

Omissione ed evasione contributiva: l'Inps precisa il regime sanzionatorio

Antonino Cannioto *Esperto in materia previdenziale*

Giuseppe Maccarone *Consulente del lavoro in Roma*

A distanza di oltre sette anni dall'entrata in vigore della legge n. 388/2000, che ha ridisegnato il regime sanzionatorio applicabile ai soggetti che non provvedono, entro il termine stabilito, al pagamento dei contributi o premi dovuti alle gestioni previdenziali ed assistenziali ovvero vi provvedano in misura inferiore a quella dovuta, l'Inps rivede le proprie posizioni precedentemente illustrate con la circolare n. 110/2001 rivisitando, in particolare, i casi di omissione e di evasione contributiva

Con la circolare n. 66/2008, l'Inps torna sul delicato aspetto relativo al regime sanzionatorio previsto per i casi di inosservanza degli obblighi contributivi. Prendendo spunto anche dagli ulteriori interventi legislativi che, nel corso di questi ultimi anni, hanno interessato il pacchetto delle disposizioni riferite all'apparato sanzionatorio finalizzato alla lotta all'evasione contributiva, l'Inps ha ritenuto utile approfondire i criteri che hanno indotto il legislatore a rendere meno gravosi gli oneri connessi all'evasione contributiva, nell'intento di ridurre il contenzioso amministrativo e di evitare quello giudiziario.

Il contenuto della circolare n. 66/2008

Nella circolare in commento, l'Istituto di previdenza stabilisce che devono essere ricondotti nell'alveo dell'omissione contributiva i seguenti casi:

- 1) retribuzioni imponibili ai fini contributivi esposte sul modello SA/770, regolarmente presentato (sempre che la presentazione del modello SA/770 sia anteriore all'accesso ispettivo);
- 2) differenze tra l'importo annuo delle retribuzioni imponibili ai fini contributivi esposte sul modello SA/770, regolarmente presentato, ed il totale annuo delle retribuzioni esposte sulle denunce mensili presentate dall'azienda;
- 3) contribuzione dovuta a seguito di reintegrazione nel posto di lavoro disposta dal giudice o di accertamento giudiziale di differenze retributive, sempre che queste ultime non siano riconducibili ad ipotesi di occultamento;
- 4) mancata o tardiva presentazione della denun-

cia contributiva mensile DM10, a condizione che il datore di lavoro abbia adempiuto nei termini di legge alla comunicazione di assunzione anticipata e che il lavoratore sia registrato nei libri paga e matricola dell'azienda.

Dopo la nuova interpretazione dell'Istituto, si può quindi affermare che, sostanzialmente, l'evasione contributiva si concretizza nella sola ipotesi in cui il datore di lavoro (o pseudo tale) abbia occupato lavoratori completamente «in nero», vale a dire non risultanti da alcuna registrazione o comunicazione.

Prima ancora di analizzare le fattispecie sopra elencate avvertiamo la necessità di evidenziare che non si comprende il motivo per cui l'Inps faccia riferimento (nei punti 1 e 2 prima descritti) al quadro SA del modello 770. Tale quadro della denuncia annuale dei sostituti di imposta era presente nel modello 770/2001 (redditi 2000); dal 770/2002, il prospetto è stato sostituito con la scheda «comunicazione dati certificazione lavoro dipendente, assimilati e assistenza fiscale» attualmente presente. Forse sarebbe stato più lineare riferirsi al modello 770 in generale. Nello specifico si ritiene che la fattispecie prevista al primo punto configuri il caso in cui il datore di lavoro non abbia regolarmente versato i contributi afferenti somme corrisposte, pur avendo provveduto a indicare queste ultime nel modello 770.

Il secondo punto in elenco si riferisce alle differenze che possono emergere dal cosiddetto «confronto monti retributivi». Come è noto, l'Inps - ogni anno - esegue una comparazione tra le retribuzioni denunciate nel modello 770 e - dal 2005 - sul flusso E-Mens e quelle indicate nelle denunce mensili (DM10) presentate dai datori di lavoro. Fatta salva una quota di franchigia, ove l'importo annuo delle retribuzioni imponibili non coincida, ne chiede conto all'azienda.

Con riferimento al quarto punto in elenco, la mancata o tardiva presentazione del DM10 mensile non configura più un'evasione contributiva ma un'omissione a patto che datore di lavoro abbia adempiuto nei termini di legge alla comunicazione di assunzione e che il lavoratore sia registrato nei libri paga e matricola dell'azienda.

