

**ISCRIZIONE D’UFFICIO ALLA GESTIONE SEPARATA
INPS DI PROFESSIONISTI E DECORRENZA DELLA
PRESCRIZIONE DEI RELATIVI CONTRIBUTI
(*)**

Eleonora Pinna – Silvia Mauri

Nota a Corte di Cassazione, sez. lav., sentenza del 31 ottobre 2018, n. 27950 Contributi – iscrizione d’ufficio - Gestione Separata Inps – prescrizione – dies a quo – professionisti

La Suprema Corte di Cassazione ha sancito, con la sentenza in epigrafe, il principio secondo il quale, in tema di contributi cosiddetti “a percentuale” dovuti alla Gestione Separata Inps, il fatto costitutivo dell’obbligazione contributiva è costituito dall’avvenuta produzione, da parte del lavoratore autonomo, di un determinato reddito.

Tale pronuncia si inserisce all’interno di un dibattito, e di numerosi contenziosi, che vedono contrapporsi da un lato l’Inps e, dall’altro, numerosi professionisti quali Architetti, Ingegneri, Geometri, Avvocati.

Operazione “Poseidone”

L’Istituto con l’operazione denominata “Poseidone”, ossia una manovra iniziata nell’anno 2011 di concerto con l’Agenzia delle Entrate, ha tentato il

recupero di alcuni milioni di euro di contributi “sommersi”, attraverso l’iscrizione d’ufficio alla Gestione Separata di moltissimi professionisti iscritti ad un Albo dotato di propria Cassa previdenziale.

L’Istituto ha ritenuto che i professionisti, i quali non risultassero iscritti alla propria Cassa di previdenza¹, secondo le regole di autodeterminazione di ciascuna Cassa, dovessero essere iscritti d’ufficio al predetto Fondo di Gestione Separata, secondo il principio sancito all’art. 2, comma 26, l. 8 agosto 1995, n. 335²,

(*) Il presente contributo è stato oggetto di positiva valutazione da parte del Comitato Scientifico.

¹ Cassa di Previdenza Forense per gli Avvocati, Inarcassa per gli Ingegneri e gli Architetti, Cipag per i Geometri.

² «A decorrere dal 1 gennaio 1996, sono tenuti all’iscrizione presso una apposita Gestione separata, presso l’Inps, e finalizzata all’estensione dell’assicurazione generale obbligatoria per l’invalidità, la vecchiaia ed i superstiti, i soggetti che esercitano per professione abituale, ancorché non esclusiva, attività di lavoro autonomo, di cui

come interpretato dall'[art. 18, comma 12, d.l. 6 luglio 2011, n. 98](#)³.

L'Inps ha, pertanto, azionato, nei confronti dei suddetti professionisti, le relative pretese contributive (come da aliquote stabilite in circa il 25,72% dell'imponibile iva), oltre sanzioni calcolate ai sensi dell'art. 116, comma 8, lett. b) 1. 23 dicembre 2000, n. 388 (pari al 60% dell'importo dovuto)⁴, ed oltre interessi.

Prescrizione dei contributi

La Corte di Cassazione, con la sentenza in epigrafe, non entra nel merito della

al comma 1 dell'articolo 49 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni ed integrazioni, nonché i titolari di rapporti di collaborazione coordinata e continuativa, di cui al comma 2, lettera a), dell'articolo 49 del medesimo testo unico e gli incaricati alla vendita a domicilio di cui all'articolo 36 della legge 11 giugno 1971, n. 426».

³ «L'articolo 2, comma 26, della legge 8 agosto 1995, n. 335, si interpreta nel senso che i soggetti che esercitano per professione abituale, ancorché non esclusiva, attività di lavoro autonomo tenuti all'iscrizione presso l'apposita gestione separata INPS sono esclusivamente i soggetti che svolgono attività il cui esercizio non sia subordinato all'iscrizione ad appositi albi professionali, ovvero attività non soggette al versamento contributivo agli enti di cui al comma 11, in base ai rispettivi statuti e ordinamenti, con esclusione dei soggetti di cui al comma 11. Resta ferma la disposizione di cui all'articolo 3, comma 1, lettera d), del decreto legislativo 10 febbraio 1996, n. 103. Sono fatti salvi i versamenti già effettuati ai sensi del citato articolo 2, comma 26, della legge n. 335 del 1995».

