

CORTE DI CASSAZIONE
Ordinanza 19 aprile 2024, n. 10631

Svolgimento del processo

1. La società contribuente S.P.A.T. Sas di A.A. & C. impugnava un avviso di accertamento e un atto di contestazione delle sanzioni per l'anno d'imposta 2004, i quali traevano tutti origine da un verbale di accertamento dell'INPS del 15.06.2005 con il quale veniva rilevata la mancata regolarizzazione di alcuni rapporti di lavoro subordinato. Segnatamente, l'Ufficio contestava la mancata effettuazione delle ritenute relative a dei dipendenti e, per l'effetto, l'infedele presentazione della dichiarazione del sostituto di imposta ivi applicando, come detto, le relative sanzioni. La società contribuente adiva pertanto il giudice di prossimità avverso i suddetti atti impositivi.
2. Nelle more la società contribuente aveva già impugnato il citato verbale INPS del 15.06.2005 innanzi al Giudice del Lavoro che, giusta sentenza n. 6402/2007, si pronunciava riducendo il numero di rapporti di lavoro subordinato non regolarizzati. La decisione del Giudice del Lavoro veniva poi confermata sia dalla Corte d'appello con sentenza n. 1144/09, sia da questo Giudice di Legittimità giusta ordinanza n. 13587/2012.
3. Ad ogni buon conto la CTP di Torino accoglieva il ricorso "nei limiti di cui in motivazione", ossia limitatamente al quarto motivo di impugnazione che lo stesso Ufficio riteneva fondato, riservandosi di eseguire un nuovo calcolo sulle sanzioni.
4. La società contribuente proponeva così appello, che veniva solo parzialmente accolto dalla CTR. In particolare, il Collegio di riteneva correttamente motivati gli atti impugnati previo rinvio al verbale INPS, ivi allegato e pertanto ben noto alla ricorrente. Respingeva poi la doglianza ex art. 23 D.P.R. n. 600/1973 tenuto conto che l'Ufficio aveva scontato le ritenute già acquisite. Rigettava inoltre la censura inerente al cumulo materiale perché più favorevole del cumulo giuridico, ritenendo correttamente applicate le sanzioni a termini dell'art. 11 D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472. Riteneva, invece, di riformare la decisione di primo grado in relazione alla sanzione irrogata ex art. 2, co. 4, D.Lgs. n. 471/97 e che la CTR ripristinava come nell'avviso di accertamento, tenuto conto che l'Ufficio non aveva riproposto un nuovo calcolo ma si era solo riservata di eseguirlo.
5. Propone ricorso per cassazione la società contribuente affidato a cinque motivi, cui replica l'Amministrazione finanziaria con tempestivo controricorso.

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo la parte ricorrente denuncia la violazione e/o falsa applicazione di norma di diritto con riferimento all'art. 42, co. 2 e 3, D.P.R. n. 600/1973 e difetto di motivazione in relazione all'art. 360, co. 1, n. 1 c.p.c.



1.1 In sintesi critica la sentenza per aver la CTR ritenuto gli atti impugnati legittimamente motivati per relationem mediante rinvio al verbale di accertamento INPS del 15.06.2005. Dopo aver riprodotto in atti sia gli atti impugnati, sia il verbale INPS, ne afferma l'illegittimità giacché nel verbale INPS non sarebbero indicati i dati concreti da cui l'Amministrazione avrebbe "tratto il "fatto giuridico" della sussistenza di un rapporto di lavoro subordinato" tra la società ricorrente e i dipendenti. Soggiunge poi l'ininfluenza del giudicato della causa previdenziale rispetto al giudizio tributario, avendo quest'ultimo ad oggetto l'atto impugnato (e la sua legittimità) e non il rapporto di lavoro tra la contribuente e i suoi dipendenti.

