

LA DEFINIZIONE AGEVOLATA DELLA LITE FISCALE: CONSEGUENZE SUI GIUDIZI PENDENTI DAVANTI AL GIUDICE DEL LAVORO

di GIORGIO SEMINARA

SOMMARIO: 1. La massima. - 2. I fatti di causa. - 3. Gli orientamenti della giurisprudenza di merito: a) La mancanza di riscontro sulla debenza dei contributi; b) La permanenza dell'accertamento fiscale ai fini contributivi; c) L'applicazione dei principi generali in materia di ripartizione degli oneri probatori; d) La tesi della riparametrazione dei contributi. - 4. La posizione del Collegio. - 5. Osservazioni conclusive.

1. La massima

La definizione della lite tributaria pendente non può avere alcuna refluenza sulla posizione contributiva, la quale rimane ancorata al reddito imponibile accertato nell'avviso di accertamento, qualora il contribuente abbia rinunciato a coltivare il giudizio che avrebbe potuto condurre al suo annullamento totale o parziale.

Così si è pronunciata la Corte di Appello di Catania, sez. lavoro, con la sentenza n. 1033/2018

2. I fatti di causa

Un contribuente proponeva opposizione avanti il Tribunale di Siracusa, sez. lavoro, avverso un avviso di addebito emesso nei suoi confronti dall'Inps per contributi a percentuale anno 2005, a seguito di un accertamento promosso dall'Agenzia delle Entrate.

Il Giudice del lavoro dichiarava illegittimo l'avviso di addebito impugnato, ritenendo che, una volta definita la lite fiscale ai sensi dell'art. 39 comma 12, del D.L. n. 98/2011, convertito in L. n. 111/2011, non poteva ritenersi che l'avviso di accertamento, ritualmente impugnato davanti alla competente commissione tributaria, fosse divenuto definitivo.

In sostanza l'Inps, creditore in senso sostanziale, avrebbe dovuto dimostrare il maggior reddito imponibile, presupposto dell'insorgere dell'obbligazione contributiva, non essendo sufficiente a tal fine l'avviso di accertamento.

Appellava la pronuncia l'Inps, insistendo nel rigetto dell'opposizione, posto che la definizione della lite fiscale pendente non produceva effetti sul debito contributivo né si poteva ritenere che l'avviso di accertamento fosse stato caducato; inoltre, alcun onere probatorio poteva incombere sull'ente previdenziale, non essendo quest'ultimo titolare del potere di accertamento, spettante in via esclusiva all'Agenzia delle Entrate, ai sensi del decreto legislativo n. 462/1997.

Con la sentenza in commento, la Corte di Appello di Catania, sez. lav., ha accolto l'appello proposto dall'Inps.

Tale pronuncia, dunque, ci consente di analizzare brevemente l'istituto della definizione agevolata della lite fiscale, il quale, nella vicenda in questione, presenta alcuni aspetti problematici che, a tutt'oggi, non hanno trovato soluzioni univoche e definitive nelle pronunzie della giurisprudenza di merito.

In particolare, con l'art. 39 comma 12 del D.L. n. 98/2011, veniva introdotta la possibilità di definire la lite mediante il versamento di una somma in misura corrispondente al 10-30-50 per cento delle maggiori imposte accertate, a seconda dello stato del processo e dell'esistenza di una sentenza favorevole al contribuente.

Nell'occasione il legislatore ometteva però di specificare la sorte dei maggiori contributi previdenziali determinati con l'accertamento unificato.

Stante il silenzio del legislatore, si è posta la questione delle conseguenze della definizione delle liti fiscali ex art. 39 co. 12 D.L. n. 98/2011 - che ha determinato l'estinzione del giudizio tributario per cessazione della materia del contendere ex art. 46 d.lgs. 31.12.1992, n. 546 ("Il giudizio si estingue, in tutto o in parte, nei casi di definizione delle pendenze tributarie previsti dalla legge ed in ogni altro caso di cessazione della materia del contendere") - sui contributi previdenziali accertati dall'Agenzia delle Entrate, a carico del contribuente.