⁴ «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».

pretesa dell'Istituto e non prende posizione circa la fondatezza dell'iscrizione d'ufficio alla Gestione Separata dei professionisti, bensì analizza esclusivamente il tema della prescrizione dei contributi richiesti.

Si osserva, in primis, che non vi è contestazione in ordine al fatto che i contributi –eventualmente- dovuti alla Gestione Separata siano soggetti alla prescrizione quinquennale di cui all'art. 3, commi 9, l. n. 335 del 1995⁵, viceversa risulta controverso il termine di decorrenza della suddetta prescrizione.

Al fine di identificare il dies a quo occorre fare riferimento da un lato ai termini previsti per il pagamento delle imposte, che, coincidono anche con i termini previsti per il pagamento dei contributi, e dall'altra al termine di presentazione della dichiarazione dei redditi.

Il termine previsto per il pagamento delle imposte coincide con quello previsto per il versamento della contribuzione alla gestione separata poiché l'art. 18, comma 4, d.lgs. n. 241 del 1997, statuisce che i versamenti a

⁵«Le contribuzioni di previdenza e di assistenza sociale obbligatoria si prescrivono e non possono essere versate con il decorso dei termini di seguito indicati:

a) dieci anni per le contribuzioni di pertinenza del Fondo pensioni lavoratori dipendenti e delle altre gestioni pensionistiche obbligatorie, compreso il contributo di solidarietà previsto dall'articolo 9-bis, comma 2, del decreto-legge 29 marzo 1991, n. 103, convertito, con modificazioni, dalla legge 1 giugno 1991, n. 166, ed esclusa ogni aliquota di contribuzione aggiuntiva non devoluta alle gestioni pensionistiche. A decorrere dal 1 gennaio 1996 tale termine è ridotto a cinque anni salvi i casi di denuncia del lavoratore o dei suoi superstiti;

b) cinque anni per tutte le altre contribuzioni di previdenza e di assistenza sociale obbligatoria».

saldo ed in acconto dei contributi dovuti agli enti previdenziali da titolari di posizioni assicurative devono essere effettuati entro gli stessi termini previsti per il versamento delle somme dovute in base alla dichiarazione dei redditi.

Dunque deve essere analizzata anche la disciplina fiscale, che fissa due diversi termini per il pagamento delle imposte: il primo secondo cui il versamento del saldo delle imposte dovuto con riferimento alla dichiarazione dei redditi deve essere effettuato entro il sesto mese successivo a quello di chiusura del periodo di imposta, quindi entro il mese di giugno (il giorno specifico varia a seconda dell'anno di riferimento⁶); un secondo termine in base al quale detto versamento può essere effettuato entro il trentesimo giorno successivo al termine previsto, applicando una maggiorazione delle somme da versare del 0,40% a titolo di interesse corrispettivo⁷.

Diversa disciplina è contemplata per la presentazione della dichiarazione dei redditi, in particolare l'art. 2, comma 1, d.p.r. del 22 luglio 1998, n. 322 sancisce che le persone fisiche presentano la dichiarazione dei redditi tra il 1° maggio ed il 30 giugno, ovvero in via telematica entro il 30 settembre dell'anno successivo a quello di chiusura del periodo di imposta, dunque il termine spirerebbe il 30 settembre.

⁶ Ad esempio per l'anno 2010, l'art. 17, comma 1, d.p.r. del 7 dicembre 2001, n. 435 fissa il termine per il versamento al 16 giugno 2011, per l'anno 2011, il termine spirava il 18 giugno 2012.

⁷ Disciplina sancita sempre dall'art.17, comma 1, d.p.r. n. 435 del 2001.

Dunque la Suprema Corte di Cassazione ha definito quale dei suddetti termini -versamento dei contributi oppure presentazione della dichiarazione dei redditi- debba essere identificato come dies a quo ai fini della decorrenza della prescrizione.

