dei dati così ricevuti dalla Agenzia delle Entrate, procede al recupero di tali crediti dapprima con (a parte il periodo di vigenza del prec. art. 32 bis) la iscrizione a ruolo ai sensi del D.Lgs. n. 46/1999 degli stessi e, a fare tempo dal 1° gennaio 2011 (cfr. art. 30 D.L. n. 78/2010, conv. con mod. con la legge n. 122/2010), con la emissione e notifica del c.d. avviso di addebito, avente efficacia di titolo esecutivo.

Da detta normativa è scaturito un contenzioso giudiziario il piu' delle volte " sdoppiato" dal parallelo radicamento sia di un contenzioso tributario (ovviamente di competenza della giurisdizione tributaria) sia di un contenzioso previdenziale/ contributivo (ovviamente di competenza della giurisdizione ordinaria, in particolare quella del lavoro).

Il tutto è complicato dalla circostanza di fondo che detti contenziosi, pur sostanzialmente traendo origine dal medesimo presupposto (id est: accertamento della Amministrazione finanziaria) non solo si svolgono davanti ad autorità giudiziarie diverse ma hanno per protagonisti soggetti in parte diversi atteso che INPS non ha alcuna legittimazione passiva in ordine al contenzioso tributario e, viceversa, l'Amministrazione finanziaria non ha alcun titolo ed interesse a partecipare al contenzioso previdenziale/ contributivo.

Tutto ciò sta determinando non pochi e non facili problemi di coordinamento tra i due contenziosi.

Proprio la diversità di soggetti che sono parti necessarie di detti giudizi sembra escludere che il giudicato formatosi nel contenzioso tributario (che è quello che si instaura per primo, attesi i tempi di trasmissione dei dati dell'accertamento tributario ad INPS con i successivi adempimenti di detto Istituto volti ad ottenere il pagamento della somma conseguente all'accertamento fiscale) possa produrre effetti nel diverso contenzioso previdenziale/ contributivo posto che, ai sensi dell'art. 2909 c.c., la sentenza passata in giudicato fa stato solo fra le parti, i loro eredi ed aventi causa, con la conseguenza che i suoi effetti non si estendono e non sono vincolanti per il terzo rimasto estraneo al procedimento giudiziale conclusosi con la emanazione di detta sentenza (cfr., tra le ultime, Cass. n. 24165/2013).

E non sembra essere dubbio che INPS è soggetto terzo ed estraneo rispetto a detto contenzioso tributario, senza alcuna legittimazione ad intervenire in detto contenzioso, al punto tale che INPS neppure viene a conoscere della esistenza di detto contenzioso posto che il ricorso tributario non va comunicato a detto istituto, neppure ai fini di semplice notizia in ordine all'avvenuta impugnazione giudiziale dell'accertamento fiscale.

E' vero che è stata affermata la c.d. efficacia riflessa del giudicato nei confronti del terzo rimasto estraneo al processo quanto la sentenza, passata in giudicato, contiene l'affermazione di una verità che non ammette un diverso accertamento ed il terzo non vanta un diritto autonomo rispetto a quella su cui il giudicato è intervenuto (cfr., tra le altre, Cass. n. 22908/2013).

Ma anche tale principio non appare applicabile atteso che non è dato comprendere come INPS (che vanta una specifica e propria pretesa creditoria, ben distinta ed autonoma da quella vantata, sia pure nei confronti del medesimo soggetto, dalla Agenzia delle Entrate) si possa definire soggetto terzo che non vanta un diritto autonomo rispetto a quello su cui il giudicato tributario è intervenuto.

Si può, al piu', ammettere che la sentenza passata in giudicato nel contenzioso tributario possa acquisire rilevanza di elemento di prova documentale nel diverso contenzioso previdenziale/ contributivo, con potere dell'a.g.o. di libera valutazione della stessa, anche in relazione con gli altri elementi probatori acquisiti in causa (cfr., tra le altre, Cass. n. 19492/2007; Cons. Stato n. 2153/2013).