3. Gli orientamenti della giurisprudenza di merito

La normativa, come da molti evidenziato, non è un esempio di chiarezza e si presta a diverse interpretazioni, sinora contenute in giurisprudenza di merito, non ancora oggetto di esame da parte della Suprema Corte di legittimità.

a) La mancanza di riscontro sulla debenza dei contributi

Una prima soluzione adottata è quella con la quale si ritiene che l'effetto della cessazione della materia del contendere conseguente alla definizione della lite fiscale si produce non solo rispetto alla controversia avanti alla commissione tributaria riguardante le pretese impositive avanzate dall'Amministrazione finanziaria, ma anche in ordine alla controversia avanti al giudice ordinario avente per oggetto le pretese avanzate dagli enti previdenziali ed assicurativi; ciò in quanto le pretese di entrambi i tipi scaturiscono dal medesimo accertamento di maggior reddito.

In base a tale premessa si perviene anche a conclusioni opposte, costituite da una prima tesi per cui la cessazione della materia del contendere - non accertando alcun maggior reddito - determina il venir meno degli obblighi contributivi (così, Tribunale

di Asti, sez. lav., sentenza 17/06/2014). A ben vedere, tale impostazione esclude rilevanza all'assimilazione tra risoluzione del contenzioso ai sensi dell'art. 39 del D.L. n. 98/2011 (c.d. "sanatoria delle liti pendenti" che, in realtà, è un vero e proprio condono) e accertamento con adesione ex art. 6 del D.L.gs. n. 218/1998 e successive modifiche, perché il primo meccanismo definitorio è automatico in base al pagamento di una somma pre-determinata per legge senza alcun accordo tra le parti, mentre il secondo implica determinazione della base imponibile tramite consenso tra contribuente fiscale e A.F.

Secondo il riferito orientamento, la peculiare definizione della lite fiscale con le modalità di cui all'art. 39 del D.L. n. 98/2011, con il pagamento di una somma forfettaria, ma senza alcun accertamento (o riconoscimento) "nel merito", non rende in alcun modo definitivo l'accertamento ed anzi, dal punto di vista formale, resta fermo il reddito originariamente dichiarato dal contribuente (v. Tribunale di Trieste, sez. lav., sentenza 30/10/2013; Tribunale di S. Maria Capua Vetere, sez. lav., sentenza 05/11/2015, n. 3980).

Vista la necessaria correlazione tra contribuzione previdenziale e "reddito dichiarato" (ovvero "accertato", ma nelle competenti sedi e a titolo definitivo) ai fini Irpef, l'ente previdenziale non può quindi pretendere una maggiore contribuzione in relazione a redditi che, dal punto di vista fiscale e tributario, non sono stati dichiarati, né accertati in modo definitivo nelle competenti sedi (in tal senso, Tribunale di Bologna, sez. lav., sentenza n. 691/2014; Tribunale di Lucca, sez. lav., sentenza n. 608/2013).

In buona sostanza, caduto, per effetto del condono, l'avviso di accertamento fiscale, l'Inps non è più legittimato ad esigere il pagamento dei contributi previdenziali (estinti col condono). In quest'ottica, l'effetto principale della sanatoria delle liti fiscali pendenti sarebbe l'estinzione della controversia, compresa altresì la componente previdenziale, che si verificherebbe con l'estinzione del giudizio per cessazione della materia del contendere ex art. 46 D.L.gs. n. 546/1992.

b) La permanenza dell'accertamento fiscale ai fini contributivi

Con la seconda tesi in esame si giunge a contraria ed opposta soluzione; infatti, si ritiene che la definizione agevolata era prevista per premiare il contribuente che rinunciava incondizionatamente al contenzioso tributario, avvalendosi di una facoltà di pagamento ridotto rispetto all'importo originario, senza che tale definizione avesse effetto sulla connessa pretesa contributiva, la quale risultava invece definitivamente riconosciuta nell'accertamento senza modifica del reddito posto a base della contribuzione pretesa, di talché l'Inps avrebbe diritto a riscuotere l'intero credito contributivo derivante dall'atto impositivo (cfr. Corte di Appello Milano, sez. lav., sentenza n. 2081/2017).

