

N. R.G. 652/2020



REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO
CORTE DI APPELLO DI BOLOGNA
SEZIONE LAVORO

SENTENZA N. <u>578/2021</u>
Depositata il <u>13 LUG 2021</u>
R.G. n. <u>652/2020</u>
Cron. n. <u>2250/21</u>

La Corte, composta dai sigg. magistrati:
dott. Carlo Coco Presidente
dott. Valeria Vaccari Consigliere rel.
dott. Marcella Angelini Consigliere

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

nella causa di II Grado iscritta al n. r.g. **652/2020** promossa da:

FRANCESCO BERTOLINO (C.F. BRTFNC51C08I723A), nato a Siculiana (AG), il 8.3.1951, residente in Cento (FE), via Bondenese 84/1, int. 7 rappresentato e difeso per procura agli atti del fascicolo telematico dall'avv. GOVONI MARIA LETIZIA e dell'avv. OSNATO ANGELO ed elettivamente domiciliato in FERRARA via Cortevicchia n. 45 presso il difensore avv. OSNATO ANGELO

APPELLANTE

contro

INPS (C.F. 80078750587), con sede in Roma Via Ciro il Grande 21, in persona del legale rappresentate, rappresentato e difeso per procura generale alle liti dall'avv. GIROTTI MARCO e dell'avv. CASCIO ESTER ed elettivamente domiciliato in BOLOGNA Via GRAMSCI 6/8 presso la Sede Provinciale INPS

APPELLATO

CONCLUSIONI

Conclusioni di parte appellante come da pag. 10 del ricorso in appello

Conclusioni di parte appellata come da pag. 3 della memoria di costituzione in appello

MOTIVI DELLA DECISIONE

Come compiutamente descritto nella sentenza di primo grado del Tribunale di Ferrara "1. Con ricorso depositato il 10/01/2020 Francesco Bertolino ha proposto opposizione avverso l'avviso di addebito dell'INPS n. 339 2019 00013553 23 000, notificato il 3.12.2019, con il quale è stato imposto il pagamento della somma complessiva di € 14.606,43 per asseriti contributi IVS dovuti alla gestione

pagina 1 di 6

commercianti per il periodo gennaio-dicembre 2013, oltre a somme aggiuntive, sanzioni ed oneri di riscossione.

La pretesa contributiva si fonda sulle risultanze dell'avviso di accertamento dell'Agenzia delle Entrate – Direzione Provinciale di Ferrara n. THD011300637/2018, notificato il 24.9.2018 con il quale sono stati accertati in capo a Bertolino per l'anno 2013 un maggior reddito d'impresa di € 38.022,00 e, conseguentemente, una corrispondente maggiore base imponibile previdenziale, relativamente all'impresa di bar-caffetteria da questi all'epoca gestita nella frazione di Buonacompra di Cento.

Ha dedotto il ricorrente che l'avviso di accertamento non poteva considerarsi definitivo, avendo attivato la definizione agevolata delle contestazioni ivi sollevate avvalendosi della disposizione dell'art. 2, comma 1, D.L. 2018, n. 119 pagando la prima delle venti rate di € 1.124,55 ciascuna delle imposte accertate previste dall'art. 2, comma 4, cit. nonché la prima delle venti rate di € 419,10 ciascuna, relative ai contributi accertati, pagamento quest'ultimo che, seppure non espressamente previsto ai fini della definizione, aveva deciso di effettuare su precisa richiesta formulata dall'Agenzia delle Entrate di Ferrara alla luce delle disposizioni attuative emanate dalla Direzione Centrale dell'Agenzia delle Entrate successivamente all'entrata in vigore della disciplina.

Ha evidenziato che la procedura di definizione agevolata, comporta secondo quanto ritenuto dalla stessa Agenzia, la possibilità di definizione con la medesima modalità anche della collegata posizione contributiva; pertanto ha concluso chiedendo l'annullamento dell'avviso di addebito, siccome illegittimo ed infondato.

2. Costitutosi in giudizio, l'INPS ha resistito alla proposta azione chiedendone il rigetto, contestando l'interpretazione della parte ricorrente come errata, posto che l'art. 2 D.L. n. 119/2018 ha previsto detto istituto esclusivamente per le imposte e non per i contributi previdenziali”.

Il primo giudice, senza esperimento di attività istruttoria, ha respinto il ricorso e confermato l'avviso di addebito opposto osservando “Orbene, l'art. 2 comma 1° D.L. 23 ottobre 2018, n. 119, recante Disposizioni urgenti in materia fiscale e finanziaria convertito con modificazioni dalla L. 17 dicembre 2018, n. 136 (...) è collocata nel Titolo I, recante Disposizioni in materia fiscale, al Capo I contenente Disposizioni in materia di pacificazione fiscale.

