

La definizione delle liti fiscali pendenti: riflessi sui contributi previdenziali

di Luigi Ferrajoli - avvocato patrocinante in Cassazione, dottore commercialista, revisore legale, titolare Studio Ferrajoli Legale Tributario e direttore scientifico della rivista Accertamento e Contenzioso

Ad oggi non è stata ancora fatta definitivamente chiarezza in merito ai riflessi che la definizione delle liti fiscali pendenti abbia in punto di debenza dei contributi previdenziali. Il contributo che segue si prefigge, ragionando anche sullo strumento della definizione de qua, di ripercorrere le più rilevanti pronunce della giurisprudenza di merito sull'argomento.

Lo strumento deflativo della definizione delle liti fiscali pendenti

La modalità di definizione richiamata nel titolo del presente paragrafo era stata introdotta a suo tempo dal co.12 dell'art.39 D.L. n.98/11 con il dichiarato intento di agevolare la risoluzione delle c.d. "liti minori" che vedessero coinvolta l'Agenzia delle Entrate, ciò con il comprensibile (ed apprezzabile) intento di alleggerire il carico complessivo dei contenziosi di natura tributaria gravanti sull'affaticato sistema-giustizia italiano.

Detto articolo, rubricato "Disposizioni in materia di riordino della giustizia tributaria", al comma dodicesimo disponeva che:

"... le liti fiscali di valore non superiore a 20.000 euro in cui è parte l'Agenzia delle Entrate, pendenti alla data del 31 dicembre 2011 dinanzi alle Commissioni Tributarie o al giudice ordinario in ogni grado del giudizio ed anche a seguito di rinvio, possono essere definite, a domanda del soggetto che ha proposto l'atto introduttivo del giudizio, con il pagamento delle somme determinate ai sensi dell'art.16 L. n.289/02. A tale fine, si applicano le disposizioni di cui al citato art.16 ...".

L'articolo 16 così richiamato a sua volta prevedeva al comma primo che dovessero essere pagati "a) se il valore della lite è di importo fino a 2.000 euro: 150 euro; b) se il valore della lite è di importo superiore a 2.000 euro: 1) il 10% del valore della lite in caso di soccombenza dell'Amministrazione finanziaria dello Stato nell'ultima o unica pronuncia giurisdizionale non cautelare resa, sul merito ovvero sull'ammissibilità dell'atto introduttivo del giudizio, alla data di presentazione della domanda di definizione della lite; 2) il 50% del valore della lite, in caso di soccombenza del contribuente nell'ultima o unica pronuncia

giurisdizionale non cautelare resa, sul merito ovvero sull'ammissibilità dell'atto introduttivo del giudizio, alla predetta data; 3) il 30% del valore della lite nel caso in cui, alla medesima data, la lite penda ancora nel primo grado di giudizio e non sia stata già resa alcuna pronuncia giurisdizionale non cautelare sul merito ovvero sull'ammissibilità dell'atto introduttivo del giudizio ...".

A dispetto dell'effettuazione del richiamo a tale articolo, tuttavia, lo strumento in esame presentava delle particolarità che lo differenziavano rispetto all'istituto della "vecchia" chiusura delle liti fiscali pendenti.

Tra queste, di indubbio rilievo risultava il fatto che potessero essere interessate solo ed esclusivamente quelle controversie nelle quali fosse coinvolta l'Agenzia delle Entrate (allorquando, nella precedente versione, era contemplata la possibilità di farvi ricorso anche ove fossero interessate le altre Agenzie, cioè Demanio, Dogane e Territorio).

Mentre il comma 3 del "vecchio" articolo 16 faceva infatti riferimento alle liti pendenti in cui fosse parte "l'Amministrazione finanziaria dello Stato", il comma 12 del "nuovo" art.39 si riferiva piuttosto alle liti fiscali in cui fosse parte "l'Agenzia delle Entrate".