Argomentazioni e tesi della difesa Inps

La difesa dell'Inps, sostiene che il termine di prescrizione inizi a decorrere dalla scadenza del termine per la presentazione della dichiarazione dei redditi, per giungere a tale assunto l'Istituto opera le seguenti valutazioni.

Il contributo dovuto alla gestione separata dai lavoratori autonomi non è fisso⁸, nel senso che non è dovuto ogni anno per il solo fatto che vi sia iscrizione a detta gestione⁹, ma è variabile, ovvero è dovuto solo per effetto dell'esercizio dell'attività lavorativa, da cui sorge l'obbligo di iscrizione se viene conseguito un reddito.

L'ente sostiene, pertanto, che per ciascun anno, possa esercitare il diritto al versamento dei contributi solo se il lavoratore autonomo abbia conseguito un reddito, che costituisce anche parametro dell'importo dell'obbligazione, così da essere vincolato preliminarmente all'accertamento della sussistenza di un'obbligazione contributiva e del suo importo. Detto accertamento però, sempre secondo la difesa Inps, può

⁸ Art. 49, comma 1, d.p.r. 22 dicembre 1986, n. 917.

⁹ Come accade ad esempio nell'ipotesi dell'iscrizione alla gestione commercianti ed artigiani l. del 23 ottobre 1960, n. 1393 e l. del 2 agosto 1990, n. 233.

essere compiuto solo dopo la scadenza del termine per la presentazione della dichiarazione dei redditi, relativa all'anno a cui si riferiscono i contributi. Se, generalmente, dopo la scadenza del termine per il versamento dei contributi l'Ente può esercitare il proprio diritto, nel caso de quo ritiene di non poterlo fare non essendo ancora in grado di verificare se sussiste un diritto ai contributi poiché non è ancora stata presentata, per quell'anno, la dichiarazione dei redditi né potendo conoscere l'importo delle somme eventualmente dovute¹⁰.

L'Inps ritiene di avere contezza del proprio diritto, sia nell'an sia nel quantum, solo dopo che è scaduto il termine per la presentazione della dichiarazione dei redditi.

Infine, l'Inps richiama una pronuncia della Suprema Corte di Cassazione secondo cui il termine di prescrizione inizia a decorrere solo dopo la presentazione della dichiarazione dei redditi¹¹.

In particolare la Suprema Corte chiarisce che il principio fissato dall'art. 2935 cod. civ., per cui la prescrizione comincia a decorrere dal giorno in cui il diritto può essere fatto valere, si riferisce alla possibilità legale, e non anche a quella materiale,

di esercitare il diritto¹². Pertanto, se correlativo al diritto è un obbligo di natura negativa, la prescrizione decorre dal momento dell'inadempimento; se correlativo è un obbligo di natura positiva, la prescrizione decorre dal momento in cui la prestazione diventa esigibile.¹³

Tale posizione è stata recentemente avvalorata dalla pronuncia della Corte di Appello, Sezione Lavoro, di Bologna¹⁴, che ha accolto il ricorso presentato dall'Istituto sancendo che il termine di prescrizione decorra dalla presentazione della dichiarazione dei redditi.

Tesi avversa all'Inps

Tesi opposta ritiene che il suddetto termine di prescrizione decorra dal momento in cui i contributi dovevano essere corrisposti, vale a dire dal giorno in cui doveva essere versato il saldo risultante dalla dichiarazione dei redditi dell'anno di riferimento¹⁵.

Il principio espresso dalla Corte di Appello, Sezione Lavoro, di Bologna risulta in aperto contrasto con il principio di diritto recentemente espresso dalla Suprema Corte di Cassazione¹⁶ «... in tema di contributi cd. "a percentuale" il fatto costitutivo dell'obbligazione contributiva è costituito dall'avvenuta produzione, da

¹⁰ Art. 10, comma 1, d. lgs. 9 luglio 1997, n. 241, dispone che i soggetti iscritti all'Inps per i propri contributi previdenziali (ad eccezione dei coltivatori diretti) devono determinarne l'ammontare nella propria dichiarazione dei redditi e l'art. 13, comma 2, lettera f, d. lgs. n. 241 del 1997 prevede che l'Inps sulla base dei dati in possesso dell'amministrazione tributaria controlla la rispondenza dei contributi versati con la dichiarazione dei redditi.