La modifica interpretativa - a detta dell'Inps - si è resa oggi possibile in virtù dell'entrata in vigore delle nuove norme che obbligano il datore di lavoro a comunicare anticipatamente la costituzione del rapporto di lavoro. Tale adempimento, come noto, viene soddisfatto per il tramite di una denuncia telematica unificata (Unico LAV), valevole - cioè - per tutti gli Enti e organismi interessati. La comunicazione eseguita nei termini previsti e la registrazione dei lavoratori sui libri obbligatori (paga e matricola) pongono l'Inps in condizione di accertare l'esistenza del rapporto di lavoro e le retribuzioni corrisposte. Più in generale, sul punto, va rilevato il superamento della precedente posizione dell'Istituto assunta con riferimento al meccanismo del sistema sanzionatorio previsto dalla legge n. 662/1996, poi ribadito nella circolare n. 110/2001, a commento delle modifiche apportate sull'argomento dalla legge n. 388/2000. In quella occasione l'Inps, riprendendo il concetto precedentemente esposto, ha sostenuto che la formulazione letterale della norma, nella parte in cui fa riferimento alle «denunce e/o registrazioni obbligatorie», doveva essere interpretata in un solo modo: vale a dire che veniva a realizzarsi un'omissione contributiva solo se erano presenti entrambe le condizioni poste dalla norma stessa. Sulla base di questa interpretazione, quindi, se un datore di lavoro aveva regolarmente registrato i dipendenti nei libri obbligatori del personale, ma non aveva presentato le denunce mensili contributive, si configurava l'ipotesi di evasione e non di omissione contributiva.

Il motivo del ripensamento dell'Istituto previdenziale sembra risiedere in una presa d'atto, a posteriori, del concetto basilare ispiratore dell'art. 116,

comma 8, della legge n. 388/2000 nonché, probabilmente, da taluni orientamenti della giurisprudenza di merito.

Le argomentazioni addotte dall'Inps a sostegno della tesi - indubbiamente più favorevole al datore di lavoro - si ispirano alla volontà del legislatore del 2000 che, da un lato, ha introdotto il riferimento esplicito all'elemento psicologico (l'intenzionalità) del datore di lavoro e, dall'altro, ha circoscritto l'elemento oggettivo della fattispecie dell'evasione contributiva alla sola ipotesi di occultamento del rapporto di lavoro o delle retribuzioni erogate. Al riguardo, infatti, il passaggio normativo afferma «... in caso di evasione connessa a registrazioni o denunce obbligatorie omesse o non conformi al vero ...» specificando che l'evasione si riferisce al «... caso in cui il datore di lavoro, con l'intenzione specifica di non versare contributi o premi, occultata il rapporto di lavoro in essere ovvero le retribuzioni erogate».

Altro aspetto affrontato dall'Istituto riguarda l'indebita applicazione di sgravi da parte del datore di lavoro. Anche su questo punto registriamo un'interpretazione più ampia. Se il datore di lavoro ha applicato uno sgravio maggiore rispetto a quello effettivamente spettante, ovvero ha applicato una riduzione contributiva di ammontare più elevato ma ha regolarmente presentato le denunce mensili, si verte nell'ipotesi di omissione e non di evasione contributiva. Come si può notare, quindi, l'Inps cambia rotta e invita le proprie strutture territoriali a uniformarsi ai contenuti della circolare n. 66/2008 sia per il futuro, sia per tutte le ipotesi di contenzioso amministrativo e giudiziario non ancora definite (alla data del 5 giugno 2008), compresi i crediti iscritti a ruolo.

Il testo della circolare

Premessa

L'articolo 116 («Misure per favorire l'emersione del lavoro irregolare») della legge 23 dicembre 2000, n. 388 (legge finanziaria 2001) ha modificato, come noto, la disciplina delle sanzioni da applicare ai 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.

Il regime sanzionatorio introdotto dalla Finanziaria

Inps - Circolare 5 giugno 2008, n. 66

Oggetto: Regime sanzionatorio per i casi di inosservanza degli obblighi contributivi (art. 116, comma 8, della legge 23 dicembre 2000, n. 388). Chiarimenti

Sommario: Omissione ed evasione contributiva, come definite dall'art. 116, comma 8, della legge n. 388/2000. Nuovi criteri interpretativi

2001 - illustrato dall'Istituto con *circolare n. 110 del 23 maggio 2001* ed ispirato in linea generale a criteri meno onerosi e penalizzanti per il datore di lavoro rispetto alla previgente normativa⁽¹⁾ - ha, tra le altre disposizioni, rivisitato la fattispecie normativa dell'evasione contribu-

Sulla materia sono intervenute la legge n. 248/2006, che ha previsto (art. 36-bis, comma 7, lett. a) una ulteriore sanzione amministrativa per le ipotesi di evasione, e la legge finanziaria 2007, che ha introdotto (art. 1,

commi da 1192 a 1201) una particolare procedura di regolarizzazione e riallineamento retributivo e contributivo di rapporti di lavoro non risultanti da scritture o da altra documentazione obbligatoria.