Inoltre, stante l'assenza nella pregressa situazione di limiti di valore della lite entro i quali poter far ricorso a tale strumento (elemento che con ogni evidenza avallava il ricorso a detta definizione deflativa anche innanzi alla pendenza di liti di ingente valore), veniva espressamente consentita la rateizzazione dell'importo dovuto.

La "nuova" versione della definizione di cui ci occupiamo (come emerge dal passaggio sopra riportato) richiedeva al contrario che, a fronte di un valore

ISTITUTI DEFLATTIVI

della lite contenuto entro i 20.000 euro, le somme dovute dovessero essere necessariamente versate in unica soluzione.

L'orientamento della prassi in merito all'efficacia della definizione de qua per i contributi

È intenzione di chi scrive fare riferimento alla spinosa questione attinente alla debenza (o non debenza) dei maggiori contributi previdenziali ricalcolati sulla base di quegli avvisi di accertamento che, successivamente alla loro impugnazione da parte dei contribuenti, fossero risultati soggetti alla definizione di cui si ragiona.

A dispetto del fatto che tale questione non potesse certamente ritenersi di secondaria importanza, infatti, non era stata prevista un'apposita disciplina sul punto.

La lacuna normativa, come era logico attendersi, aveva conseguentemente alimentato un certo margine di incertezza alla quale gli addetti ai lavori non avevano saputo porre rimedio in maniera chiara ed univoca.

La prassi sviluppatasi nel prosieguo aveva dunque tentato di ovviare alla lacuna in questione (senza peraltro riuscirvi appieno) fornendo alcune indicazioni in materia.

Significativa in proposito era risultata la [Circolare n.48/E/11](#) recante ad oggetto "Chiusura delle liti fiscali minori – art.39, co.12 D.L. n.98/11 – Chiarimenti".

Il paragrafo 4.9 della stessa (dedicato a "Contributi e premi previdenziali ed assistenziali") esordiva sancendo la giurisdizione del giudice ordinario in merito alle controversie aventi ad oggetto avvisi di accertamento che avessero provveduto a liquidare contributi e premi previdenziali ed assistenziali sulla base del maggior imponibile accertato (posto che detti avvisi, attinenti alle dichiarazioni dei redditi rese post 1998, riguardavano oltre alle imposte accertate anche tali aspetti).

Nell'escludere dunque la riconducibilità di tali aspetti alla giurisdizione delle Commissioni Tributarie ("i contributi in esame non hanno infatti la natura di tributi di ogni genere e specie") l'Agenzia delle Entrate affermava che gli stessi non dovessero ritenersi oggetto di liti fiscali e che non fosse possibile individuare in merito alle relative controversie la legittimazione passiva della stessa Agenzia.

Conseguenza di quanto appena riportato erano la non definibilità di queste ultime per il tramite del ricorso allo strumento introdotto dall'art.39 D.L. n.98/11, nonché l'impossibilità di considerare (nella

determinazione del valore della lite fiscale) i maggiori contributi individuati dall'avviso di accertamento impugnato.

Successivamente l'Agenzia delle Entrate si premurava di assumere ancora posizione in materia di definizione delle liti fiscali pendenti, senza però toccare in modo specifico l'aspetto oggetto di esame nel presente contributo.

Con la [Circolare n.7/E/12](#) ("Chiusura delle liti fiscali minori - Modifiche apportate all'art.39, co.12 D.L. n.98/11, dall'art.29, co.16-bis D.L. n.216/11 Chiarimenti"), ad esempio, l'Amministrazione Finanziaria recepiva illustrandolo l'ampliamento delle liti definibili e la proroga dei relativi termini, senza però fare ritorno sul controverso riflesso "contributivo" della vicenda.

Tuttavia, altri documenti di prassi (affini all'argomento della definizione de qua ma non riguardanti specificamente quest'ultima) vertevano sul tema dell'efficacia degli strumenti deflativi in relazione alla debenza contributiva riscontrabile in capo ai soggetti contribuenti che ne sfruttavano la portata.

