

Direzione Centrale Entrate e Recupero Crediti
Coordinamento Generale Legale

Roma, 05/07/2017

*Ai Dirigenti centrali e periferici
Ai Responsabili delle Agenzie
Ai Coordinatori generali, centrali e
periferici dei Rami professionali
Al Coordinatore generale Medico legale e
Dirigenti Medici*

Circolare n. 106

e, per conoscenza,

*Al Presidente
Al Presidente e ai Componenti del Consiglio di
Indirizzo e Vigilanza
Al Presidente e ai Componenti del Collegio dei
Sindaci
Al Magistrato della Corte dei Conti delegato
all'esercizio del controllo
Ai Presidenti dei Comitati amministratori
di fondi, gestioni e casse
Al Presidente della Commissione centrale
per l'accertamento e la riscossione
dei contributi agricoli unificati
Ai Presidenti dei Comitati regionali
Ai Presidenti dei Comitati provinciali*

OGGETTO: **Regime sanzionatorio art. 116, commi 8 e 9, della legge 23 dicembre 2000, n. 388. Chiarimenti.**

SOMMARIO: *L'omissione, l'infedeltà delle denunce obbligatorie e la loro tardiva presentazione configurano la fattispecie dell'evasione di cui all'art.116, c.8, lettera b), della legge 23 dicembre 2000, n. 388.*

Premessa

Il regime sanzionatorio applicabile alle ipotesi di versamento di contributi o premi dovuti alle Gestioni previdenziali ed assistenziali che sia stato omesso ovvero effettuato in ritardo o in misura inferiore a quella dovuta è regolato, a decorrere dal 1° ottobre 2000, dall'art. 116,

commi 8 e 9, della legge 23 dicembre 2000, n. 388 (1).

La previsione normativa distingue, in via principale, tra le ipotesi di omissione - comma 8, lettera a) - e di evasione - comma 8, lettera b) - che risultano meno gravose rispetto al regime pregresso.

La qualificazione della fattispecie dell'evasione, come definita dalla legge n. 388/2000, ha prodotto nel tempo un contenzioso amministrativo e giudiziale che ha dato luogo a ripetute pronunce del Giudice di legittimità spesso di tenore contrastante.

In tale contesto si inserisce la circolare dell'Istituto n. 66 del 5 giugno 2008 che, pur avendo dettato dei criteri volti a delimitare l'ipotesi dell'evasione di cui alla lettera b), del comma 8, rispetto a quella dell'omissione contenuta nella lettera a) dello stesso comma dell'art. 116 sopra citato, ha ribadito che la caratterizzazione della fattispecie dell'evasione, come delineata dal legislatore, resta ancorata, da una parte, all'elemento psicologico consistente nell'*intenzione specifica di non versare i contributi o premi* (profilo soggettivo) e, da un'altra, all'occultamento del rapporto di lavoro ovvero delle retribuzioni erogate (profilo oggettivo).

Fermo restando il dettato della norma che alla lettera b) del comma 8 qualifica il regime dell'evasione in presenza di registrazioni o denunce obbligatorie omesse o non conformi al vero, con la predetta circolare l'Istituto ha inteso individuare al punto 2. gli elementi sulla cui base poteva essere valutata la ricorrenza dei profili soggettivi e oggettivi sopra richiamati.

Con particolare riguardo agli effetti dell'omessa presentazione delle denunce mensili e/o periodiche ai fini della definizione della misura sanzionatoria da applicare, alla sentenza della Corte di Cassazione, sezione lavoro, n. 28966 del 27 dicembre 2011 (2), con la quale il Giudice di legittimità ha operato una puntuale ricostruzione del quadro normativo definito dalla legge n. 388/2000, ha fatto seguito il formarsi di un conforme orientamento giurisprudenziale in base al quale risulta che tale fattispecie continua a restare assoggettata all'applicazione delle sanzioni civili nella misura dell'evasione.

La richiamata sentenza, ripercorrendo gli orientamenti formati sulla materia in seno alla Corte, è pervenuta, in via definitiva, all'individuazione dei contenuti sia della fattispecie dell'omissione che di quella, che qui interessa, dell'evasione effettuando anche un raffronto tra le disposizioni di cui alla legge 23 dicembre 1996, n. 662 e quelle previste nella legge 23 dicembre 2000, n. 388.