La collocazione dell'art. 2 in esame, rubricato “Definizione agevolata degli atti del procedimento di accertamento,” in tale ambito della legge, riferito solo alla materia fiscale, come pure il mancato espresso riferimento al suo interno ai contributi previdenziali, consente di ritenere che la disposizione si riferisce esclusivamente alle imposte. A favore di tale interpretazione milita altresì la considerazione che il legislatore, allorquando ha voluto ricomprendere i contributi previdenziali, lo ha espressamente indicato; è il caso dell'art. 1 rubricato “Definizione agevolata dei processi verbali di constatazione” e del successivo art. 3 avente ad oggetto “Definizione agevolata dei carichi affidati all'agente della riscossione”.

E' dunque impossibile estendere gli effetti della definizione agevolata degli atti di accertamento alla pretesa contributiva.

Si evidenzia che nella materia dei rapporti tra contributi previdenziali a percentuale ed imposte si è di recente espressa più volte la Suprema Corte ritenendo che “In tema di iscrizione a ruolo dei crediti degli enti previdenziali per omesso versamento di contributi “a percentuale”, il maggior reddito accertato dall'Agenzia delle Entrate in sede di verifica assume valore presuntivo suscettibile di divenire definitivo in mancanza di contestazione da parte dell'interessato, a nulla rilevando l'accettazione del condono tributario ex art. 39, comma 12, del d.l. n. 98 del 2011, conv. con modif. in l. n. 111 del 2011, avente natura deflattiva esclusivamente del contenzioso fiscale” (Cass. Sez. L - , Sentenza n. 21541 del 20/08/2019; in termini analoghi v. Cass. Sez. L -, sentenza n. 23301 del 18/09/2019; Cass. Sez. L, Ordinanza n. 24774 del 03/10/2019”.

Non può pertanto riconoscersi alcun automatismo che associ sempre la contribuzione previdenziale alla definizione delle imposte, né d'altra parte può essere assegnata all'interpretazione della norma in



sensu ampio fornita dalla Agenzia delle Entrate alcun significato vincolante per l'INPS, unico soggetto titolare del diritto alla prestazione contributiva previdenziale.

D'altronde anche la sentenza n. 281/2019 della Commissione Tributaria Provinciale di Ferrara prodotta da entrambe dalle parti, emessa nell'ambito di un procedimento tributario connesso al presente giudizio in data 10.10.2019, perviene sulla medesima questione alla conclusione che il riferimento della norma è alle sole imposte, accogliendo la tesi sostenuta in quella sede dallo stesso odierno ricorrente".

Avverso la predetta sentenza ha proposto appello Bertolino Francesco.

Con un unico articolato motivo ha affermato errata la sentenza laddove ha ritenuto che la definizione agevolata di cui all'art. 2 comma 1 del D.L. 2018 n. 119 riguardasse unicamente i debiti fiscali e non quelli previdenziali derivanti dall'accertamento fiscale e laddove ha ritenuto che il Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate prot. 298724/2018 del 9/11/2018 non avesse valenza attutiva della citata norma, ma di mera interpretazione non vincolante.

Ha assunto che, a contrario, il Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate, in quanto adottato ai sensi dell'art. 2 comma 8 D.L. 119/2018, era atto di normazione secondaria evidentemente assunto d'intesa con INPS.

Ha asserito che il pronunciamento del primo giudice si fondava su di un orientamento della Corte di Cassazione relativo alle liti fiscali pendenti, mentre l'art. 2 cit. costituiva figura particolare di acquiescenza rispetto alla quale gli artt. 2,5,5-ter, 6 e 7 D.Lgs. 218/1997 n. 218 espressamente prevedevano che la definizione riguardasse anche gli eventuali contributi dovuti. Affermava che la definizione di cui al predetto art. 2 aveva valore sostanziale avendo la funzione di definire il maggior reddito accertato e pertanto esplicava i propri effetti anche sul versante dei contributi previdenziali ed assistenziali, come espressamente previsto dal Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate prot. 298724/2018 del 9.11.2018.

Ha concluso chiedendo, in riforma della sentenza impugnata, l'annullamento dell'avviso di addebito opposto siccome illegittimo ed infondato.

Si è costituito in appello INPS che ha chiesto il rigetto del gravame ribadendo le proprie difese.