Con la [Circolare n.9/E/12](#), portante ad oggetto "Mediazione tributaria – Chiarimenti ed istruzioni operative", dopo avere ripercorso l'introduzione nel D.Lgs. n.546/92 dell'art.17-bis ("Il reclamo e la mediazione") ed averne analizzato gli aspetti salienti, l'Agenzia delle Entrate trattava al paragrafo 1.4 "I contributi previdenziali e assistenziali".

Veniva in quella sede affermato che la mediazione producesse effetti anche in relazione a tali contributi (essendo la loro base imponibile legata a quella propria delle imposte sui redditi) e che il valore della lite andasse calcolato al netto dei contributi accertati.

In seguito, a distanza di pochi mesi (agosto e dicembre 2012) l'Amministrazione Finanziaria emanava le Circolari [n.33/E/12](#) ("Mediazione tributaria – Risposte a quesiti") e [n.49/T/12](#) ("Mediazione tributaria – Atti emessi dagli Uffici Provinciali – Territorio dell'Agenzia", con le quali, nel fornire ulteriori precisazioni sul punto, confermava sostanzialmente la posizione assunta.

La posizione espressa specificamente in merito alla definizione delle liti fiscali pendenti da parte dell'Agenzia delle Entrate, dunque, rimaneva quella evidenziata per il tramite della richiamata Circolare n.48/E/11.

La sopravvenienza della definizione delle liti, attuata in conformità al dettato della disposizione volta a disciplinare detto strumento deflativo, non doveva

ISTITUTI DEFLATTIVI

a parere dell'Agenzia delle Entrate riguardare gli importi contributivi Inps.

Questi non potevano pertanto esser sgravati dal ruolo e dovevano essere pagati dal contribuente – a fronte della richiesta avanzata dall'Inps - per l'intero ammontare originariamente accertato dall'Agenzia delle Entrate.

Tale orientamento, peraltro, pareva volutamente non considerare il fatto che una "commistione" tra l'aspetto propriamente fiscale e quello contributivo già esistesse in relazione al diverso istituto dell'accertamento definito con adesione.

In relazione a quest'ultimo, infatti, si assisteva al calcolo dei contributi sulla base del maggior reddito quantificato in virtù dell'accordo tra l'Amministrazione finanziaria ed il privato contribuente (art.2 co.3 D.Lgs. n.218/97: *"l'accertamento definito con adesione ... non rileva ... ai fini extratributari, fatta eccezione per i contributi previdenziali ed assistenziali, la cui base imponibile è riconducibile a quella delle imposte sui redditi"*).

L'Agenzia delle Entrate optava *de facto* per non estendere alle fattispecie interessate dalla definizione tale "influenza", preferendo (in assenza di espressa previsione) mantenere rigidamente separati i due profili. Dunque, a dispetto del fatto che la definizione de qua (una volta esperita e conclusasi regolarmente) comportasse l'estinzione della lite fiscale, alla luce dell'opinione espressa dall'Agenzia delle Entrate l'Istituto Nazionale della Previdenza Sociale pareva legittimato a richiedere (così come effettivamente richiedeva) il pagamento integrale dei contributi accertati dall'avviso, avverso la cui riscossione occorreva adire il tribunale in veste di giudice del lavoro.

La sentenza del Tribunale di Ancona n.559 del 30 ottobre 2013

La sentenza richiamata risulta particolarmente importante in quanto statuisce proprio in merito a quell'aspetto che, come già chiarito in precedenza e secondo quanto emergente dalla lettura del testo dell'art.39 D.L. n.98/11, non era stato espressamente normato dalla disposizione che ragionevolmente avrebbe dovuto provvedervi.

Il Tribunale anconetano in funzione di giudice del lavoro si era dunque trovato a dover rendere giustizia in una causa che vedeva contrapposti un'azienda e l'Inps. La sentenza in esame, ritenendo fondato il ricorso avanzato dalla contribuente, accoglieva in primis l'eccezione sollevata alla luce del avvenuta violazione del disposto dell'art.24 co.3 D.Lgs. n.46/99, il qua-

le recita: *"se l'accertamento effettuato dall'ufficio è impugnato davanti all'autorità giudiziaria, l'iscrizione a ruolo è eseguita in presenza di provvedimento esecutivo del giudice"*.

