

## CORTE DI CASSAZIONE

Ordinanza interlocutoria 7 dicembre 2018, n. 31742

Il Collegio, premesso in fatto che:

1. l'Agenzia delle Entrate ha proposto ricorso per la cassazione della sentenza della commissione tributaria regionale della Puglia, depositata l'11 giugno 2012, n.112/26/12 che, confermando la sentenza di primo grado, ha dichiarato illegittima, e quindi ha annullato, la cartella emessa da essa ricorrente nei confronti di Ivano Angeloro, per il pagamento, a lui richiesto quale sostituto d'imposta, di ritenute d'acconto effettuate, ma non versate, dal sostituto.
2. La CTR ha rilevato, a sostegno della decisione, che l'Agenzia avrebbe dovuto agire unicamente nei confronti del sostituto, atteso che la disposizione di cui all'art.35 del d.P.R. 602/1973, "limitata alla sola ipotesi della omissione sia della ritenuta a titolo di imposta sia del versamento relativo, conferma la insussistenza di un qualsiasi obbligo solidale del sostituto allorché la ritenuta sia stata operata ma non versata".
3. Con l'unico motivo di ricorso l'Agenzia sostiene che la commissione tributaria regionale ha falsamente applicato l'art.35 del d.P.R. 602/1973.
4. Il contribuente ha resistito con controricorso.

Osserva

1. In tema di sostituzione a titolo di acconto o "impropria" e, più in particolare, di sussistenza a carico del sostituto, in solido con il sostituto, dell'obbligo di corrispondere la ritenuta eseguita ma non versata dal sostituto all'erario, si registra, nella giurisprudenza di questa Corte, un contrasto:

1.1. su un versante, sul quale si colloca il maggior numero di decisioni, si afferma che "il fatto che il sostituto di imposta sia definito ex art. 64, comma 1, del d.P.R. n.600 del 1973 come colui che, in forza di legge, è obbligato al pagamento di imposte in luogo di altri, non toglie che anche il sostituto debba ritenersi fin dall'origine obbligato solidale al pagamento dell'imposta, sicché anch'egli è soggetto al potere di accertamento ed a tutti i conseguenti oneri, fermo restando il diritto di regresso verso il sostituto che, dopo aver eseguito la ritenuta, non l'abbia versata all'erario, esponendolo così alla azione del fisco" (Cass, ord.n.12076/2016; Cass. n.9933/2015; Cass.n.19580/2014; Cass.n.23121/2013; Cass. n.8653/2011; Cass. n.14033/2006);

1.2. il vincolo di solidarietà, non esplicitato normativamente, è desumibile, secondo chi sta su questo versante (v., in particolare, Cass.19580/2014), alla stregua della presunzione stabilita dall'art. 1294 c.c., dall'unicità della prestazione a cui sono tenuti sostituto e sostituto (fino a concorrenza di ritenuta);

1.3. sull'opposto versante, richiamata la lettera dell'art.64 del d.P.R. n.600 del 1973, si afferma che "la figura del sostituto d'imposta corrisponde ad una espressa disposizione del legislatore, che, in relazione a determinati presupposti di fatto del tributo (quali la tassabilità del reddito da lavoro dipendente), eccezionalmente stabilisce che l'obbligo di pagare il tributo stesso nasca da un altro fatto (nella specie, dal rapporto di lavoro) che precede e condiziona il primo a vantaggio dell'amministrazione finanziaria", si rimarca che "in sostanza il sostituto, quale debitore di entrata tassabile in luogo dell'obbligato



principale ...è tenuto, in luogo di quest'ultimo, ad adempiere a tutti gli obblighi sostanziali propri del soggetto passivo, e a subire le conseguenze dell'attività dell'Amministrazione Finanziaria, che dovrebbero avere ordinariamente come destinatario il debitore principale, se non operasse in via eccezionale la prevista sostituzione, che rende il sostituto "protagonista del fatto imponibile", si conclude che nella fase accertativa del tributo è esclusa la solidarietà tra sostituto e sostituito, questa fase dovendo necessariamente svolgersi, per il dettato di cui al citato art.64, "nei confronti del sostituto, in capo al quale matura solo successivamente il diritto di rivalsa" (Cass. 12991/1999; Cass. 13664/1999);

1.4. da altro punto di vista, ma sempre su questo secondo versante, si richiama l'art. 22 del d.P.R. 917/86 e si sottolinea che "la norma, dedicata allo scomputo delle ritenute d'acconto, ne subordina la legittimità alla sola condizione che esse siano state «operate»" (Cass.14138/2017, in particolare punto 2.3. della motivazione).

