

L'avviso di addebito emesso in pendenza di giudizio

Autore: Giorgio Seminara

In: Diritto tributario

Sommario: 1. Premessa; 2. Normativa di riferimento; 3. Rapporto tra giudizio di accertamento in prevenzione ed impugnazione dell'avviso di addebito; 4. Rapporto tra accertamento svolto dall'Agenzia delle Entrate e impugnazione dell'avviso di addebito; 5. Analisi giurisprudenziale; 6. Conclusioni

1.

Premessa

Accade abbastanza spesso che a seguito di accertamento effettuato dall'Agenzia delle Entrate, che riscontra un "maggior reddito" prodotto dal contribuente, l'INPS richieda i contributi sull'eccedenza riscontrata.

Se il contribuente presenta ricorso avverso l'accertamento avanti la Commissione Tributaria, l'INPS può in pendenza di quest'ultimo giudizio, notificare al contribuente avviso d'addebito per la maggior contribuzione?

Ed invero l'INPS, a seguito della comunicazione automatizzata da parte dell'agenzia delle Entrate degli avvisi di accertamento che essa forma e che concernono i maggiori imponibili fiscali dei contribuenti, ha formato in modo altrettanto automatizzato una serie di avvisi di addebito senza, tuttavia, verificare se il contribuente avesse proposto ricorso alla commissione tributaria avverso l'avviso di accertamento.

Ciò ha determinato un vasto contenzioso che ha la peculiare caratteristica: il contribuente si trova nella situazione di dover decidere se avviare un procedimento innanzi al giudice del lavoro, senza poter formulare una difesa compiuta, essendo questa evidentemente possibile solo all'esito del contenzioso in sede tributaria, o rinunciare all'opposizione, formulando istanza di sgravio totale o parziale, a seguito dell'accoglimento delle proprie domande innanzi alle competenti commissioni tributarie.

In sostanza, il problema di fondo che si sono sempre posti gli interpreti sin dall'introduzione dell'art. 24 d.lgs. n. 46/1999, è stato l'individuazione del rapporto tra l'avviso di addebito e l'avviso di accertamento

fiscale e, di conseguenza, il rapporto tra il processo tributario e quello del lavoro^[1].

Fin qui, nulla di nuovo sotto il cielo del diritto, se non fosse che, la problematica, semplice nello schema generale, presenta, in realtà, profili di particolare complessità. Prima di commentare le diverse pronunce giurisprudenziali sul punto, esaminiamo la normativa di riferimento.

2.

Normativa di riferimento

Con l'introduzione nell'ordinamento dei c.d. "accertamenti unificati" ad opera dei d.lgs. n. 241 e n. 462 del 1997, è stato disposto che l'Agenzia delle Entrate, dopo aver emanato il proprio avviso di accertamento, debba trasmettere le informazioni raccolte all'INPS, il quale procede, conseguentemente, sulla base dei dati così ricevuti dall'Agenzia delle Entrate, al recupero di tali crediti. In particolare, l'INPS può richiedere al contribuente il pagamento dei maggiori contributi accertati dall'Amministrazione finanziaria, nell'ipotesi in cui, con l'atto di accertamento, emergano maggiori redditi ai fini fiscali, che comportino il superamento della soglia del reddito minimale, ai fini previdenziali.

L'INPS, sulla base dei dati ricevuti dall'Agenzia delle Entrate, procede al recupero dei crediti previdenziali, dapprima con iscrizione a ruolo ex D.L. vo. n. 46/1999 e, a far data dall'1 gennaio 2011, con la emissione e notifica di un "avviso di addebito" avente efficacia di titolo esecutivo.

Di conseguenza, le disposizioni relative al recupero, tramite avviso di addebito con valore di titolo esecutivo, si riferiscono anche ai contributi e premi previdenziali ed assistenziali risultanti da liquidazione, controllo e accertamento effettuati dall'Agenzia delle Entrate in base alla dichiarazione dei redditi.

L'avviso di addebito INPS, come si desume dall'art. 30 D.L. 78/2010, sostituisce di fatto "l'iscrizione a ruolo" e la "cartella", delle quali assume le funzioni di formazione del titolo esecutivo per la riscossione del credito.

Tale sostituzione emerge chiaramente dal comma 14 dell'art. 30 D.L. 78/2010, laddove si prevede che «ai fini di cui al presente articolo, i riferimenti contenuti in norme vigenti al ruolo, alle somme iscritte a ruolo e alla cartella di pagamento si intendono effettuati ai fini del recupero delle somme dovute a qualunque titolo all'INPS al titolo esecutivo emesso dallo stesso Istituto, costitutivo dall'avviso di addebito

contenente l'intimazione ad adempiere l'obbligo di pagamento delle medesime somme affidate per il recupero agli agenti della riscossione>>.