Nella fattispecie risultava incontestato dall'Inps il fatto che il credito contributivo vantato derivasse dall'accertamento ispettivo condotto dall'Agenzia delle Entrate e successivamente impugnato innanzi al giudice tributario.

Inoltre, l'iscrizione a ruolo del medesimo (avvenuta in seguito all'impugnazione promossa presso la CTP) non era stata effettuata in presenza di un provvedimento giudiziale esecutivo.

Emerge dal testo della pronuncia esaminata che, anzi, la sentenza di primo grado era risultata favorevole al contribuente e che era pendente il termine per proporre l'eventuale impugnazione.

Anche il merito del ricorso, ad avviso del Tribunale, meritava integrale accoglimento.

Pur non dichiarandosi d'accordo con la prospettazione operata dalla ricorrente in merito all'asserito passaggio in giudicato della sentenza di primo grado ad essa favorevole (ciò, secondo la contribuente, a causa della sopravvenuta cessazione della materia del contendere), il giudice riteneva non provata la pretesa avanzata dall'Inps.

Quello che il Tribunale definisce nel testo della sentenza un *"mero riferimento per relationem agli accertamenti effettuati dall'Agenzia delle Entrate"* posto in essere dall'Inps non avrebbe dunque soddisfatto l'onere probatorio posto in capo all'Istituto, ciò a dispetto dei poteri di imposizione ed ispezione che gli sono propri.

Il Tribunale di Ancona sottolineava inoltre come la sentenza resa in esito al primo grado del giudizio tributario in senso favorevole alla contribuente riconoscesse come quest'ultima avesse smentito (grazie ad adeguato soddisfacimento del proprio onere probatorio) le presunzioni da studio di settore su cui si reggeva l'avviso di accertamento impugnato.

Il fatto che l'Inps, nella causa incardinata innanzi al Tribunale, non avesse apportato ulteriori elementi probatori a proprio favore aveva dunque fatto propendere il giudice del lavoro per accordare la ragione alla società ricorrente, aderendo espressamente alle motivazioni proprie della pronuncia resa dalla Commissione Tributaria.

"Non avendo portato l'Inps elementi diversi da quelli già esaminati dalla Commissione tributaria (alle cui motivazioni si ritiene di aderire (...)) a sostegno della propria pretesa, il ricorso non può che essere integralmente accolto".

Il Tribunale di Ancona (che in luogo di “definizione delle liti fiscali pendenti” spende la nota espressione “condono fiscale”, dicitura con la quale in effetti era noto lo strumento regolato ex art.39 D.L. n.98/11) nel proprio incedere argomentativo faceva notare inoltre che, alla luce delle disposizioni che regolano tale istituto, l'accordo tra contribuente ed Amministrazione finanziaria avrebbe riguardato solo l'ammontare dell'imposta.

Non avrebbe al contrario comportato il riconoscimento da parte del soggetto contribuente di un maggiore imponibile, il che avrebbe significato, a detta del Tribunale, che solo l'ammontare dell'imposta sarebbe stato influenzato dalla definizione *de qua* (e non anche quanto dovuto a titolo di contributi).

La differenza rispetto agli effetti promananti dal ricorso all'istituto dell'accertamento definito con adesione (che al contrario comporta un vero e proprio accertamento del maggiore imponibile) sarebbe stata conseguenza delle diverse formulazioni dei rispettivi disposti normativi.

Come anticipato nel precedente paragrafo, infatti, la disposizione che disciplina l'accertamento definito con adesione esplicitamente prevede la rilevanza dello stesso ai fini *extrafiscali* nella determinazione della base imponibile dei contributi.