¹¹ Cass., sez. VI, ord. del 20 aprile 2016, ordinanza n. 7836.

¹² ex plurimis, Cass. sez. lav., 7 maggio 2004, n. 8720.

¹³ Cass., sez. lav., 12 novembre 1970, n. 2371.

¹⁴ Corte App., sez. lav., sentenza del 31 luglio 2018, n. 700.

¹⁵ Ad esempio per l'anno 2010 con UNICO 2011, che, come previsto dall'art. 17, d.p.r. n. 435 2001, n. 435, così come modificato dall'art. 37, comma 11, d.l. del 2006 n. 23, convertito in l. del 2006 n. 248, che fissa detto termine nel 16 giugno 2011.

¹⁶ Cass., sez. lav., 24 luglio 2018, n. 19640.

parte del lavoratore autonomo, di un determinato reddito ex art. comma 4°, l. del 1990 n. 1990, quand'anche l'efficacia del predetto fatto sia collegata ad un atto amministrativo di ricognizione del suo avveramento; ne consegue che il momento di decorrenza della prescrizione dei contributi in questione, ai sensi della l del 1995 n. 335, art. 3, deve identificarsi con la scadenza del termine per il loro pagamento (...). E' pertanto infondata la tesi fatta valere dall'Inps secondo cui il diritto ai contributi a percentuale sul reddito sarebbe sorto solo quando l'Istituto ha avuto contezza del suo credito (...). Invece il diritto in questione era già sorto al momento del fatto generatore dello stesso, ovvero alla scadenza del termine stabilito per il pagamento dei medesimi contributi all'Inps»

La giurisprudenza di legittimità, d'altronde, aveva già precisato che l'impossibilità di fare valere il diritto, alla quale l'art. 2935 c.c. attribuisce la rilevanza di fatto impeditiva della decorrenza della prescrizione, è solo quella che deriva da cause giuridiche che ostacolano l'esercizio del diritto stesso e non comprende anche gli impedimenti soggettivi o gli ostacoli di mero fatto, come quelli che trovano la loro causa nell'ignoranza, da parte del titolare dell'evento generatore del suo diritto e nel ritardo con cui egli proceda ad accertarlo¹⁷.

Dunque, in base ai principi precedentemente menzionati, tale tesi

ritiene che nel caso di irregolarità previdenziali, la prescrizione del diritto al recupero dei contributi non versati decorra, ex art. 2935 c.c., dal giorno in cui tale diritto può validamente essere esercitato dall'Inps, e cioè dalla data di scadenza dell'ultimo giorno utile per il versamento del saldo del contributo che si assume non versato rimanendo privi di rilievo a tal fine gli impedimenti o ostacoli di fatto determinati da omissioni o irregolarità commesse dal contribuente in ordine agli obblighi di dichiarazione previsti dalla vigente legislazione fiscale o a quello di iscrizione alla competente gestione previdenziale.

Poiché il termine entro cui occorre effettuare il pagamento a saldo della contribuzione alla gestione separata dell'Inps coincide con quello previsto per il pagamento dell'imposta sul reddito delle persone fisiche dell'anno precedente, ne deriva che ad esempio prendendo come riferimento l'anno 2010, un ipotetico libero professionista avrebbe dovuto versare i contributi per l'anno 2010 entro il 16.06.2011 e, dunque, la prescrizione avrebbe iniziato a decorrere proprio da tale data.

Le motivazioni a sostegno della tesi dell'Inps risultano in contrasto con un ulteriore principio espresso, sempre recentemente, dalla Suprema Corte di Cassazione secondo cui «l'obbligazione tributaria e l'obbligazione contributiva, quand'anche l'efficacia del rispettivo fatto costitutivo sia collegata ad un atto amministrativo di ricognizione del suo avveramento, sono pur sempre obbligazioni la cui genesi è collegata dalla legge ad un fatto economico

¹⁷ cfr. in ordine a tale principio Cass., sez. lav. 7 novembre 2005, n. 21500; Cass. sez. lav. 22 giugno 2007, n. 14576 o, specificamente, in materia previdenziale, Cass, 20 ottobre 2011, n. 21821 e Cass. sez. III, 6 ottobre 2014 n. 21026.

giuridicamente rilevante, che nel caso di specie è la produzione di un certo reddito da parte del lavoratore autonomo (art. 1, comma 4, l. del 1990 n. 233)»¹⁸.