1. Quadro normativo

Al fine di offrire una completa ricostruzione del quadro normativo in cui si inseriscono le presenti indicazioni, si provvede a riepilogare le disposizioni che regolano la materia.

La disciplina del regime sanzionatorio contenuta al comma 8 dell'art. 116 della legge n. 388/2000 è diretta a definire, alle lettere a) e b), gli effetti collegati al comportamento dei soggetti che, in relazione alla specifica normativa che regola l'adempimento alle Gestioni previdenziali e assistenziali dell'Istituto, non provvedono, mensilmente o periodicamente, ovvero provvedono in misura inferiore a quella dovuta per legge, al pagamento dei contributi.

Appare opportuno precisare che le ipotesi di cui alle lettere a) e b) trovano applicazione, in via generale, nei confronti sia dei soggetti che rivestono la qualifica di datori di lavoro e/o committenti che dei lavoratori autonomi in relazione alla diversa tipologia degli adempimenti previsti per ciascuna Gestione previdenziale.

In conformità di quanto stabilito alla lettera a) della norma in esame, costituisce principio consolidato la circostanza che il mancato o ritardato pagamento dei contributi, in presenza di tutte le denunce e registrazioni obbligatorie necessarie, integra la fattispecie dell'omissione contributiva.

Diversamente, ai fini dell'individuazione dell'ipotesi di maggiore gravità del comportamento omissivo del soggetto che determina l'applicazione della disciplina di cui alla lettera b) del comma 8 del medesimo art. 116, la disposizione, nel ribadire la connessione dell'evasione ai casi di *“registrazioni o denunce obbligatorie omesse o non conformi al vero”*, già previsti nella previgente disciplina della legge n. 662/1996, precisa che la medesima connessione si riferisce al *“(...) caso in cui il datore di lavoro, con l'intenzione specifica di non versare i contributi o premi, occulta rapporti di lavoro in essere ovvero le retribuzioni erogate (...)”*.

Pertanto, secondo tale previsione, ricorrendo il predetto collegamento, si configura l'ipotesi dell'evasione laddove vi sia occultamento di rapporti di lavoro ovvero di retribuzioni erogate e l'occultamento sia attuato con l'intenzione specifica di non versare i contributi o i premi, ossia con un comportamento volontariamente indirizzato a tale scopo.

2. Casi di evasione contributiva

La citata sentenza n. 28966 del 27 dicembre 2011 è intervenuta a chiarire, ripercorrendo la lettura effettuata dai Giudici di legittimità nel corso del decennio successivo alla data di entrata in vigore del nuovo regime sanzionatorio, gli elementi che concorrono a definire l'ipotesi dell'evasione.

Con specifico riferimento all'elemento oggettivo dell'occultamento, la Corte ha precisato che tale termine non solo indica l'assoluta mancanza *“di qualsivoglia elemento documentale che renda possibile l'eventuale accertamento della posizione lavorativa o delle retribuzioni”* ma ricorre anche nell'ipotesi di denuncia obbligatoria all'Ente previdenziale che risulti non presentata, incompleta o non conforme al vero.

Dalla lettera della norma, infatti, *“in caso di evasione connessa a registrazioni o denunce obbligatorie omesse o non conformi al vero”*, l'utilizzo della disgiuntiva “o” fra *registrazioni* e *denunce obbligatorie* fa emergere la volontà del legislatore di volere connettere all'una o all'altra tipologia di adempimento la configurazione dell'evasione.

Da ciò discende che anche l'omissione, l'infedeltà e la tardiva presentazione delle denunce obbligatorie configura un'ipotesi di evasione.

Il mancato invio (occultamento) all'Istituto previdenziale delle denunce mensili, adempimento funzionalmente diretto a consentire a quest'ultimo la conoscenza mensile o periodica del proprio credito contributivo, impedisce in concreto di disporre degli elementi idonei a definire l'obbligo dell'imposizione.

Dal predetto nesso funzionale tra denunce obbligatorie e pagamento dei contributi dovuti deriva, secondo la richiamata sentenza, che l'omessa o infedele denuncia integra un comportamento sintomatico della volontà di occultare i rapporti e le retribuzioni nel quale è possibile individuare il requisito di carattere soggettivo, rappresentato dall'elemento psicologico dell'intenzionalità previsto dalla norma, necessario a ricondurre la fattispecie nell'alveo dell'evasione.