Ciò che emerge dalla panoramica operata ripercorrendo la sentenza anconetana, dunque, è che l'avvenuta definizione della lite fiscale pendente (che non verte direttamente sulla debenza dei contributi) non comporta automaticamente un accertamento di maggiore imponibile.

In conseguenza di ciò, l'Istituto Nazionale della Previdenza Sociale è tenuto a suffragare adeguatamente dal punto di vista probatorio le pretese avanzate nei riguardi del contribuente, ciò a pena d'incorrere (in caso contrario) nell'accoglimento delle pretese avversarie, come effettivamente avvenuto nel caso in esame.

La sentenza del Tribunale di Lucca n.608 del 05.12.2013

Altra rilevante pronuncia attinente all'argomento oggetto di analisi risulta indubbiamente essere quella resa dal Tribunale lucchese sul finire dello scorso anno.

La controversia sulla quale detto Tribunale, in veste di giudice del lavoro, era stato chiamato a decidere “vantava” ovviamente un'origine tributaria.

Si era infatti assistito in precedenza all'impugnazione innanzi alla Commissione Tributaria Provinciale

da parte della contribuente dell'avviso di accertamento emanato nei suoi confronti dall'Agenzia delle Entrate.

Nel prosieguo, si apprende dalla lettura del testo della sentenza in esame, era sopravvenuta la definizione della lite secondo i crismi propri del già richiamato art.39 co.12 D.L. n.98/11.

I contributi previdenziali che erano stati tuttavia richiesti alla parte ricorrente sarebbero (ed il condizionale, come si vedrà, è d'uopo) scaturiti dal “*maggiore imponibile derivante da avviso di accertamento sui redditi conseguiti*”.

Il Tribunale, giustamente, nella fase iniziale della parte motiva della sentenza sottolineava come non fosse riscontrabile nella lettera della disposizione esaminata alcuna espressa previsione in merito al trattamento da riservarsi agli aspetti previdenziali involti dalle liti fiscali così definite.

Il giudice del lavoro lucchese era tuttavia *tranchant* nell'affermare che, alla luce della sopravvenienza di detta definizione, risultasse preclusa all'Istituto Nazionale della Previdenza Sociale la possibilità di richiedere al contribuente i contributi previdenziali contestati con l'avviso di accertamento (prima impugnato innanzi alla CTP e poi definito da parte ricorrente ed Amministrazione finanziaria).

A questo punto il Tribunale di Lucca operava un ragionamento che abbiamo già incontrato nel precedente paragrafo in quanto fatto proprio anche da parte del giudice anconetano.

Partendo dal richiamo alle precipue caratteristiche che contraddistinguono tale modalità di definizione della lite fiscale pendente, il giudice del lavoro di Lucca faceva notare come il pagamento della somma forfetaria (necessario per addivenire infine alla cessazione della materia del contendere) non costituisse affatto un'attestazione nel merito della legittimità delle pretese tributarie avanzate da parte dell'Amministrazione finanziaria nei riguardi del contribuente. L'avviso di accertamento *de quo*, inoltre, non sarebbe divenuto in alcuna maniera definitivo (essendo stato impugnato innanzi alla Commissione Tributaria Provinciale prima per venire definito poi): ciò significa che il reddito ricalcolato al suo interno non si era sostituito, cristallizzandosi, a quello originariamente riportato nella dichiarazione Irpef della parte ricorrente (che rimaneva dunque valido parametro di riferimento).

Stante il legame sussistente tra tale elemento e l'importo dei contributi da versarsi da parte del soggetto interessato, a detta del Tribunale l'Inps non poteva

ISTITUTI DEFLATTIVI

richiedere un importo di questi ultimi superiore in quanto derivante da un reddito che in realtà non era stato (oltre che dichiarato neppure) accertato.