Orbene l'appellante risulta essere stato destinatario di avviso di accertamento dell'Agenzia delle Entrate THD011300637/2018, notificato il 24.9.2018 riferito a maggior reddito di impresa relativo all'anno 2013 per € 38.022,00 e ha documentato di avere provveduto in data 23/11/2018 al pagamento della prima rata della definizione agevolata di cui all'art. 2 comma 1° D.L. 23 ottobre 2018, n. 119, recante *Disposizioni urgenti in materia fiscale e finanziaria convertito con modificazioni dalla L. 17 dicembre 2018, n. 136.*

Agenzia delle Entrate, con lettera indicata come notificata il 12/3/2019, ha comunicato a Bertolino

Facendo seguito alla Vs. comunicazione del 03/12/2018 inoltrata per suo conto dall'Avv. Angelo Osnato, quest'Ufficio, in riferimento all'oggetto, comunica che il versamento effettuato in data 23/11/2018 per complessivi € 1.124,55 è carente dei dovuti contributi previdenziali INPS.

Per il suddetto motivo, visto l'art. 2, c. 1, del D.L. 119/2018 e viste le ulteriori disposizioni adottate con il Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate emesso ai sensi dell'art. 2, c. 8, del D.L. 119/2018, di concerto con il direttore dell'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli, l'avviso di accertamento in questione non può considerarsi definito ai sensi del D.L. 119/2018.

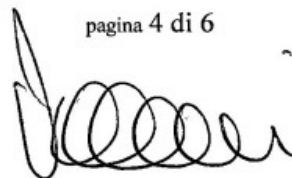
Pertanto, lo scrivente Ufficio ha disposto l'affidamento del carico all'Agente della Riscossione delle somme dovute al netto degli importi versati con modello F24 in data 23/11/2018.

Il Capo Uff. Entrate (*)

In data 21/3/2019 Bertolino ha effettuato il pagamento della somma di € 419,10, asseritamente riferita alla prima rata dei contributi inerenti la gestione commercianti dovuti in correlazione al maggior reddito di cui all'avviso di accertamento sopra individuato.

Avverso il provvedimento di diniego della Agenzia delle Entrate Bertolino ha poi proposto ricorso avverso la Commissione Tributaria di primo grado di Ferrara in data 28/5/2019 chiedendo l'annullamento del provvedimento siccome illegittimo. Nel ricorso Bertolino ha sostenuto che la norma di cui al citato art. 2 consentisse la definizione degli avvisi di accertamento con il pagamento delle sole somme dovute per le imposte, senza sanzioni, interessi e gli eventuali accessori, discostandosi dalla formulazione dell'art. 1 dello stesso D.L. che, quanto alla definizione agevolata dei processi verbali di accertamento, ai fini della definizione, prevedeva il pagamento anche dei contributi previdenziali concludendo *"E', dunque, del tutto evidente che la definizione degli avvisi di accertamento ex art. 2 comma 1 D.L. 2018 n. 119 si perfeziona ai sensi del successivo comma 4, con il pagamento delle "sole imposte", restando compito dei competenti istituti previdenziali ed assistenziali quello di agire autonomamente per il recupero dei contributi quantificati nell'avviso di accertamento. Del resto, questa conclusione pacificamente vale per la definizione delle liti fiscali pendenti ai sensi del successivo art. 6, che (come accaduto per le analoghe definizioni previste dalle precedenti normative agevolative) ai sensi dei commi 1 e 6 si perfeziona con il pagamento, per l'intero ovvero a rate, delle sole imposte dovute ai sensi dei commi 1-bis, 2, 2-bis e 2-ter, così come introdotti dalla legge di conversione. Alla luce di questo inequivoco dato normativo a nulla vale richiamare, come ha fatto l'Agenzia delle Entrate di Ferrara con l'opposto provvedimento, quanto disposto con Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate prot. N. 298724/2018 (...), secondo cui ai fini della definizione ex art. 2 cit. "Sono integralmente e complessivamente dovuti tutti i tributi ed eventuali contributi dovuti indicati nell'atto oggetto di definizione agevolata" e ciò per la semplice ragione che tale provvedimento non ha valore normativo e non può modificare in malam partem del contribuente il preciso dettato normativo (su di che si cfr. la recentissima Cass. Sez. Trib. Ord. 11/4/2019 n. 10124".* La Commissione Tributaria adita ha accolto il ricorso con sentenza del 10/10/2019 facendo proprie le difese del Bertolino.