Tale tesi, come meglio si vedrà infra, è stata preferita dalla Corte di Appello di Catania.

In definitiva, l'intervenuto condono fiscale non vanifica l'accertamento fiscale svolto ma rappresenta una sorta di "patteggiamento" tra il contribuente e l'amministrazione in ragione del quale il contribuente, pur non portando acquiescenza all'accertamento svolto, ammette in sostanza che il proprio reddito è maggiore rispetto a quello dichiarato e quindi "sana" la propria posizione fiscale versando una somma di entità certamente inferiore a quella che dovrebbe versare in base al reddito effettivo.

Altro orientamento giurisprudenziale si spinge oltre, arrivando ad affermare che la definizione agevolata non fa venir meno l'accertamento fiscale che, ove non rimosso dal giudice tributario, fornito di giurisdizione esclusiva, non può essere disatteso dal giudice del lavoro, con preclusione dunque di ogni contestazione da parte del soggetto passivo dell'obbligazione contributiva (così, Tribunale di Padova, sez. lav., sentenza 14/06/2017, n. 414; Tribunale di Napoli, sez. lav., sentenza 11/06/2015, n. 499).

c) L'applicazione dei principi generali in materia di ripartizione degli oneri probatori

Una terza soluzione - evidenziato che la definizione del contenzioso tributario deriva da calcolo del dovuto in una percentuale dell'imposta contestata e che l'oggetto della definizione sia costituito esclusivamente dall'imposta e non dalla base imponibile, con conseguente estraneità della sanatoria delle liti fiscali ai contributi previdenziali - ritiene di dover decidere la controversia previdenziale valutando la legittimità o meno dell'originario comune e propedeutico avviso di accertamento dell'A.F., imponendo oneri di impugnazione dello stesso da parte del contribuente davanti all'A.G.O. ed oneri di prova da parte dell'Inps in sede di giurisdizione ordinaria (cfr. Tribunale di Ivrea, sez. lav., sentenza 30/01/2014; Tribunale di Cuneo, sez. lav., sentenza 15/12/13; Tribunale di Firenze, sez. lav., sentenza 02/10/13).

Vi è poi chi sostiene che la conciliazione della lite tributaria, potendo essere determinata da motivi di convenienza, non costituisce ammissione del debito tributario, tanto meno di quello contributivo (sul punto, Tribunale Milano, sez. lav., sentenza n. 5304/2013; Tribunale Ancona, sez. lav., sentenza n. 559/2013). In questa prospettiva, stante la neutralità della definizione agevolata, il giudizio innanzi al giudice del lavoro dovrà essere definito sulla base del quadro probatorio ivi delineatosi, rimanendo aperta la diversa questione relativa alla efficacia probatoria che la giurisprudenza riconosce all'accertamento fiscale (definisce la questione sul piano probatorio anche Corte di Appello Bari, sez. lav., sentenza 26/05/2016, n. 1417, laddove afferma che "la definizione bonaria, di cui sopra si è detto, ha inciso, all'evidenza, sulla lite fiscale pendente ma alcun riflesso ha prodotto sulla (autonoma) rilevanza degli atti di accertamento qual utilizzati (anche) dall'Inps").