Il dettato dell'art. 30 D.L. 78/2010 deve, quindi, essere coordinato con la legislazione previgente e, per quanto qui interessa, con la disposizione dell'art. 24 d.lgs. n. 46/1999, rubricato "iscrizione a ruolo dei crediti degli enti previdenziali", il quale continua a far esplicito riferimento all'iscrizione a ruolo.

In particolare, il comma 3, del suddetto articolo, dispone che <<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>>. Quanto alla possibilità di iscrivere a ruolo i crediti di natura previdenziale, il comma 4 statuisce che <<In caso di gravame amministrativo contro l'accertamento effettuato dall'ufficio, l'iscrizione a ruolo è eseguita dopo la decisione del competente organo amministrativo e comunque entro i termini di decadenza previsti dall'articolo 25>>.

Tale norma prevede e conferma l'ammissibilità dell'azione di annullamento di un atto di accertamento (spesso contenuto in un verbale ispettivo) in conformità ai principi generali sull'interesse ad agire i quali ammettono un'azione di accertamento negativo contro un atto della P.A. da cui derivano, in base al principio di legalità, indefettibili conseguenze sanzionatorie. Si tratta inoltre di una disposizione che agevola, attraverso un unico preliminare accertamento giurisdizionale, la risoluzione di una serie di controversie distinte che potrebbero derivare dallo stesso atto di accertamento in tempi e con soggetti pubblici diversi (ad es. INPS, INAIL, DTL) in applicazione del principio d'economia dei mezzi giuridici, ed anche allo scopo di evitare il proliferare dei processi, con rischio di esiti contraddittori.

Dal tenore della norma si deduce, inoltre, che in caso di proposizione dell'azione di accertamento negativo delle pretese contributive iscrivibili in ruoli, si determina una stasi nel procedimento amministrativo di formazione del ruolo, ovvero una temporanea carenza del potere-dovere della p.a. di agire in via esecutiva. Infatti in pendenza del ricorso in prevenzione contro l'accertamento, l'iscrizione a ruolo non potrà essere eseguita ed occorrerà attendere un provvedimento esecutivo del giudice (che convalidi in tutto o in parte la pretesa previdenziale di cui all'atto impugnato) ed in conformità allo stesso.

Coerentemente, l'art. 25 d.lgs. n. 46/1999 collega il decorso dei termini di decadenza per l'iscrizione a ruolo all'avvenuta pronuncia di un provvedimento giurisdizionale definitivo (i contributi o premi dovuti agli enti pubblici previdenziali... in forza di accertamenti effettuati dagli uffici...sottoposti a gravame giudiziario...sono iscritti in ruoli resi esecutivi a pena di decadenza... entro il 31 dicembre dell'anno successivo a quello in cui il provvedimento è divenuto definitivo).

Volume consigliato

3.

Rapporto tra giudizio di accertamento in prevenzione ed impugnazione dell'avviso di addebito

Una prima questione concerne la sussistenza o meno dell'interesse ad instaurare un giudizio di accertamento negativo da parte del soggetto passivo dell'obbligazione contributiva, in seguito alla notifica di un verbale di accertamento da parte dell'INPS.

Com'è noto, il contribuente, prima che gli venga notificata la cartella ovvero l'avviso di addebito, può impugnare in prevenzione, cioè con un'azione di accertamento negativo, la pretesa vantata dall'Ente previdenziale nel verbale ispettivo. Infatti, tanto la giurisprudenza di legittimità quanto quella di merito ritiene ammissibile la anticipata tutela del soggetto passivo dell'obbligazione contributiva, destinatario di un verbale di accertamento dell'ente impositore: l'atto di accertamento amministrativo relativo a contributi o premi non versati, è un provvedimento amministrativo a tutti gli effetti, che deve essere motivato in modo adeguato per consentire al destinatario dell'atto di ricostruire esattamente l'iter logico seguito dall'ente previdenziale al fine di garantirgli l'esercizio del proprio diritto di difesa, anche nella eventuale fase di immediata impugnazione dell'atto, di cui all'art. 24, comma 3, d.lgs. n. 46 del 1999, essendo irrilevante - ai suddetti fini - che si tratti di una impugnativa facoltativa^[2].

Secondo l'indirizzo giurisprudenziale tradizionale, l'onere della prova nelle azioni di accertamento negativo grava sul soggetto che agisce in giudizio^[3]. Altro indirizzo più recente ritiene, però, che anche nelle azioni di accertamento negativo l'oggetto del giudizio è dato dall'esistenza della pretesa vantata stragiudizialmente dal creditore su cui incombe l'onere della prova^[4].