Ciò premesso in fatto, al di là delle ondivaghe difese del Bertolino che in questa sede sostiene una interpretazione del tutto opposta rispetto a quella caldeggiata avanti alla Commissione Tributaria, deve evidenziarsi che l'art. 2 comma 1° D.L. 23 ottobre 2018, n. 119, recante Disposizioni urgenti in materia fiscale e finanziaria convertito con modificazioni dalla L. 17 dicembre 2018, n. 136 dispone: *"Gli*



avvisi di accertamento, gli avvisi di rettifica e di liquidazione, gli atti di recupero notificati entro la data di entrata in vigore del presente decreto, non impugnati e ancora impugnabili alla stessa data, possono essere definiti con il pagamento delle somme complessivamente dovute per le sole imposte, senza le sanzioni, gli interessi e gli eventuali accessori, entro trenta giorni dalla predetta data o, se più ampio, entro il termine di cui all'articolo 15, comma 1, del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218, che residua dopo la data di entrata in vigore del presente decreto".

Il testo di legge, come correttamente argomentato dal primo giudice, individua come possibile oggetto di definizione solo gli avvisi di accertamento, di rettifica e di liquidazione, notificati entro la data di entrata in vigore del decreto ed esplicita come oggetto di pagamento le imposte sicché alcun riferimento è rinvenibile rispetto ai contributi ancorché riferiti ad avvisi di accertamento.

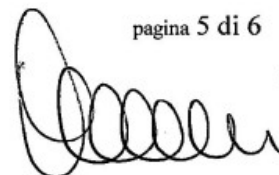
Che tale dizione corrisponda all'effettiva intenzione del legislatore emerge palese dal disposto dell'art. 1 del medesimo D.L. che, disciplinando la "Definizione agevolata dei processi verbali di constatazione", prevede "1. Il contribuente può definire il contenuto integrale dei processi verbali di constatazione redatti ai sensi dell'articolo 24 della legge 7 gennaio 1929, n. 4, consegnati entro la data di entrata in vigore del presente decreto, presentando la relativa dichiarazione per regolarizzare le violazioni constatate nel verbale in materia di imposte sui redditi e relative addizionali, contributi previdenziali e ritenute, imposte sostitutive, imposta regionale sulle attività produttive, imposta sul valore degli immobili all'estero, imposta sul valore delle attività finanziarie all'estero e imposta sul valore aggiunto. E' possibile definire solo i verbali per i quali, alla predetta data, non e' stato ancora notificato un avviso di accertamento o ricevuto un invito al contraddittorio di cui all'articolo 5, comma 1, del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218".

Appare evidente come, in quest'ultimo caso, sia stata esplicitata la possibilità di definizione agevolata anche, tra il resto, dei contributi previdenziali, con dizione evidentemente differente rispetto all'art. 2 nella diversa ipotesi, qui ricorrente, della già intervenuta notifica dell'avviso di accertamento, dove viceversa non è prevista la possibilità di definizione dei contributi. Del resto in ragione della differente situazione fattuale la diversa disciplina appare concretamente modulata secondo le diverse intenzioni del legislatore implicanti un maggior o minore effetto agevolativo.

Né appare conferente il richiamo agli artt. 2, 5, 5 ter, 6 e 7 D.Lgs. 1997 n. 218

L'art. 2 predetto rubricato "Definizione degli accertamenti nelle imposte sui redditi e nell'imposta sul valore aggiunto" recita "1. La definizione delle imposte sui redditi ha effetto anche per l'imposta sul valore aggiunto, relativamente alle fattispecie per essa rilevanti. In tal caso l'imposta sul valore aggiunto è liquidata applicando, sui maggiori componenti positivi di reddito rilevanti ai fini della stessa, l'aliquota media risultante dal rapporto tra l'imposta relativa alle operazioni imponibili, diminuita di quella relativa alle cessioni di beni ammortizzabili e di quella considerata detraibile forfettariamente in relazione ai singoli regimi speciali adottati, e il volume d'affari incrementato delle operazioni non soggette ad imposta e di quelle per le quali non sussiste l'obbligo di dichiarazione. Possono formare oggetto della definizione anche le fattispecie rilevanti ai soli fini dell'imposta sul valore aggiunto. 2. Può essere oggetto di definizione anche la determinazione sintetica del reddito complessivo netto. 3. L'accertamento definito con adesione non è soggetto ad impugnazione, non è integrabile o modificabile da parte dell'ufficio e non rileva ai fini dell'imposta comunale per l'esercizio di imprese e di arti e professioni, nonché ai fini extratributari, fatta eccezione per i contributi previdenziali e assistenziali, la cui base imponibile è riconducibile a quella delle imposte sui redditi. La definizione esclude, anche con effetto retroattivo, in deroga all'articolo 20 della legge 7 gennaio 1929, n. 4, la punibilità per i reati previsti dal decreto-legge 10 luglio 1982, n. 429, convertito, con modificazioni, dalla legge 7 agosto 1982, n. 516, limitatamente ai fatti oggetto dell'accertamento; la definizione non esclude comunque la punibilità per i reati di cui agli articoli 2, comma 3, e 4 del medesimo decreto-legge".