In pratica, se il contribuente si oppone all'avviso di addebito che riporta i contributi previdenziali rideterminati in base all'esito della verifica fiscale, l'Inps deve dare prova della propria pretesa contributiva ai sensi dell'art. 2697 c.c..

d) La tesi della riparametrazione dei contributi

Una quarta soluzione ritiene che in base all'avvenuta c.d. sanatoria fiscale, facendo applicazione analogica dei criteri fissati per la definizione della lite, dal combinato disposto di cui al più volte citato art. 39, art. 16 della L. n. 289/2002 e art. 2 co.3, parte prima del d.lgs. 19.6.1997, n. 218 (secondo cui "l'accertamento definito con adesione non rileva... ai fini extratributari, fatta eccezione per i contributi previdenziali e assistenziali, la cui base imponibile è riconducibile a quella delle imposte sui redditi") l'esistenza e l'ammontare del debito contributivo possano ritenersi provati soltanto nei limiti dell'importo fiscale oggetto di sanatoria (cfr. Tribunale di Bergamo, sez. lav., sentenza 03/10/2013; Tribunale di Trento, sez. lav., sentenza 11/02/2014).

4. La posizione del Collegio

Affrontando il tema delle conseguenze della definizione della lite tributaria ex art. 39, comma 12 del D.L. n. 98/2011 sui giudizi pendenti davanti all'A.G.O. aventi ad oggetto gli avvisi di addebito, la Corte di Appello adita ha premesso che il legislatore, al dichiarato fine di ridurre il numero dei giudizi pendenti davanti alle commissioni tributarie, ha attribuito ai ricorrenti la facoltà di avanzare domanda di definizione della lite fiscale pendente mediante il pagamento di una percentuale variabile (10, 30 o 50 per cento) delle maggiori imposte accertate, a seconda dello stato del processo e dell'esistenza di una sentenza favorevole al contribuente, senza nulla disporre in merito ai contributi previdenziali.

Secondo il Collegio, non si tratta tuttavia di una transazione, sia perché non vi è alcuna rideterminazione del reddito imponibile, come avviene in caso di accordo tra Agenzia delle Entrate e contribuente in sede di accertamento con adesione, mediazione obbligatoria o conciliazione ex art. 46 del decreto legislativo n. 546/92, sia perché non vi è alcuna discrezionalità in capo all'amministrazione finanziaria, che deve limitarsi a verificare se la lite è "definibile" in relazione all'importo dell'imposta accertata e se la percentuale che il contribuente intende pagare è quella cor-

retta (10%, 30% o 50%); si tratta, piuttosto, di una mera riduzione dell'importo dell'imposta già calcolata sul reddito imponibile accertato nell'avviso di accertamento, ai fini meramente deflattivi del contenzioso.

Ad avviso della Corte, dunque, il contribuente rinuncia all'impugnazione del verbale di accertamento in cambio di uno "sconto" sull'imposta dovuta, ben consapevole che nel verbale di accertamento unificato sono stati calcolati anche i contributi previdenziali a percentuale e che il legislatore non ha esteso l'istituto alle liti aventi ad oggetto le opposizioni ad avviso di addebito, né previsto l'estinzione o la riduzione dell'importo dei contributi previdenziali.

A fronte di ciò, evidenzia il Collegio, la definizione ex art. 39, comma 12, decreto legge 98/2011, così come quella di cui all'art. 16 della legge 298/2001, ha solo l'effetto di elidere la res litigiosa davanti alle commissioni tributarie e non configura una transazione o una novazione, giacché manca l'origine bilaterale e volontaria tipica della materia contrattuale. Né può ritenersi integrata un'ipotesi di caducazione automatica dell'avviso di accertamento, dovendosi al contrario concludere che l'accertamento è diventato definitivo per ciò che riguarda l'aspetto contributivo, non avendo il legislatore inteso estendere gli effetti della procedura deflattiva alla posizione contributiva.