2. Il motivo, previa sua riqualificazione ex art. 360, co. 1, n. 3 c.p.c., è inammissibile e comunque infondato.

2.1 Occorre premettere che "il giudicato esterno, al pari di quello interno, risponde alla finalità d'interesse pubblico di eliminare l'incertezza delle situazioni giuridiche e di rendere stabili le decisioni sicché il suo accertamento non costituisce patrimonio esclusivo delle parti e non è subordinato ai limiti fissati dall'art. 345 c.p.c. per le prove nuove in appello, di tal che il giudice, al quale ne risulti l'esistenza, non è vincolato dalla posizione assunta dalle parti in giudizio, dovendo procedere al suo rilievo e valutazione anche d'ufficio, in ogni stato e grado del processo" (Cfr. Cass., V, n. 25632/2021). E ciò senza dimenticare "l'importanza attribuita al giudicato anche dal diritto dell'Unione, al fine sia di garantire tanto la stabilità del diritto e dei rapporti giuridici quanto una buona amministrazione della giustizia, nel caso in cui risultino esauriti i mezzi di ricorso disponibili ovvero siano elassi i termini previsti per i mezzi di impugnazione (CGUE, 20 aprile 2023, DIGI Communications, C-329/21, punto 58; CGUE, 14 maggio 2020, Országos Idegenrendészeti Főigazgatóság Délalföldi Regionális Igazgatóság, C-924/19 PPU e C-925/19 PPU, punto 185). Diversamente, l'applicazione del giudicato secondo la disciplina di diritto interno potrebbe ostare all'applicazione del diritto dell'Unione solo ove si verta in tema di pratiche abusive (CGUE, 3 settembre 2009, Olimpiclub, C2/08, punti 30, 32)" (Cfr. Cass., V, n. 21853/2023).

2.2 Tanto premesso, va ricordato che "la giurisdizione si ripartisce tra giudice ordinario e tributario a seconda della natura del credito azionato, con la conseguenza che quando l'impugnativa ... (...) non attiene ad un credito tributario, va dichiarata la giurisdizione del giudice ordinario". L'argomentazione, secondo cui il giudizio deve essere limitato all'atto impugnato, senza estendersi al rapporto, non consente di alterare il criterio di ripartizione della giurisdizione, che resta, comunque, collegato alla natura del credito in riscossione, (cfr. Cass., V, n. 11480/2022). Sennonché la parte ricorrente non ha in alcun modo scrutinato gli esiti del giudizio, rectius del giudicato civile, così inficiando l'ammissibilità del motivo per difetto di specificità.

2.3 Quanto sopra senza dimenticare che questa Corte non può né sortire l'esito del giudicato formatosi sul verbale INPS né può sindacare la motivazione di quest'ultimo, essendo estraneo alla giurisdizione tributaria.



2.4 In ogni caso il motivo è anche infondato giacché, come già deciso con altra ordinanza resa tra le stesse parti, "l'atto di accertamento può essere legittimamente motivato mediante rinvio ai verbali dell'INPS con cui vengano contestate omissioni contributive previdenziali, purché conosciute dal contribuente, rientrando detti verbali tra i documenti che, per il tramite della Guardia di Finanza, devono essere trasmessi anche agli uffici finanziari e che detti uffici possono utilizzare ai fini dell'accertamento (Cass., Sez. V, 18 dicembre 2015, n. 25472; Cass., Sez. V, 9 settembre 2008, n. 22696). Nella specie, la CTR ha correttamente inteso fondare l'avviso di accertamento sui verbali INPS. 2.1 - Il motivo è, inoltre, infondato nella parte in cui deduce difetto di motivazione, risultando il sindacato di legittimità sulla motivazione circoscritto alla sola verifica della violazione del minimo costituzionale richiesto dall'art. 111, comma 6, Cost., individuabile nelle ipotesi di inesistenza, perplessità o contraddittorietà della motivazione (Cass., Sez. III, 12 ottobre 2017, n. 23940), che ricorre nel caso in cui la motivazione risulti del tutto inidonea ad assolvere alla funzione specifica di esplicitare le ragioni della decisione (Cass., VI, 25 settembre 2018, n. 22598)" (Cfr. Cass., V, n. 32606/2021).

2.5 La motivazione in esame, per quanto succinta, dà evidenza del percorso logico-giuridico seguito dal giudice, il quale si è basato sul fatto che "l'Ufficio ha allegato il verbale dell'INPS contenente l'intero iter burocratico senza nulla omettere utilizzando la norma che permette di motivare "per relationem".

3. Con il secondo motivo la parte ricorrente lamenta la violazione e/o falsa applicazione di norma di diritto con riferimento all'art. 23, co. 2, lett. a), D.P.R. n. 600/1973 in parametro all'art. 360, co. 1, n. 1 c.p.c.