Tali considerazioni consentono di escludere che la pendenza del contenzioso tributario possa determinare la necessità di sospendere il contenzioso previdenziale/ contributivo ai sensi dell'art. 295 c.p.c. anche alla luce del rigore con cui viene interpretata detta norma.

E' affermazione consolidata, infatti, quella secondo la quale la sospensione necessaria del processo deve essere disposta solo quando la decisione del medesimo " dipenda" dall'esito di un'altra causa, e cioè quando la pronuncia da prendersi in detta altra causa abbia portata pregiudiziale in senso stretto, essendo idonea a spiegare effetti vincolanti, con l'autorità propria del giudicato sostanziale, in quanto suscettibile di definire, in tutto o in parte, il tema del dibattito del giudizio da sospendere (cfr., tra l'altro, Cass. n. 178/2008; Cass. n. 16995/2007).

Appunto, per le ragioni sopra sinteticamente dette, va esclusa l'efficacia del giudicato, nel contenzioso previdenziale/ contributivo, della decisione che definisce il giudizio tributario.

Le questioni sono ulteriormente complicate nel caso in cui il contenzioso tributario risulta essere stato definitivo con il c.d. "condono fiscale" o chiusura liti pendenti (cfr. art. 16 legge n. 289/2002; art. 39, c. 12 D.L. n. 98/2011, conv., con mod. dalla legge n.

111/2011).

Sul punto si attende un intervento chiarificatore della Corte di Cassazione attesa la diversità di opzioni interpretative, con diverse soluzioni concrete, che si stanno registrando nella giurisprudenza di merito.

Esclusa la tesi che la definizione della lite fiscale possa fare venire meno l'obbligo contributivo non solo perchè la normativa in materia nulla prevede ma anche alla luce della autonomia di detti obblighi, si deve aggiungere che, al contrario, non sembra ipotizzabile nemmeno la definitività dell'accertamento tributario, con conseguente sua vincolatività nel contenzioso previdenziale/contributivo, nulla essendo normativamente previsto in materia ed alla luce della affermazione consolidata e costante secondo la quale in tale caso alla chiusura della lite fiscale non consegue alcun accertamento di giudicato sulla " res litigiosa", trattandosi di una semplice *assoluzione dal processo*, come tale priva di effetti di giudicato sostanziale ex art. 2909 c.c., in un'ottica puramente deflattiva del contenzioso tributario che prescinde in toto dalla fondatezza della reciproche ragioni di merito (cfr., tra le altre e con specifico riferimento al condono del 2002, Cass. Sez. Unite n. 2676/2010; Cass. n. 8376/2013).

Proprio in applicazione di detto orientamento si è sostenuto (cfr., tra le altre con specifico riferimento alla chiusura liti fiscali pendenti ex art. 39, c. 12 D.L. n. 98/2011, App. lavoro Bologna Sez. Lavoro, n. 1625/2014; Trib. Roma Sez. Lavoro, n. 11365/2014, Trib. Trieste 3/10/2013; Trib. Lucca n. 608/2013; Trib. Bologna, n. 691/2014; Trib. Venezia 31/10/2013; Trib. Milano 18/9/2013) che la chiusura della lite fiscale non consente, così, ad INPS di calcolare i contributi sulla base dei valori reddituali espressi nell'atto impositivo impugnato ed oggetto della lite fiscale definita, con la conseguenza che tale base reddituale va calcolata con i principi probatori del procedimento previdenziale/contributivo, con onere probatorio a carico di INPS (trattandosi di elementi costitutivi del vantato credito contributivo), che può avvalersi come elemento di prova anche dei dati dell'accertamento fiscale, senza, però, una automatica trasposizione dello stesso che rimane soggetto alla libera valutazione del giudice del lavoro, al pari degli altri elementi di prova acquisiti in giudizio.