Infine, il Collegio ha aggiunto che, anche a voler ritenere che la giurisdizione del giudice ordinario si sovrapponga a quella del giudice tributario in punto di accertamento della base imponibile sulla quale calcolare i contributi previdenziali e che l'ente previdenziale, creditore in senso sostanziale, sia tenuto a dimostrare il presupposto dell'obbligo di pagare i contributi a percentuale o eccedenti il minimale nonostante difetti del potere di accertamento, l'esito del giudizio non muterebbe. Ed infatti, prosegue la decisione qui in commento, l'appellato non ha sollevato alcuna contestazione avverso l'avviso di accertamento, sotto il profilo procedurale o sostanziale, essendosi limitato ad affermare di averlo impugnato davanti alla competente commissione tributaria e di averlo definito la lite ai sensi dell'art. 39, comma

12 sopra citato; conseguentemente, nessun onere probatorio poteva insorgere in capo all'ente previdenziale.

5. Osservazioni conclusive

Tutte le varie soluzioni esaminate, giustificate dal dato normativo lacunoso ed impreciso, si prestano a rilievi critici.

La prima soluzione che esclude la debenza di ulteriori contributi in base al maggior reddito accertato dall'A.F. non tiene conto che la c.d. sanatoria fiscale non elimina del tutto dal mondo giuridico l'originario accertamento.

La seconda soluzione che, nonostante la definizione della lite tributaria, valorizza il maggior reddito accertato dall'A.F., non considera che la sopravvivenza dell'accertamento è limitato al già versato prima della definizione e che l'accertamento del maggior reddito (avvenuta ai sensi dell'art. 41 del d.p.r. 600 del 1973 e non in base all'art. 36 bis dello stesso, finalizzato solo ad eliminare meri errori formali e/o di calcolo), se contestato, non esonera l'ente impositore dalla prova dello stesso.

La terza soluzione (finalizzata ad un accertamento della verità materiale in ordine al maggior reddito) determina una situazione del tutto eccentrica rispetto all'ordinario quadro normativo perché gli istituti previdenziali ed assicurativi si troverebbero gravati, in luogo dell'Amministrazione finanziaria, dell'onere di provare il fatto costitutivo (maggior reddito imponibile) delle loro pretese, affermato dall'A.F. sulla base di potestà di accertamento sue proprie in via esclusiva (artt. 31 segg. D.P.R. 29.9.1973, n. 600). Inoltre, il sindacato giurisdizionale circa l'effettiva sussistenza di quel fatto costitutivo sarebbe esercitato nell'ambito di un processo disciplinato da norme ben diverse, specie in tema di prove, rispetto a quelle che regolano il processo tributario (art. 7 d.lgs. 31.12.1992, n. 546, con particolare riferimento al divieto di prova testimoniale di cui al co. 4).

Sulla scorta di tali rilievi, sembra davvero eccessivo onerare l'istituto previdenziale della dimostrazione dell'esistenza di un fatto (il maggior reddito conseguito dal contribuente-assicurante), la cui prova richiede l'esercizio di poteri di accertamento dei quali l'Istituto è privo, costituendo una peculiare prerogativa dell'Amministrazione finanziaria, competente ad accertare anche la debenza dei contributi previdenziali nell'esercizio del potere ex art. 1 co.1 d.lgs. 462/1997.

La quarta soluzione si presta a diverse critiche. Innanzitutto, fa ricorso ad applicazione analogica di norme eccezionali quali quelle che, in deroga ai principi generali, consentono definizione dei rapporti in base a condoni, tali denominati o mascherati tramite altre procedure e denominazioni diverse. In secondo luogo, sul piano testuale, nelle liti di valore fino a 20.000,00 euro la cessazione del contenzioso si ottiene pagando un importo fisso, che nulla ha a che vedere con l'imposta asseritamente evasa (v. Tribunale Bari, sez. lav., sentenza n. 756/2016). E ancora, dirimente appare la circostanza che l'oggetto dell'obbligazione contributiva è come noto sottratto alla disponibilità delle parti.

Concludendo, in mancanza di precisa disposizione normativa ed impossibile ricorso all'analogia per quanto sopra evidenziato, si auspica un intervento chiarificatore della Suprema Corte di legittimità a tutela della posizione del contribuente.