Resta il fatto che l'Ente previdenziale, senza ulteriori accertamenti, può procedere alla riscossione del maggior contributo, semplicemente recependo, nell'avviso di addebito notificato, il contenuto dell'atto ispettivo.

Da ciò discendono conseguenze, sul piano processuale, che non sono univoche.

La soluzione generalmente sposata in dottrina ritiene che, in forza del principio di unitarietà dell'attività ispettiva, l'iscrizione a ruolo/notifica di avviso di addebito sia preclusa^[5]. Il ragionamento sotteso è il seguente: una volta opposto il verbale con un accertamento negativo, non è legittimo da parte degli enti emettere provvedimenti esecutivi fondati sui medesimi fatti (art. 24 D. Lgs. n. 46/99).

Per altri, invece, si dovrebbe protendere per l'opinione opposta sulla scorta dell'osservazione per cui il processo ha efficacia limitata tra le parti^[6]. Quest'ultimo orientamento preferisce in via generale una soluzione che tenga conto dei soggetti intervenuti nel giudizio o posti in condizione di parteciparvi, dal momento che le sentenze conservano efficacia solo tra questi e non anche nei confronti dei soggetti terzi.

4.

Rapporto tra accertamento svolto dall'Agenzia delle Entrate e impugnazione dell'avviso di addebito

A seguito dell'introduzione nell'ordinamento dei c.d. "accertamenti unificati", l'Agenzia delle Entrate emana il proprio avviso di accertamento e, successivamente, trasmette le informazioni raccolte all'INPS il quale procede all'emanazione di avviso di addebito per i contributi previdenziali di propria competenza.

Il problema interpretativo che si è posto riguarda la portata applicativa dell'art. 24 del D.lgs. n. 46/1999; ovvero: l'accertamento su cui la pretesa creditoria si fonda è solo quello emesso dall'ente previdenziale (ed impugnato) oppure rientra nell'applicazione, altresì, l'atto emesso dall'Agenzia delle Entrate (ed impugnato in Commissione Tributaria)? E ancora, se il contribuente presenta ricorso avverso l'accertamento avanti la Commissione Tributaria, l'INPS può in pendenza di quest'ultimo giudizio, notificare al contribuente avviso d'addebito per la maggiore contribuzione?

La questione sembrerebbe essere risolta già per espressa disposizione normativa (v. art. 24 del d. lgs. 46/99), atteso che la ratio della norma è quella di inibire l'azione esecutiva dell'istituto previdenziale, una volta che l'atto di accertamento sia stato impugnato e fino a quando sia emessa la sentenza che accerti la sussistenza dell'obbligo contributivo: in proposito il provvedimento esecutivo del giudice, di cui all'art.24 comma 3 d.lgs. n. 46/1999 è ravvisabile nella sentenza di primo grado in quanto provvisoriamente esecutiva tra le parti, ex art. 282 c.p.c., che è quindi il presupposto processuale dell'azione esecutiva e condiziona a monte la legittima formazione del titolo esecutivo^[7]. Secondo altra interpretazione, invece, è possibile procedere con l'iscrizione a ruolo/notifica dell'avviso di addebito solo in presenza di una sentenza passata in giudicato^[8].

Altra parte della dottrina ha persino ritenuto che l'ipotesi sopra descritta sia estranea alla previsione del comma 3 dell'art. 24, configurando l'ipotesi piuttosto quel rapporto di pregiudizialità-dipendenza che produce - ex art. 295 c.p.c. - la sospensione necessaria del processo previdenziale, in attesa della definizione di quello tributario^[9].

Merita un approfondimento, infine, la questione del momento cui fare riferimento al fine di stabilire se sussista o meno la prevenzione del giudizio di accertamento negativo rispetto all'iscrizione a ruolo.

Il dato testuale sembrerebbe privilegiare la tesi formale per cui deve considerarsi rilevante il momento della formazione dell'avviso di addebito o del ruolo; si potrebbe sostenere, in ossequio al principio dell'affidamento, che viceversa rilevi il momento della notifica al debitore dell'avviso di addebito o della cartella.

La laconicità della previsione contenuta nell'art. 24 citato, ha dato luogo, in passato, a divergenze interpretative sul punto. Alla tesi secondo cui l'effetto paralizzatorio si verificherebbe solo nell'ipotesi di ricorso in prevenzione depositato prima dell'iscrizione a ruolo del credito^[10], si oppone quella interpretazione secondo cui detto effetto si realizzerebbe anche quando il contribuente abbia depositato il ricorso in prevenzione dopo l'iscrizione a ruolo del credito, ma prima della notifica della cartella^[11].

A ben vedere, questa divergenza di posizioni non ha più ragion d'essere quanto meno per i crediti INPS, atteso che il ruolo non c'è più e l'avviso di addebito, una volta formato, viene direttamente notificato dall'Istituto al contribuente.