2. Con riguardo al primo versante, si rileva:

2.1. l'assunto per cui il sostituito, essendo il soggetto che realizza il presupposto impositivo, è sempre responsabile dell'adempimento dell'imposta e deve perciò rispondere anche qualora abbia subito la trattenuta, svaluta la lettera dell'art.64 secondo cui, anche nel caso di sostituzione a titolo d'acconto, il sostituto è obbligato al pagamento d'imposte "in luogo di altri", per fatti o situazioni a questi riferibili, e trascura così la dissociazione tra chi è chiamato a pagare l'acconto (il solo sostituto) e chi realizza il presupposto del pagamento ma non è chiamato, secondo la lettera della legge, a pagare (quanto dovuto al lordo del)l'acconto e così trascura la configurazione, che è nella ratio della legge, del sostituto quale «contribuente di diritto», che funge da soggetto passivo in senso giuridico, contrapposto al «contribuente di fatto» (sostituito);

2.2. premesso che il legislatore ha previsto espressamente che il sostituito è coobbligato solidale con il sostituto solo nelle ipotesi di ritenuta a titolo di imposta (art.35 del d.P.R. n.602/1973) e che dalla assenza di un'analogia previsione per le ipotesi di ritenuta a titolo d'acconto potrebbe trarsi prova della volontà legislativa di escludere, in queste ultime ipotesi, la coobbligazione del sostituito in conformità con la logica della sostituzione di «colpire la ricchezza oggetto di tassazione prima che pervenga nella disponibilità del reddituario», l'affermazione secondo cui il vincolo di solidarietà tra sostituto e sostituito è desumibile, ex art. 1294 c.c., dall'unicità della prestazione a cui sono tenuti sostituto e sostituito (fino a concorrenza di ritenuta), contrasta con il rilievo che «la ritenuta fiscale d'acconto costituisce l'oggetto di un'obbligazione strumentale ed accessoria rispetto alla eventuale e futura obbligazione d'imposta, di cui agevola la riscossione» (Cass., SS.UU., 5 febbraio 1988, n. 1200), si scontra con il fatto che "mentre il sostituto è debitore di un certo valore, calcolato sull'importo erogato in base alle disposizioni di legge", il sostituito è debitore dell'importo risultante dalla dichiarazione dei redditi, che tiene conto della più ampia espressione di capacità contributiva di cui il predetto valore è una parte, nonché di eventuali costi o spese detraibili, e si scontra altresì con il fatto che manca, dell'obbligazione solidale, l'effetto liberatorio sempre connesso all'adempimento di uno dei coobbligati giacché, se il sostituto versa ritenute non operate, il versamento non libera il sostituito che non può detrarre dal reddito complessivo ritenute non subite;

2.3. il sostituito non ha alcuna informazione in ordine al versamento delle ritenute subite (ai sensi dell'art. 4 del d.P.R. 22 luglio 1998, n. 322, il sostituto è obbligato ad indicare nella certificazione rilasciata al sostituito, le ritenute operate, non le ritenute



versate) cosicché, ove non potesse scomputare le ritenute per il solo fatto di averle subite, per essere sicuro di evitare accertamenti, sarebbe sempre costretto, a stare sul versante in parola, ad ottenere dal fisco notizia sull'avvenuto versamento;

2.4. in nessuna delle pronunce afferenti a questo versante viene evocata la ricostruzione dottrinale della sostituzione d'acconto come delegazione di pagamento, segno che neppure per i sostenitori del vincolo solidaristico la responsabilità del sostituto può essere fatta derivare, tramite le regole sulla delegazione cumulativa titolata, da simile ricostruzione evidentemente non condivisa e effettivamente non condivisibile perché in contrasto con l'inquadramento, ormai consolidato, della sostituzione come figura tipica del diritto tributario non suscettiva di assimilazione ad altro istituto di diritto sostanziale caratterizzata dall'affiancamento dell'obbligazione del sostituto a quella del sostituto.

3. Per contro, con riguardo al secondo versante, si rileva:

3.1. l'argomento dato dalla lettera dell'art.22 del d.P.R.917/86 è pregnante (ai sensi della disposizione la condizione legittimante lo scomputo non è il versamento della ritenuta ma la relativa effettuazione);

3.2. l'art.36 ter, comma 2, lett.a) del d.P.R. 600/73, il quale stabilisce che gli uffici possono "escludere in tutto o in parte lo scomputo delle ritenute d'acconto non risultanti dalle dichiarazioni dei sostituti d'imposta, dalle comunicazioni di cui all'articolo.20, terzo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n.605, o dalle certificazioni richieste ai contribuenti, ovvero delle ritenute risultanti in misura inferiore a quella indicata nelle dichiarazioni dei contribuenti stessi", evidenzia che il sostituto si sottrae a rilievi, ossia può legittimamente scomputare le ritenute, sol che queste risultino documentalmente effettuate (e non anche, necessariamente, versate);

3.3. come è stato notato in dottrina, "per effetto della ritenuta, il sostituto rimane comunque inciso dal prelievo ancorché solo in acconto [e,] laddove fosse costretto a pagare nuovamente l'amministrazione finanziaria, potrebbe addirittura rischiare di restare inciso due volte come in tutti quei casi (non infrequenti) in cui, per altre ragioni (ad esempio sopravvenuta insolvenza), non riuscisse a rivalersi sul sostituto, con conseguente violazione del principio che vieta la doppia imposizione (art. 163 del Tuir)".

4. Stante la persistenza del contrasto e ritenuti altresì sussistenti i presupposti per una revisione dell'orientamento maggioritario, il collegio reputa opportuno trasmettere il ricorso al Primo Presidente per la sua eventuale assegnazione alle Sezioni Unite di questa Corte;

P.Q.M.

la Corte dispone la trasmissione degli atti al Primo Presidente per l'eventuale assegnazione alle Sezioni Unite.