Il legislatore ha, quindi, rafforzato l'apparato sanzionatorio finalizzato alla lotta all'evasione contributiva, favorendo nel contempo quelle condotte del datore di lavoro orientate alla eliminazione di irregolarità pregresse ed al corretto adempimento degli obblighi derivanti dal rapporto di lavoro.

Conseguentemente, appare utile fornire alcuni chiarimenti in merito alla distinzione operata dal legislatore tra omissione ed evasione contributiva, soprattutto in considerazione del contenzioso amministrativo creatosi negli ultimi anni.

Le strutture territoriali provvederanno ad applicare le direttive della presente circolare per il futuro e per tutte le ipotesi di contenzioso amministrativo e giudiziario non ancora definito alla data di emanazione della presente circolare, ivi compresi i crediti iscritti a ruolo.

1. Definizioni legislative

L'art. 116, comma 8, della legge n. 388/2000⁽²⁾ disciplina sia l'omissione che l'evasione contributiva. La prima continua ad essere riferita ai casi di mancato pagamento di contributi o premi, il cui ammontare è rilevabile dalle denunce e/o registrazioni obbligatorie; la seconda è, invece, delineata in termini diversi e più favorevoli al datore di lavoro rispetto alla previgente disciplina⁽³⁾.

Infatti, la disposizione - dopo aver riprodotto la dizione contenuta nella previgente norma («... in caso di evasione connessa a registrazioni o denunce obbligatorie omesse o non conformi al vero...») - specifica che l'evasione si riferisce al «... caso in cui il datore di lavoro, con l'intenzione specifica di non versare contributi o premi, occulta il rapporto di lavoro in essere ovvero le retribuzioni erogate...».

Deve dunque prendersi atto che il legislatore ha da un lato introdotto il riferimento esplicito all'elemento psicologico (l'intenzionalità) del datore di lavoro; dall'altro, ha delimitato l'elemento oggettivo della fattispecie dell'evasione contributiva alla sola ipotesi di occultamento del rapporto di lavoro o delle retribuzioni erogate.

2. Casi di omissione contributiva

Alla luce degli elementi costitutivi dell'evasione contributiva e nella prospettiva di ridurre il contenzioso amministrativo e di evitare contenzioso giudiziario dagli esiti incerti, si ritiene che debbano essere ricondotti nell'alveo dell'omissione i seguenti casi:

❑ retribuzioni imponibili ai fini contributivi esposte sul modello SA/770, regolarmente presentato (sempre che la presentazione del modello SA/770 sia anteriore all'accesso ispettivo);

❑ differenze tra l'importo annuo delle retribuzioni imponibili ai fini contributivi esposte sul modello SA/770, regolarmente presentato, ed il totale annuo delle retribuzioni esposte sulle denunce mensili presentate dall'azienda;

❑ contribuzione dovuta a seguito di reintegrazione nel posto di lavoro disposta dal giudice o di accertamento giudiziale di differenze retributive, sempre che queste

ultime non siano riconducibili ad ipotesi di occultamento.

Sempre in considerazione degli elementi costitutivi della fattispecie dell'evasione contributiva e tenuto conto del nuovo regime delle comunicazioni di assunzione risultante dall'art. 1, comma 1180 e seguenti, della legge 27 dicembre 2006, n. 296, e dal decreto interministeriale 30 ottobre 2007 (G.U. 27 dicembre 2007), si ritiene che debba essere ricondotta nell'alveo dell'omissione anche la mancata o tardiva presentazione della denuncia contributiva mensile DM10, a condizione che il datore di lavoro abbia adempiuto nei termini di legge alla comunicazione di assunzione e che il lavoratore sia registrato nei libri paga e matricola dell'azienda.

3. Sgravi o agevolazioni contributive indebite. Regime sanzionatorio applicabile

Gli elementi costitutivi della fattispecie dell'evasione non sono riscontrabili nelle situazioni in cui il datore di lavoro abbia correttamente compilato e presentato le denunce mensili (DM10/2), con riferimento sia ai lavoratori denunciati sia alle retribuzioni erogate, ma abbia effettuato un conguaglio, rivelatosi indebito, per sgravi o agevolazioni contributive.

Di conseguenza, le ipotesi di conguaglio sul DM10/2 di sgravi o agevolazioni contributive non spettanti per mancanza dei presupposti di legge devono essere ricondotte nell'alveo dell'omissione contributiva ed essere, quindi, sanzionate con le somme aggiuntive previste alla lett. a) del citato art. 116, comma 8, della legge n. 388/2000.

Note

(1) Si veda, per ogni altro aspetto normativo, la citata circolare n. 110 del 23 maggio 2001.

(2) Il testo integrale dell'art. 116, comma 8, della legge n. 388/2000 è il seguente:

«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% 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%; la sanzione civile non può essere superiore al 60% 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% dell'importo dei contributi o premi, non corrisposti entro la scadenza di legge».

(3) La previgente disciplina era contenuta all'art. 1, comma 217, della legge n. 662/1996.