Per i nuovi avvisi d'addebito, quindi, l'effetto paralizzatorio si verifica quando il ricorso in prevenzione viene depositato prima della notifica dell'avviso di addebito.

5.

La posizione della giurisprudenza

Per lungo tempo, la giurisprudenza di legittimità si è attenuta ad una tradizionale ipotesi ricostruttiva: secondo siffatto primo orientamento, "in materia d'iscrizioni a ruolo dei crediti degli enti previdenziali il d.lgs. n. 46 del 1999, art. 24, comma 3, il quale prevede la non iscrivibilità a ruolo del credito previdenziale sino a quando non vi sia provvedimento esecutivo del giudice qualora l'accertamento su cui la pretesa creditoria si fonda sia impugnato davanti all'autorità giudiziaria, va interpretato nel senso che l'accertamento, cui la norma si riferisce, non è solo quello eseguito dall'ente previdenziale, ma anche quello operato da altro ufficio pubblico come l'Agenzia delle entrate, né è necessario, ai fini di detta non iscrivibilità a ruolo, che, in quest'ultima ipotesi, l'INPS sia messo a conoscenza dell'impugnazione dell'accertamento davanti all'autorità giudiziaria anche quando detto accertamento è impugnato davanti al Giudice tributario"^[12].

Alla luce del chiaro orientamento della Suprema Corte dovrebbe ritenersi che tutti gli avvisi di addebito

emessi sulla base di un avviso di accertamento fiscale che sia stato opposto dinanzi al giudice tributario e in pendenza della lite fiscale siano illegittimi.

Tale orientamento è stato ripreso e seguito anche da diverse Corti territoriali in pronunce relative alla validità dell'avviso di addebito emesso a seguito di avviso di accertamento ed in pendenza del ricorso al Giudice Tributario^[13]. In base a tali decisioni, l'INPS non può iscrivere a ruolo (ora notificare avviso di addebito), poiché la formazione e l'emissione dell'avviso di addebito, corrispondenti alla precedente "iscrizione a ruolo", è illegittima per difetto di un provvedimento giudiziale esecutivo sull'impugnazione dell'accertamento, così come previsto dall'art. 24 d.lgs. n. 46/1999^[14].

Detto orientamento è stato, nondimeno, posto in discussione dalla stessa Corte di Cassazione, la quale ha, invece, ritenuto che, una volta che sia stata introdotta, e sia in corso, appunto una causa di merito sulla fondatezza della pretesa contributiva previdenziale, non occorre affatto che il contribuente instauri un secondo giudizio relativo anch'esso al merito sostanziale della pretesa dell'ente previdenziale qual è il suddetto giudizio di opposizione contro l'iscrizione a ruolo, posto che la mancata proposizione dell'opposizione ex art. 24 cit. integra soltanto una preclusione di carattere processuale, come tale irrilevante rispetto a questioni di merito già validamente proposte in giudizio, sicché essa non può, in ogni caso, incidere sulla validità e sull'efficacia di una sentenza di accertamento negativo della pretesa contributiva previdenziale pronunciata in accoglimento della domanda del contribuente proposta prima di detta opposizione^[15].

In parole diverse, nell'ipotesi in cui l'Istituto notifichi avviso di addebito dopo che il contribuente ha già proposto ricorso in prevenzione, non è necessaria l'opposizione da parte del presunto debitore, perché con l'instaurazione del primo procedimento ha sostanzialmente anticipato il giudizio di opposizione^[16].

Non vi è dubbio che la svolta operata dalla Suprema Corte sia stata influenzata dall'affinità tra il giudizio dell'art. 24 cit. e quello dell'art. 645 c.p.c.: "nel caso di opposizione alla cartella di pagamento (o, come nel caso in esame, all'avviso di addebito) ricorrono gli stessi principi che governano il procedimento di opposizione a decreto ingiuntivo, per il quale si è ritenuto che l'opposizione al decreto ingiuntivo dà luogo ad un ordinario, autonomo giudizio di cognizione, che sovrapponendosi allo speciale e sommario procedimento monitorio (artt. 633, 644 e segg. cod. proc. civ.) si svolge nel contraddittorio delle parti secondo le norme del procedimento ordinario (art. 645 cod. proc. civ.) con la conseguenza che il giudice dell'opposizione è investito del potere-dovere di pronunciare sulla pretesa fatta valere con la domanda di ingiunzione e sulle eccezioni proposte "ex adverso" ancorché il decreto ingiuntivo sia stato emesso fuori delle condizioni stabilite dalla legge per il procedimento monitorio e non può limitarsi ad accertare e dichiarare la nullità del decreto emesso all'esito dello stesso (Cass. 6 agosto 2012 n.14149); l'Istituto assicuratore è, infatti, attore in senso sostanziale, ed ha proposto la propria domanda sostanziale con il provvedimento che è stato oggetto dell'opposizione ragione per cui non è tenuto a proporre una domanda riconvenzionale di minor somma eventualmente dovuta, ma può limitarsi, così come è avvenuto, a chiedere la conferma, anche soltanto parziale, del provvedimento opposto; la condanna al pagamento della minor somma dovuta dal debitore, anzi, non richiede la formulazione di una apposita domanda nuova