Decorrenza della prescrizione nel caso di contributi dovuti alla Gestione Separata

In questo panorama si è inserita la recentissima pronuncia della Corte di Cassazione che ha sancito con chiarezza come il dies a quo ai fini del calcolo della prescrizione debba essere identificato nel termine per il versamento dei contributi previdenziali.

La Suprema Corte ha chiarito che la dichiarazione dei redditi, quale dichiarazione di scienza¹⁹, non è presupposto del credito contributivo, così come non lo è rispetto all'obbligazione tributaria, in quanto il fatto costitutivo resta la produzione di redditi rilevante ai sensi di legge.

Tra il momento di esigibilità del credito ed il successivo momento in cui intervenga la dichiarazione dei redditi, o comunque un eventuale accertamento tributario, munito di valenza anche previdenziale, quella che si determina è una difficoltà di mero fatto rispetto all'accertamento dei diritti contributivi. Si osserva che il diritto dell'Ente previdenziale non sorge nel momento in cui il professionista si iscrive alla Gestione Separata, in quanto l'obbligo di iscrizione non dipende dall'iniziativa dell'interessato, bensì sorge nel momento in cui maturano i corrispondenti fatti costitutivi; e,

quindi, anche il termine di prescrizione dei conseguenti crediti matura con il sopravvenire del termine di esigibilità di tali crediti.

Un ulteriore elemento di riflessione è fornito dal fatto che se ipotizziamo che non vi sia stata previa iscrizione, non vi siano stati atti ricognitivi (dichiarazione dei redditi contenente l'indicazione dell'obbligo contributivo) o di controllo della dichiarazione da parte degli enti tributari o previdenziali, nulla vieta che si possa in ipotesi avere- in particolare tra il momento della scadenza dell'obbligo di pagamento a saldo e quello di scadenza del termine di presentazione della dichiarazione dei redditi- un accertamento tributario da cui possano emergere, ai sensi dell'art. 1 ss, d.lgs. del 1197 n. 462 i presupposti del diritto dell'ente previdenziale, ciò conferma l'esclusione di un impedimento giuridico, relegandolo la fattispecie ad un mero impedimento di fatto.

Deve, dunque, essere applicata al caso di specie la consolidata regola secondo cui «l'impossibilità di far valere il diritto, alla quale l'art. 2935 c.c. attribuisce rilevanza di fatto impeditivo della decorrenza della prescrizione, è solo quella che deriva da cause giuridiche che ne ostacolano l'esercizio e non comprende anche gli impedimenti soggettivi o gli ostacoli di mero fatto, per i quali il successivo art. 2941 c.c. prevede solo specifiche e tassative ipotesi di sospensione, tra le quali, salva l'ipotesi di dolo prevista dal n. 8 del citato articolo, non rientra l'ignoranza, da parte del titolare, del fatto generatore del suo diritto, il dubbio soggettivo sull'esistenza di tale

¹⁸ Cass. sez. lav., 29 maggio 2017, n. 13463.

¹⁹ Tra le molte Cass. 4 febbraio 2011, n. 2725.

diritto, né il ritardo indotto dalla necessità del suo accertamento»²⁰.

Si osserva, infine, che, la criticità della tesi sostenuta dall'Inps è avvalorata anche dalla considerazione che, portandola alle estreme conseguenze, si dovrebbe riconoscere uno spostamento della prescrizione, laddove il percettore non dichiarasse al fisco alcun reddito o dichiarasse un reddito minore, sine die o quantomeno sino ad un accertamento definitivo da parte degli uffici finanziari, che potrebbe arrivare anche a distanza di molti anni, perché solo allora potrebbe dirsi noto il reddito sul quale l'Inps avrebbe diritto a pretendere i contributi.

²⁰ Cass., se. Lav., 26 maggio, n. 10828; Cas. se. Lav., 6 ottobre 2014, n. 21026.