3.1 In particolare afferma che la CTR non avrebbe colto "nel segno dell'impugnazione proposta dalla società S.P.A.T. e del vizio di legge denunciato", avente ad oggetto la circostanza che sarebbero stati posti a carico della società ricorrente - sostituto d'imposta e partendo dal reddito complessivo, comprendente anche gli altri redditi autonomamente dichiarata da un dipendente, anche il plus derivante dalla progressività dell'Irpef conseguente al cumulo con detti ulteriori redditi. In sintesi, la sommatoria dei redditi sarebbe ingiustamente gravata sulla ricorrente in forza della maggior aliquota applicata. Il motivo, riqualificato al pari del primo ex art. 360, co. 1, n. 3 c.p.c., va dichiarato inammissibile, laddove richiede una rivalutazione in fatto circa il conteggio delle trattenute versate e poste a carico del datore di lavoro. È appena il caso di rammentare che il vizio di violazione di legge consiste in un'erronea ricognizione da parte del provvedimento impugnato della fattispecie astratta recata da una norma di legge implicando necessariamente un problema interpretativo della stessa; viceversa, l'allegazione di un'erronea ricognizione della fattispecie concreta, mediante le risultanze di causa, inerisce alla tipica valutazione del giudice di merito la cui censura è possibile, in sede di legittimità, attraverso il vizio di motivazione (tra le tante: Cass. 11 gennaio 2016 n. 195; Cass. 30 dicembre 2015, n. 26610).



4. Il terzo motivo ha ad oggetto la violazione e/o falsa applicazione di norme di diritto con riferimento agli artt. 2, co. 2, 11, co. 1, 27, 30 D.Lgs. n. 472/1997 e 7 D.L. 30 settembre 2003, n. 269, convertito con L. n. 274/2003 ai sensi dell'art. 360, co. 1, n. 3 c.p.c.

4.1 Segnatamente la parte ricorrente critica la sentenza nella parte in cui la CTR ha ritenuto correttamente applicate le disposizioni di cui all'art. 11 D.Lgs. n. 472/1997 sebbene le stesse siano state irrogate solo alla società ricorrente senza specificare chi sia la persona fisica autrice delle violazioni e senza affermare alcuna responsabilità solidale in forza dell'art. 11 citato. Deduce infatti che il sistema sanzionatorio è imperniato sulla responsabilità della persona fisica, in relazione alla cui responsabilità l'art. 11 D.Lgs. n. 472/1997 prevede la responsabilità solidale della società - ove trattasi di società di persone - a condizione che venga individuato l'autore della violazione, di cui sia accertata la qualifica di dipendente, rappresentante o amministratore della società. Saggiunge che di costui deve essere anche accertato che abbia agito nell'esercizio delle sue funzioni e che la violazione contestata abbia inciso sulla determinazione o sul pagamento del tributo. Infine esclude l'applicabilità dell'art. 7 D.L. n. 269/2003, in quanto relativo alle società di capitali dotate di personalità giuridica, vertendo la fattispecie in esame in una questione involgente una società di persone.

5. Il motivo è infondato.

5.1 Va premesso che la questione è già stata scrutinata tra le stesse parti in relazione ad altro avviso di accertamento, oggetto della eguale censura, con ordinanza n. 32606/2021 e dal cui decisum questa Corte non rinviene motivi per discostarsi.

5.2 Segnatamente è stato affermato che "soggetto attivo dell'infrazione fiscale di omessi versamenti diretti è il contribuente datore di lavoro che, in caso di società di persone, va identificato nel legale rappresentante (socio accomandatario) della società di persone; sicché, attesa la natura formale dell'infrazione, la stessa trascina la conseguente responsabilità solidale della società in accomandita senza necessità per l'erario di escutere preventivamente il legale rappresentante. Questa Corte ha, difatti, affermato il principio secondo cui in materia di ritardato od omesso versamento di ritenute alla fonte il principio di personalizzazione della sanzione, introdotto dagli artt. 2 e 11 D.Lgs. n. 472/1997 comporta che le persone fisiche che hanno la rappresentanza siano "responsabili delle sanzioni connesse alle violazioni delle norme (formali e sostanziali) tributarie commesse ad opera e/o nell'interesse della parte rappresentata (legalmente e/o negozialmente) e/o amministrata, mentre tale parte è obbligata al pagamento di una somma pari alla sanzione irrogata" (Cass., Sez. V, 15 ottobre 2013, n. 23333; conf. Cass, Sez. V, 26 novembre 2014, n. 25096; Cass., Sez. V, n. 25472/2015, cit.). L'implicita riferibilità della responsabilità per omesso versamento di ritenute al legale rappresentante della società di persone (socio accomandatario) comporta la responsabilità solidale della società per l'operato del proprio amministratore per il pagamento delle sanzioni, senza obbligo per l'Erario di escutere preventivamente gli amministratori prima di esigere il pagamento dalla società (Cass., Sez. V, 11 febbraio 2013, n. 3201).



Il motivo va pertanto respinto.

6. Con il quarto motivo, svolto in via subordinata, la parte ricorrente avanza censura ex art. 360, co. 1, n. 3 c.p.c. per violazione e/o falsa applicazione di norma di diritto con riferimento all'art. 12, co. 5, D.Lgs. n. 472/1997.