in tale senso per essere la stessa già ricompresa in quella di conferma della cartella, e di riconoscimento dell'intera pretesa contributiva (Cass. 15 giugno 2007 n. 13982)^[17].

L'analogia con l'opposizione a decreto ingiuntivo ha portato a ritenere che il procedimento ex art. 24 cit., dando luogo ad un giudizio ordinario di cognizione su diritti ed obblighi inerenti al rapporto previdenziale che si pone in continuità con la precedente fase di formazione dell'avviso di addebito, non richieda da parte dell'ente creditore la formulazione di una domanda di condanna al pagamento della somma portata dal titolo, essendo tale condanna insita nella richiesta di rigetto dell'opposizione. Ed invero, secondo tale opzione interpretativa, la formulazione della domanda giudiziale di accertamento del proprio credito (e di condanna del debitore) è implicitamente ricompresa nell'originaria pretesa che l'Istituto fa valere attraverso la formazione dell'avviso di addebito.

Questo nuovo orientamento non ha comunque trovato ampio seguito nella successiva giurisprudenza di merito (fatta eccezione per alcune sentenze che ad esso si sono adeguate), che ha ribadito l'indirizzo tradizionale^[18].

Sul punto, particolarmente importante è la pronuncia n. 669/2019 del Tribunale di Catania, sez. lav., nella quale lo stesso Tribunale ha rinforzato un principio di diritto rilevante in base al quale "tale impugnazione costituisce un impedimento legale alla iscrizione a ruolo del credito contributivo scaturente dall'accertamento, con la conseguenza che la stessa, essendo comunque stata eseguita, va considerata illegittima e annullata, e ciò a prescindere dall'eventuale esito del giudizio tributario". Dello stesso tenore la sentenza del 07 marzo 2019, nella quale il Tribunale di Cassino ha affermato che "è illegittimo l'avviso di addebito INPS che richiama un precedente avviso di accertamento dell'Agenzia delle Entrate impugnato dal medesimo ricorrente".

Secondo le citate pronunce, in pendenza di impugnazione della pretesa avanti al giudice tributario, scatta per l'INPS la preclusione all'iscrizione a ruolo di cui all'art. 24 comma 3, d.lgs. n. 46/1999, con le conseguenze sopra descritte, di accoglimento dell'opposizione e condanna dell'INPS al pagamento delle spese.

6. Conclusioni

L'art. 24, co. 3 del D.L.gs. n. 46/99, come già esplicitato, comporta che quando la pretesa erariale è contestata in giudizio non vi possa essere alcuna iscrizione a ruolo (da parte dell'Ente previdenziale) prima di una pronuncia del Giudice Tributario che la convalidi in tutto o in parte; e ciò sia per un principio di economicità, volto ad evitare la moltiplicazione dei giudizi sia per un principio di logica, volto al rispetto del dictum giudiziale, sia infine per un principio di buona amministrazione, volendosi evitare la notifica di atti inutili nei confronti dei soggetti che si sono difesi in giudizio sulle premesse e sul merito delle pretese.

D'altro canto, lo stesso INPS ha tutto interesse ad attendere, prima di agire, la definizione del procedimento tributario, atteso che prima di tale momento, l'Istituto previdenziale, su cui incombe l'onere della prova nel giudizio di opposizione, normalmente, non è affatto in grado di provare la correttezza dell'accertamento fiscale condotto dall'Agenzia delle Entrate e dunque il presupposto dell'obbligo contributivo.

Alla luce dei rilievi suesposti, non può condividersi la lettura correttiva della norma, sostenuta da una parte della dottrina e riflessa nei precedenti giurisprudenziali difformi, volta a salvare la coerenza del sistema mediante un'applicazione delle regole dettate per l'opposizione a decreto ingiuntivo. Secondo tali pronunce, il giudice dovrebbe esaminare il merito della pretesa anche in ipotesi in cui accerti l'esistenza di un giudizio in prevenzione promosso dal contribuente e non ancora definito nel momento in cui l'INPS ha notificato l'avviso di addebito.