A suffragio del ragionamento così esplicito il Tribunale operava un richiamo a disposizioni normative di indubbia rilevanza in merito alla questione dibattuta. Tra questi, per l'appunto, l'art.1 L. n.233/90; l'art.10 del D.Lgs. n.241/97 ("*... la determinazione del contributo dovuto deve essere effettuata sulla base degli imponibili stabiliti con riferimento ai redditi ed ai volumi di affari dichiarati per l'anno al quale il contributo si riferisce ...*"; l'art.1 del D.Lgs. n.462/97 nonché l'art.15 d.P.R. n.602/73 ("*... i contributi ... corrispondenti agli imponibili accertati dall'ufficio ma non ancora definitivi, nonché i relativi interessi, sono iscritti a titolo provvisorio nei ruoli, dopo la notifica dell'atto di accertamento, per un terzo degli ammontari corrispondenti agli imponibili o ai maggiori imponibili accertati ...*").

"Vista la necessaria correlazione tra contribuzione previdenziale e reddito dichiarato (ovvero accertato, ma nelle competenti sedi ed a titolo definitivo) a 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".

Le sopravvenute modifiche normative inerenti l'art.17-bis D.Lgs. n.546/92

La Circolare n.1/E/14

L'articolo 1 co.611 lett. a) della L. n.147/13 ha operato una serie di rilevanti modifiche all'art.17-bis del D.Lgs. n.546/92, che abbiamo visto essere la sedes materiae del reclamo e della mediazione e che era stato per l'appunto inserito a suo tempo dal co.9 dell'art.39 del D.L. n.98/11.

Nonostante dette modifiche abbiano interessato uno strumento deflattivo differente rispetto alla definizione prevista dal comma 12 del richiamato articolo, stante la strumentalità di quest'ultima rispetto a quello (detto comma 12 così si esprime: "*al fine di ridurre il numero delle pendenze giudiziarie e quindi concentrare gli impegni amministrativi e le risorse sulla proficua e spedita gestione del procedimento di cui al comma 9 (...)*") si ritiene opportuno darne cenno in conclusione del presente contributo (anche avuto riguardo ai profili concretamente interessati da tali modifiche).

Per quanto rilevante in materia di contributi, dunque, il co.8 dell'art.17-bis D.Lgs. n.546/92 prevede ora che "*l'esito del procedimento rileva anche per i contributi previdenziali e assistenziali la cui base imponibile è riconducibile a quella delle imposte sui redditi. Sulle somme dovute a titolo di contributi previdenziali ed assistenziali non si applicano sanzioni e interessi*".

Detta previsione è di indubbio interesse, posto che introduce una relazione tra applicazione dello strumento deflattivo e tematica contributiva che (come analizzato in precedenza) era già espressamente disciplinata per quanto attinente all'accertamento definito con adesione ma non riguardava tuttavia la mediazione.

Ad avviso di chi scrive, potrebbe infatti scorgersi dietro a tale opzione legislativa la volontà di estendere in futuro (generalizzandola) tale relazione sino a renderla la regola da osservarsi nel campo degli strumenti di deflazione del contenzioso.

Ovviamente sarà necessario monitorare con la debita attenzione l'evolversi della vicenda, tanto alla luce di eventuali ulteriori sopravvenienze in termini di modifiche operate a livello di fonte primaria quanto in relazione alla determinazioni assunte dall'Agenzia delle Entrate nella prassi.

Conclusioni

Ciò che emerge inequivocabilmente dalle riflessioni svolte nelle righe che precedono è la necessità di ottenere alfine chiarezza sul tema controverso analizzato nel presente contributo.

Si formula in questa sede un auspicio affinché la Giurisprudenza di Legittimità (nell'esercizio della propria fondamentale, irrinunciabile funzione nomofilattica) possa provvedere in tal senso in futuro.

La questione dell'efficacia della definizione delle liti fiscali pendenti posta in relazione alla determinazione dell'importo contributivo (che l'Istituto Nazionale di Previdenza Sociale sia effettivamente legittimato a richiedere al contribuente che a suo tempo abbia optato per l'esperimento di tale strumento deflattivo) meriterebbe difatti una statuizione giurisprudenziale di tal fatta.