6.1 In sintesi invoca la cassazione della sentenza nella parte in cui la CTR non ha fatto applicazione del cumulo giuridico tra le sanzioni applicate per l'anno oggetto di accertamento (2004) e quelle relative agli anni precedenti (1997/2003). Afferma pertanto l'erroneità della sentenza nella parte in cui ha negato l'applicazione della disciplina indicata in rubrica così come censura il decisum della CTR secondo cui il cumulo giuridico, quantificato in euro 4.220,40, era più favorevole rispetto a quello materiale, invero quantificato in euro 5.148,00.

7. Il motivo è inammissibile per difetto di autosufficienza.

7.1 Secondo il costante orientamento di questa Corte "poiché la questione sollevata non risulta trattata nella sentenza impugnata, la ricorrente, al fine di evitare una statuizione di inammissibilità della censura in quanto nuova, aveva l'onere, in realtà non assolto, di allegare l'avvenuta deduzione della questione dinanzi al giudice di merito, indicando, altresì, in quale atto del giudizio precedente lo avesse fatto, onde consentire a questa Corte di controllare "ex actis" la veridicità di tale asserzione prima di esaminare, nel merito, la questione stessa (in tal senso, Cass. n. 10211 del 2015; nello stesso senso, Cass. sez. 6-5, Ordinanza n. 32804 del 13/12/2019; Cass. sez. 5, n. 40224 del 2021)." (Cfr. Cass., V, n. 6198/2024).

7.2 Nella specie la società contribuente non ha assolto l'onere di allegare l'avvenuta deduzione, anche nei precedenti gradi di merito, della specifica questione dedotta avanti a questo Giudice di legittimità e relativa al cumulo giuridico delle sanzioni relative ai diversi anni d'imposta oggetto di separati accertamenti. Costei ha invero riprodotto in atti i provvedimenti di irrogazione delle sanzioni, ma altrettanto non ha fatto in ordine alla specifica censura mossa che non risulta trattata in sentenza, come peraltro espressamente riconosciuto dalla stessa ricorrente. Pertanto, non è dato a questa Corte ritenere compresa la stessa nel thema decidendum avanti al giudice di secondo grado, con conseguente sua inammissibilità.

8. Con l'ultimo motivo, parimenti svolto in via subordinata, la parte ricorrente prospetta la violazione e/o falsa applicazione di norma di diritto con riferimento all'art. 12, co. 2, D.Lgs. n. 472/1997 in parametro all'art. 360, co. 1, n. 3 c.p.c.

8.1 In sintesi invoca la cassazione della sentenza nella parte in cui la CTR non ha fatto applicazione del cumulo giuridico in relazione alla violazione di omesso versamento, invece applicato per le violazioni di infedele dichiarazione, omessa indicazione del numero di percipiendi e mancata effettuazione delle ritenute. Soggiunge che il cumulo giuridico tra la violazione di omesso versamento e le altre avrebbero dovuto trovare applicazione anche nel caso di specie, considerato che tutte le violazioni traevano origine da un'unica matrice, ossia la mancata regolarizzazione dei rapporti di lavoro.



9. Anche l'ultimo motivo è infondato alla luce dell'orientamento di questa Corte, a cui va data continuità, secondo cui "Le violazioni tributarie che si esauriscono nel tardivo od omesso versamento dell'imposta risultante dalla dichiarazione fiscale non sono soggette all'istituto della continuazione disciplinato dall'art. 12, comma 2, del D.Lgs. n. 472 del 1997, perché questo concerne le violazioni potenzialmente incidenti sulla determinazione dell'imponibile o sulla liquidazione del tributo, mentre il ritardo o l'omissione del pagamento è una violazione che attiene all'imposta già liquidata, per la quale l'art. 13 del D.Lgs. n. 471 del 1997 dispone un trattamento sanzionatorio proporzionale ed autonomo per ciascun mancato pagamento" (così, da ultimo, Cass. Sez. 5, Ordinanza n. 8148 del 22/03/2019, Rv. 653340; tra le stesse parti Cass., V, n. 4155/2020 e Cass., V, 32606/2021).
9. Conclusivamente il ricorso va rigettato.
10. Le spese di lite seguono la soccombenza e sono liquidate come in dispositivo.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso. Condanna la ricorrente al pagamento delle spese del presente giudizio di legittimità in favore dell'Agenzia delle Entrate, che liquida in Euro milleottocento/00, oltre a spese prenotate a debito.

Ai sensi dell'art. 13, comma 1-quater, del D.P.R. 115/2002 la Corte dà atto della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento da parte dei ricorrenti dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello previsto per il ricorso principale a norma del comma 1-bis dello stesso articolo 13, se dovuto.