Portando alle estreme conseguenze tale tesi, si giunge ad affermare che, pur essendo accoglibile l'opposizione, il giudice di merito, una volta annullato l'avviso di addebito per un importo superiore, possa condannare con sentenza il debitore al pagamento della minor somma accertata, seppur in assenza di una esplicita domanda in tal senso. Così sostituendo l'invalido titolo esecutivo stragiudiziale con uno giudiziale.

Siffatta ricostruzione è stata oggetto di penetranti censure: si è osservato, infatti, che la necessità di trattare il merito non può essere valutata come possibilità ammessa solo a senso unico e ad esclusivo favore dell'INPS; la medesima valutazione del merito se viene sempre concessa all'INPS deve essere specularmente concessa anche al ricorrente.

Non solo, si è anche obiettato che l'indagine interpretativa non è condivisibile laddove non registra che il contribuente si vedrebbe privato del diritto ad una effettiva e utile trattazione di merito, peraltro già instaurata.

Inoltre, si deve rilevare come tale procedura aggiri un espresso divieto di legge, utilizzando in modo distorto il principio giurisprudenziale secondo cui l'opposizione a cartella/avviso, come il giudizio di opposizione a decreto ingiuntivo, apre un ordinario giudizio di cognizione per cui il giudice, anche quando sussistono vizi formali del titolo, è investito del dovere di pronunciare sulla domanda e sulle eccezioni ex adverso proposte.

Detto principio, in realtà, si applica nel caso di vizi formali del titolo e non certo nell'ipotesi di vizi diversi. A tal proposito, abbastanza significativo appare il fatto che solo nel giudizio di opposizione a decreto ingiuntivo la domanda di condanna sia già formulata dal creditore con il ricorso monitorio, ragion per cui non è necessaria nella successiva fase di opposizione. Mentre nel giudizio dell'art. 24 cit. manca la preventiva parentesi giurisdizionale, essendo il titolo esecutivo formato unilateralmente e in via amministrativa dall'ente.

La differenza tra i due istituti pertanto non può non riflettersi sulla decisione che definisce il giudizio, potendo eventualmente solo nel caso dell'art. 645 c.p.c. aversi la condanna del debitore ad una somma inferiore a quella ingiunta anche in assenza di una domanda dell'opposto ^[19].

Proprio queste considerazioni di ordine critico dovrebbero indurre a preferire quell'indirizzo giurisprudenziale secondo il quale, in pendenza di giudizio di accertamento negativo in prevenzione, l'Istituto previdenziale non può iscriverne a ruolo (ora notificare avviso d'addebito). In questa direzione è stato più volte affermato che l'esistenza di altro giudizio fra le parti, instaurato precedentemente, avente ad oggetto l'esistenza dell'obbligo di versamento delle somme di cui all'avviso di addebito, preclude qualsiasi pronuncia sul merito della pretesa contributiva ^[20].

Tale orientamento, attento alla ricostruzione del quadro normativo ed all'applicazione coerente dello stesso, consente di evitare il rischio di conflitti tra giudicati precludendo all'Ente previdenziale la possibilità di emettere l'avviso di addebito prima della definizione della controversia di merito ancora pendente. In effetti, se il giudizio prosegue, si creerebbe la situazione per cui davanti allo stesso o a diversi giudici penderebbero due giudizi sulla medesima pretesa, con violazione del principio del ne bis in idem e possibile contrasto di giudicati.

Per evitare possibili conflitti tra giudicati, in dottrina s'è avanzata l'ipotesi che il giudice del lavoro debba sospendere il processo eventualmente instaurato avverso l'avviso di addebito, in attesa dell'esito del giudizio tributario, procedendo alla riunione dei giudizi, al fine di neutralizzare ogni efficacia del titolo fino alla sentenza ^[21]. I sostenitori della tesi appena esposta fondano la loro opinione, fondamentalmente, sulla considerazione che ogni diversa ricostruzione oltre a contrastare con il dato normativo, provocherebbe inevitabilmente la cristallizzazione del credito dell'ente, rendendo completamente inutile il giudizio di merito già pendente ^[22].

Non manca, invero, autorevole dottrina che ritiene invece che l'opposizione vada subito accolta, con condanna dell'Ente al pagamento delle spese legali; in tal caso, mancherebbe, a monte, il potere dell'Ente di formare e notificare l'avviso di addebito ^[23].

A mio avviso, costringendo il contribuente a difendersi contemporaneamente su due fronti, si produce un effetto negativo per l'intero sistema giudiziario, che vede il duplicarsi di contenziosi.

Nel concludere sul punto preme sottolineare che, se si prescinde dalla risoluzione di alcune questioni che hanno nel tempo trovato pressoché unanime riscontro nella giurisprudenza, sembra oggi essere lontani dall'aver individuato uno o più criteri in grado di mettere d'accordo i tribunali italiani.