Ciò infatti lascia presumere l'esistenza di una specifica volontà del soggetto che ha posto in essere il comportamento omissivo diretta ad evitare possibili accertamenti o riscontri in assenza dei quali si consentirebbe al contribuente, in concreto, di sottrarsi al versamento di quanto dovuto ovvero di adempiere in misura inferiore.

L'elemento psicologico introdotto dall'art. 116, comma 8, lettera b), può pertanto influire sulla valutazione del comportamento omissivo riportando lo stesso nell'alveo dell'ipotesi meno grave di cui alla lettera a) del medesimo articolo qualora il soggetto inadempiente sia in grado di provare la sua buona fede e quindi la mancanza dell'intento fraudolento.

Le Sezioni Unite della Suprema Corte, nella sentenza n. 28966/2011, hanno affermato che la predetta prova non può tuttavia ritenersi assolta per effetto dell'avvenuta corretta annotazione, sui libri obbligatori, dei dati omessi o infedelmente riportati nelle denunce. In tale ipotesi, l'accertamento della sussistenza delle circostanze, ove eccepite, idonee a superare la suddetta presunzione dell'intento fraudolento, spetterà al giudice di merito in quanto presunzione non assoluta. Pertanto, l'onere probatorio è posto a carico del soggetto inadempiente.

Più in dettaglio, in ordine all'atteggiarsi dell'intento fraudolento, determinante alla stregua della disciplina in oggetto per la configurabilità dell'evasione, successiva giurisprudenza di legittimità (3) ha affermato testualmente che *“l'omessa o infedele denuncia fa presumere l'esistenza della volontà datoriale di occultare i dati allo specifico fine di non versare i contributi o i premi dovuti, salvo prova contraria del soggetto obbligato”*.

In termini pratici, l'ormai consolidata giurisprudenza della Suprema Corte si è espressa nel senso di ritenere che nelle ipotesi di omessa o infedele denuncia si è sempre in presenza di una fattispecie di evasione, tranne nel caso in cui il datore di lavoro fornisca una prova idonea ad escludere l'intento fraudolento, con conseguente venire ad esistenza della diversa e più tenue fattispecie dell'omissione.

Ne consegue che spetta al giudice di merito *“la verifica della sussistenza o meno dell'intento fraudolento”* che *“costituisce un tipico accertamento di fatto (...) censurabile nei limiti del vizio di motivazione di cui all'art. 360 c.p.c., n. 5”* (4).

Resta posto a carico del datore di lavoro inadempiente pertanto l'onere di provare l'assenza dell'intento fraudolento e, quindi, la propria buona fede attraverso la produzione di documenti o circostanze dimostrative dell'assenza del fine fraudolento *“perché ad esempio gli inadempimenti sono derivati da mera negligenza o da altre circostanze contingenti”* (5).

Infatti, il mancato inserimento nelle denunce obbligatorie di dati di cui il datore di lavoro o il lavoratore autonomo è a conoscenza - in quanto già altrimenti registrati - rende in ogni caso evidente, fatto salvo diverso accertamento in giudizio, un comportamento sotteso univocamente alla predetta finalità.

Alla stessa stregua, la fattispecie dell'evasione ricorre anche nel caso di tardiva denuncia della situazione debitoria intervenuta oltre il prescritto termine legale. Tale ipotesi, infatti, occorre ricordare, era già stata in precedenza considerata dalla giurisprudenza (6) quale *evasione contributiva e non già semplice omissione contributiva*.

Resta ferma l'applicazione della misura dell'omissione alle differenze contributive derivanti da operazioni di conguaglio, effettuate in una denuncia correttamente compilata e presentata, per sgravi o agevolazioni contributive successivamente rivelatisi indebiti.

3. Denunce effettuate spontaneamente (art. 116, comma 8, lettera b, II capoverso)

Il legislatore ha ricondotto l'ipotesi dell'evasione di cui alla lettera b), comma 8, dell'art. 116 della legge 388/2000 *alla sussistenza dell'intenzionalità* del comportamento omissivo del soggetto diretto ad omettere registrazioni ovvero denunce obbligatorie o a presentare denunce obbligatorie non conformi al vero.