Non si tratta di un orientamento consolidato in quanto si osserva, al contrario, (v. Trib. Bergamo 3/10/2013; Trib. Trento

11/2/2014; Trib. Reggio Emilia n. 91/2014) che appare essere contraddittorio onerare INPS della dimostrazione della esistenza di un fatto (vale a dire il maggiore reddito del contribuente assicurato) la cui prova richiede l'esercizio di poteri di accertamento dei quali l'Istituto è privo, essendo detti poteri una peculiare prerogativa della Amministrazione Finanziaria sulla base delle disposizioni normative sopra richiamate.

Viene, così, proposta una applicazione analogica (ravvisandosi la medesima ratio) di quanto previsto dall'art. 2, c. 3 del D.Lgs. n. 218 del 1997, secondo cui " *l'accertamento definito con l'adesione non rileva.. ai fini extratributari, fatta eccezione per i contributi assistenziali e previdenziali, la cui base imponibile è riconducibile a quelle delle imposte sui redditi*", con la conseguenza che il credito contributivo di INPS viene determinato in rapporto alla somma versata per definire la lite fiscale.

A tale interpretazione è stato, però, convincentemente obiettato (v. la prec. sent. Trib. Venezia 31/10/2013) che la fattispecie dai cui al prec. art. 2, c. 3 presuppone, sulla base del tenore letterale della norma, un accordo contribuente/Agenzia, con accettazione da parte del primo dell'accertamento per la parte presupposto del pagamento della imposta ridotta.

E tale presupposto non si rinviene nella definizione liti fiscali di cui al prec. art. 39, c. 12 che prescinde tra detto accordo, a ciò aggiungendosi che l'ammontare da pagare non viene individuato per l'effetto del raggiungimento di detto accordo sulla base imponibile, essendo, al contrario, predeterminato dalla legge.

E tale diversità di presupposto impedisce ogni interpretazione analogica del prec. art. 2, c. 3.

Un intervento della giurisprudenza di legittimità si è, invece, registrato con riferimento ad un'altra questione, sempre strettamente attinente al sistema dei c.d. accertamenti unificati, vale a dire quello della idoneità dell'accertamento fiscale, regolarmente portato a conoscenza del contribuente, ad interrompere il decorso del decorso della prescrizione afferente il credito previdenziale correlato.

Con la recente sentenza n. 17769 del 2015 la Corte di Cassazione ha affermato la idoneità di detto accertamento ad interrompere il decorso della prescrizione anche a favore di INPS.

Ha fondato detta conclusione richiamando quanto espressamente previsto dal sopra ricordato D.Lgs. n. 462 del 1997 evidenziando che si è in presenza di un sistema di accertamento, liquidazione e riscossione comune ai due rapporti, quello tributario e quello previdenziale, con la conseguenza che la notifica dell'accertamento effettuata dalla Amministrazione finanziaria incide, ai fini della interruzione del decorso della prescrizione, di entrambi i rapporti.

Si tratta di una conclusione che, però, presta il fianco alla osservazione critica che pare pretermettere il principio, consolidato, secondo il quale l'atto idoneo ad interrompere il decorso della prescrizione deve provenire dal soggetto titolare del diritto (cfr., tra le altre, Cass. n. 17849/2009; Cass. n. 29479/2008), salvo il caso in cui il terzo agisca per mandato del titolare (cfr. Cass. n. 13958/2002) che non si ravvisa nel caso di specie non vedendosi, sulla base del combinato disposto dei Decr. leg. vi n. 241 e 462 del 1997, come possa dirsi che l'Amministrazione finanziaria agisce su mandato dell'Ente previdenziale, atteso che sulla base di detta normativa l'A.F. si limita a quantificare l'importo dei contributi dovuti, essendo, poi, compito dell'Ente previdenziale, in caso di mancato pagamento, quello di procedere alla riscossione di quanto asseritamente dovuto.

Bologna, 20 novembre 2015

dott. Stefano Brusati

Presidente Sezione

Commissione Tributaria Prov.le Bologna.