Pertanto, affinché l'art. 24 del D.lgs. n. 46/1999 possa dirsi compatibile con il modello processuale del lavoro, è necessario che il legislatore metta mano alla normativa di riferimento, al fine di espungere le disposizioni che, ancora oggi, pongono gli antagonisti in chiara posizione di disparità, innanzi ad un

giudice terzo e imparziale.

Volume consigliato

Note

[1] Sul tema si segnala: Commentario breve alle leggi del processo tributario C. Consolo, C. Glendi, Cedam, 2017; v. anche G. Madonia, La riscossione coattiva dei crediti contributivi: gli strumenti operativi e le forme di tutela, intervento all'incontro di studio, del 27 marzo 2018, presso l'Aula Magna della Corte di Appello di Palermo, organizzato dalla Scuola Superiore della Magistratura. Per un approfondimento sugli avvisi di addebito, A. Piovesana, L'avviso di addebito INPS: un nuovo strumento vecchi problemi, in *Lavoro nella Giurisprudenza*, 2015, 3, 231.

[2] In tal senso Cassazione civ., sez. lav., sentenza 04.10.2013, n. 22724; sulla ammissibilità del giudizio di accertamento negativo cfr. anche Cassazione civ., sez. lav., sentenza 14.10.2009, n. 21791.

[3] Cfr. Cassazione civ., sez. lav., sentenza 09.06.2008, n. 15162; conformi, Cassazione n. 3374/2007, n. 2032/2006, n. 6487/6487.

[4] Così Cassazione civ., sez. lav., sentenza 06.09.2012, n. 14965; Cassazione civ., sez. lav., sentenza 10.11.2010, n. 22862; Cassazione civ., sez. lav., sentenza 17.07.2008, n. 19762, con nota di Borghetich, L'onere della prova nelle azioni di accertamento negativo, in *Mass. giur. lav.* 2009, 365.

[5] Sul punto v. M. De Luca, La riscossione coattiva dei contributi previdenziali, in *Officina del diritto*, Giuffrè, Milano, 2012, pag. 66.

[6] Così M. Miscione, La procedura di opposizione alle cartelle esattoriali, in Miscione, *Lavoro Dottrina Diritto. Memorie e idee in diritto del lavoro*, Bologna 2014, pag. 303 e ss. In pratica, secondo l'autore, l'efficacia preclusiva del giudizio di accertamento negativo potrà prodursi soltanto nei confronti delle parti che il soggetto passivo dell'obbligazione contributiva abbia deciso di convenire in giudizio.

[7] Si veda F. Benassi, I giudizi di opposizione a cartella e ruolo esattoriale, in *Riv. dir. soc.*, 2011, 709.

[8] In argomento A. Piovesana, Dalla cartella all'avviso di addebito: un nuovo titolo esecutivo solo per l'Inps, in *www.scuolamagistrati.it*, 2010, 32; G. De Santis, Profili delle opposizioni a cartella esattoriale,

con particolare riferimento alle opposizioni a cartella previdenziale, in *Inf. prev.*, 2005, 901.

[9] Sul punto M. De Luca, *La riscossione coattiva*, cit., 70.

[10] Così F. Benassi, *I giudizi di opposizione*, cit.; P. Carpuso, *Le nuove controversie previdenziali sugli obblighi contributivi*, in *Inf. prev.*, 2002, 6, 1553; G. Cuccurru, *Definizione del giudizio di opposizione a cartella esattoriale previdenziale*, in *Inf. prev.*, 2003, 687.

[11] Si veda C. Parise, *Le opposizioni a cartelle esattoriale nella giurisprudenza. Relazione al Convegno "Nuovi temi Roma, 5-7 dicembre 2005*, in *Riv. dir. soc.* 2006.

[12] Cfr. Cassazione civ., sez. lav., sentenza 09/04/2014, n. 8379; conforme, Cassazione civ., sez. lav., sentenza 01/03/2016, n. 4032; in dottrina v. P. Carpuso, *in il lavoro nella giurisprudenza*, 12/2008, pag. 1257 e ss..

[13] Tra le tante, cfr. Tribunale Lucca, sez. lav., sentenza n. 18/2018; Tribunale Lecce, sez. lav., sentenza n. 196/2018; Tribunale Rimini, sez. lav., sentenza n. 3571/2017; Tribunale Parma, sez. lav., sentenza n. 156/2016; Tribunale Udine, sez. lav., sentenza n. 285/2016; Tribunale Parma, sez. lav., sentenza n. 144/2016, con nota di M. Vanolli, *Validità dell'avviso di addebito Inps emesso in pendenza di giudizio tributario*, in *Il Caso.it, Sez. Giurisprudenza*, 15052, 24/05/2016; Tribunale Milano, sez. lav., sentenza n. 1353/2015.