Il 2° capoverso della medesima norma, introducendo una forma di ravvedimento operoso, stabilisce che le sanzioni civili previste per l'evasione sono ricondotte alla stessa misura prevista per l'ipotesi di omissione qualora:

- la denuncia della situazione debitoria sia effettuata spontaneamente entro 12 mesi dal

termine previsto per il pagamento della contribuzione;

- la denuncia sia effettuata prima di ogni possibile contestazione da parte dell'Inps;
- il pagamento sia effettuato entro 30 giorni dalla presentazione della denuncia.

Appare evidente che le due ipotesi disciplinate nell'ambito della lettera b) in esame impongono una lettura coordinata dell'intera previsione.

Infatti, il ravvedimento operoso previsto dall'ultima parte della lett. b) presuppone una denuncia mensile tardiva, la cui mancanza appartiene quindi all'ipotesi di evasione.

Pertanto, ove il comportamento di ravvedimento del soggetto obbligato sia attuato spontaneamente e prima di contestazioni o richieste da parte dell'Istituto entro 12 mesi dalla data di scadenza legale dell'adempimento omesso, e sempre che il pagamento della contribuzione denunciata sia effettuato nei successivi 30 giorni dalla presentazione, le sanzioni civili saranno dovute nella misura prevista dall'art. 116, comma 8, lettera a) (7).

Il Direttore Generale
Gabriella Di Michele

Note:

(1) Legge 23 dicembre 2000, n. 388, dall'art. 116, commi 8 e 9:

8. I soggetti che non provvedono entro il termine stabilito al pagamento dei contributi o premi dovuti alle gestioni previdenziali ed assistenziali, ovvero vi provvedono in misura inferiore a quella dovuta, sono tenuti:

a) nel caso di mancato o ritardato pagamento di contributi o premi, il cui ammontare è rilevabile dalle denunce e/o registrazioni obbligatorie, al pagamento di una sanzione civile, in ragione d'anno, pari al tasso ufficiale di riferimento maggiorato di 5,5 punti; la sanzione civile non può essere superiore al 40 per cento dell'importo dei contributi o premi non corrisposti entro la scadenza di legge;

b) in caso di evasione connessa a registrazioni o denunce obbligatorie omesse o non conformi al vero, cioè nel caso in cui il datore di lavoro, con l'intenzione specifica di non versare i contributi o premi, occulta rapporti di lavoro in essere ovvero le retribuzioni erogate, al pagamento di una sanzione civile, in ragione d'anno, pari al 30 per cento; la sanzione civile non può essere superiore al 60 per cento dell'importo dei contributi o premi non corrisposti entro la scadenza di legge. Qualora la denuncia della situazione debitoria sia effettuata spontaneamente prima di contestazioni o richieste da parte degli enti impositori e comunque entro dodici mesi dal termine stabilito per il pagamento dei contributi o premi e sempreché il versamento dei contributi o premi sia effettuato entro trenta giorni dalla denuncia stessa, i soggetti sono tenuti al pagamento di una sanzione civile, in ragione d'anno, pari al tasso ufficiale di riferimento maggiorato di 5,5 punti; la sanzione civile non può essere superiore al 40 per cento dell'importo dei contributi o premi non corrisposti entro la scadenza di legge.

9. Dopo il raggiungimento del tetto massimo delle sanzioni civili nelle misure previste alle lettere a) e b) del comma 8 senza che si sia provveduto all'integrale pagamento del dovuto, sul debito contributivo maturano interessi nella misura degli interessi di mora di cui all'articolo 30 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, come sostituito dall'articolo 14 del decreto legislativo 26 febbraio 1999, n. 46.

(2) Dello stesso tenore: cfr. Cassazione sez. Lav. n. 17119/2015; Cassazione sez. Lav. n. 21250/2014; Cassazione sez. Lav. n. 4188/2013.

(3) Cfr. Cassazione civile, sez. Lav. n. 9464/2014.

(4) Cfr. Cassazione civile, sez. VI n. 5260/2016 e n. 8745/2016.

(5) cfr. Cassazione civile, sez. Lav. n. 18962/2016.

(6) Cassazione Sezioni Unite n. 4808/2005.

(7) Qualora il termine di presentazione cada di sabato o in giorno festivo questo è prorogato al

primo giorno successivo non festivo (cfr. circolare n. 146 del 23 agosto 2002).