Il procedimento di definizione è poi disciplinato nelle sue modalità attuative dagli artt. 5 e segg. che individuano precisi presupposti e modalità di attuazione. Tale complesso procedimento ha contenuti e



perimetri del tutto differenti rispetto all'istituto di definizione agevolata oggetto dell'art. 2 comma 1° D.L. 23 ottobre 2018, n. 119, recante *Disposizioni urgenti in materia fiscale e finanziaria convertito con modificazioni dalla L. 17 dicembre 2018, n. 136* e pertanto alcuna inferenza può essere tratta da tale disciplina per la risoluzione della odierna controversia nella quale, del resto, la legge successiva ha ben individuato i diversi presupposti di accesso alla definizione agevolata oggetto del presente giudizio. Deve comunque rilevarsi come, anche volendo accreditarsi la interpretazione qui propugnata dal Bertolino, ovvero che la definizione dovesse dirsi inerire anche i contributi, la prima rata relativa a questi inerente avrebbe dovuto comunque essere corrisposta nel termine stabilito per quella riferita alle imposte onde palesare la volontà di definire, ai sensi del predetto art. 2, anche i contributi, pagamento che, ove non eseguito, di per sé è preclusivo della possibilità di accedere alla definizione agevolata in parte qua. Nel caso di specie Bertolino ha provveduto del tutto tardivamente al pagamento della prima rata riferita ai contributi solo in data 21/3/2019, allorché il relativo termine era già perento. Nessun elemento di legge accredita poi la interpretazione da ultimo sostenuta dall'appellante ovvero che era sufficiente il pagamento della sola prima rata delle somme dovute per le imposte per consentire l'accesso alla definizione agevolata per i contributi e questa si appalesa del tutto illogica laddove il contribuente potrebbe ad libitum fare valere un diritto al pagamento rateale dei contributi con tempistiche rimesse al suo mero arbitrio.

Non conferenti appaiono infine le doglianze riferite alla interpretazione del primo giudice con riferimento al Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate prot. 298724/2018.

Questo, invero, quale normazione secondaria, non può derogare al disposto di legge modificando i presupposti di accesso alla definizione agevolata, ma solo integrare le previsioni legislative con prescrizioni di dettaglio. Ne consegue che il riferimento in esso contenuto alla definizione anche dei contributi non appare utile ad estendere l'ambito di applicabilità dell'istituto di che trattasi in maniera difforme dal contenuto del disposto di legge come sopra ricostruito.

L'appello proposto deve essere conclusivamente respinto.

Le spese seguono la soccombenza e sono liquidate come in dispositivo.

Sussistono i presupposti processuali per il raddoppio del c.d. contributo unificato, ove dovuto, di cui all'art. 13 comma 1 quater del D.P.R. 115/02.

P.Q.M.

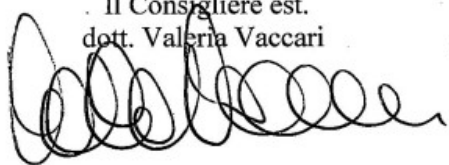
La Corte, ogni contraria istanza disattesa e respinta, definitivamente decidendo, rigetta l'appello.

Condanna Bertolino Francesco al pagamento delle spese del grado in favore di INPS che liquida in € 2.500 oltre al 15% a titolo di rimborso spese forfetarie ed oltre IVA e CPA come per legge.

Dichiara sussistenti i presupposti processuali per il raddoppio del c.d. contributo unificato ove dovuto di cui all'art. 13 comma 1 quater del D.P.R. 115/02.

Bologna, 29/6/2021

Il Consigliere est.
dott. Valeria Vaccari

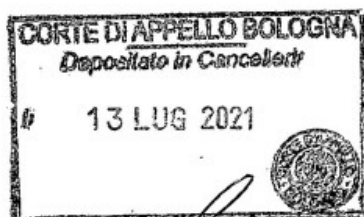


(minuta depositata il 6/7/2021)

Il Presidente
dott. Carlo Coco



IL FUNZIONARIO GIUDIZIARIO
Dott. Germano Virzi



IL FUNZIONARIO GIUDIZIARIO
Dott. Germano Virzi