[14] Cfr. Tribunale Catania, sez. lav., sentenza 22/11/2017, n. 4763, secondo cui "viola il disposto di cui all'art. 24 comma 3 del D.L.gs. n. 46/99, l'avviso di addebito conseguente ad un accertamento reddituale, qualora sia stato notificato dopo la proposizione del ricorso in sede tributaria"; conforme, Tribunale Roma, sez. lav., sentenza 05/06/2018, n. 4679, che, prendendo atto dell'annullamento giudiziale del prodromico avviso di accertamento emesso dall'Agenzia delle Entrate, ha annullato l'avviso di addebito Inps in quanto, stante la citata premessa, «l'Inps avrebbe dovuto provare il presupposto del credito, cioè il conseguimento da parte del commerciante di un maggior reddito»; prova che non veniva fornita in giudizio.

[15] V. Cassazione civ., sez. lav., sentenza 16/06/2008, n. 16207, in *Lavoro nella giur.*, 2008, 1257, con nota di P. Carpuso.

[16] Cfr. Cassazione civ., sez. lav., sentenza 10/04/2017, n. 9159; in tal senso, il potere di iscrizione a ruolo non subisce alcuna interdizione quando è stato impugnato in giudizio un autonomo credito iscritto a

ruolo e portato a conoscenza della parte debitrice, in quanto la legge riferisce il divieto di proseguire nell'azione esecutiva soltanto all'impugnazione dell'accertamento che sta a monte e non già dell'atto esecutivo che sta a valle; e ciò anche nell'ipotesi in cui sia stato già impugnato un ruolo che si fondi sulle medesime premesse di fatto e diritto di quelli successivamente formati.

[17] Cfr. Cassazione civ., sez. lav., ordinanza 20/03/2018, n. 6959; più di recente, Cassazione civ., sez. VI, ordinanza 28/03/2019, n. 8724.

[18] Da ultimo, cfr. Tribunale Ragusa, sez. lav., sentenza 03.02.2020, n. 95.

[19] Sul punto v. C. Parise, *Le opposizioni a cartelle esattoriali: rapporti con il procedimento di opposizione a verbale di accertamento, accertamento parziale del credito ed effetti sulla cartella, annullamento per vizi formali e poteri del giudice*, Ipr, 2005, 943 ss.

[20] Cfr. Tribunale Benevento, sez. lav., sentenza 22/01/2019, n. 65; Tribunale Enna, sez. lav., sentenza 22/01/2019, n. 42; Tribunale Lecce, sez. lav., sentenza 23/01/2018, n. 196; v. anche Tribunale Barcellona Pozzo di Gotto, sez. lav., sentenza 06/03/2018, n. 172, che inoltre ha ritenuto sussistenti i presupposti della responsabilità aggravata invocata dall'istante, "avendo l'INPS resistito con colpa grave, frustrando anche la ratio della disposizione richiamata".

[21] In questo senso, sebbene prima dell'introduzione del D.L. 78/2010, B. Franchi, *Ancora sui riflessi previdenziali degli accertamenti fiscali*, in *Dialoghi Tributarî*, n. 6/2009, pag. 636; e A. Vallebona, *Conferme sull'unitarietà della determinazione del reddito ai fini tributarî e contributivi*, in *Dialoghi Tributarî*, n. 1/2010, pag. 65. Per l'autonomia dei due giudizi e per l'esclusione della necessità di

sospendere, S. Brusati, Accertamento tributario e riflessi sui contributi previdenziali, relazione tenuta al seminario Dialoghi e confronti tra la giurisprudenza nazionale e quella europea, Bologna, 20-21 novembre 2015; in tal senso, v. conclusioni PM del 05.01.2018, in Cass. R.g. 17114/2017 - regolamento di competenza -, avverso ordinanza Tribunale Trieste 04.07.2017, r.g. 950/2016, che ha ritenuto che nel giudizio di opposizione ad avviso di addebito, in pendenza di giudizio innanzi le commissioni tributarie avverso l'accertamento fiscale, può essere disposta la sospensione necessaria ex art. 295 c.p.c..

[22] In giurisprudenza, v. Cassazione civ., sez. IV, sentenza 13/12/2017, n. 30002, che ha contribuito a fare chiarezza in merito alla illegittimità della duplicazione delle procedure di trattazione ed alla emissione di avvisi di addebito; v. anche Cassazione n. 18315/2003, n. 4121/2001, n. 4974/2000 e C. A. Torino 1660 del 2005.

[23] In argomento M. De Luca, La riscossione coattiva dei contributi previdenziali tra vecchie e nuove questioni, in www.csm.it, incontro studio 5-7 novembre 2011.

<https://www.diritto.it/lavviso-di-addebito-emesso-in-pendenza-di-giudizio/>