

REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. CAPPABIANCA Aurelio - Presidente

Dott. LOCATELLI Giuseppe - Consigliere

Dott. TRICOMI Laura - Consigliere

Dott. ESPOSITO Antonio Francesco - Consigliere

Dott. BERNAZZANI Paolo - rel. Consigliere

ha pronunciato la seguente:

SENTENZA

sul ricorso 8412-2011 proposto da:

(OMISSIS), elettivamente domiciliato in (OMISSIS), presso lo studio dell'avvocato (OMISSIS), che lo rappresenta e difende giusta delega in calce;

- ricorrente -

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore pro tempore, elettivamente domiciliato in ROMA VIA DEI PORTOGHESI 12, presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO, che lo rappresenta e difende;

- controricorrente -

avverso la sentenza n. 38/2010 della COMM.TRIB.REG. di ROMA, depositata il 16/02/2010;

udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del 22/06/2017 dal Consigliere Dott. PAOLO BERNAZZANI;

udito il P.M. in persona del Sostituto Procuratore Generale Dott. SORRENTINO Federico, che ha concluso per il rigetto del ricorso;

udito per il controricorrente l'Avvocato (OMISSIS) che ha chiesto il rigetto.

FATTI DI CAUSA

(OMISSIS) propone ricorso per cassazione, affidato a quattro motivi, avverso la sentenza della CTR del Lazio n. 38/21/10, depositata in data 16.02.2010, con la quale e' stato accolto l'appello proposto dall'Agenzia delle Entrate nei confronti della decisione della CTP di Roma, pubblicata in data 7.2.2008, che, in accoglimento del ricorso del contribuente, aveva annullato gli avvisi di accertamento con cui l'Agenzia delle Entrate aveva contestato l'omessa presentazione della dichiarazione dei redditi per gli anni 2000 e 2001.

La sentenza della CTR, in particolare, ha rilevato come il (OMISSIS) avesse, nel periodo di riferimento, percepito redditi da lavoro dipendente da diverse societa' - di cui una aveva omesso la presentazione della dichiarazione di sostituto d'imposta e come non ricorressero i presupposti per l'esonero del contribuente dall'obbligo di presentazione della dichiarazione dei redditi Decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, ex articolo 1; esonero limitato, per quanto qui rileva, ai casi in cui il reddito da lavoro dipendente sia erogato da un solo datore di lavoro ovvero il datore di lavoro principale effettui il conguaglio con gli altri redditi percepiti dai restanti datori.

L'Agenzia resiste con controricorso.

## RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo, il ricorrente deduce violazione e falsa applicazione del Decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, articolo 1 ed insufficiente motivazione, in relazione all'articolo 360 c.p.c., nn. 3 e 5, per avere la CTR stabilito che i presupposti per l'esonero del contribuente percettore di redditi da lavoro subordinato dall'obbligo di presentazione della dichiarazione ricorrono esclusivamente nei casi in cui: a) il predetto reddito sia stato erogato da un solo datore di lavoro; b) il datore di lavoro principale (o, meglio, l'ultimo), nel periodo di riferimento, abbia effettuato il conguaglio con gli altri redditi erogati al contribuente dai precedenti datori di lavoro. Conseguentemente, risultando che il ricorrente nei periodi d'imposta oggetto di giudizio aveva percepito redditi da lavoro dipendente, soggetti a ritenuta d'acconto, da piu' datori di lavoro (da (OMISSIS) s.r.l., (OMISSIS) s.r.l. e (OMISSIS) s.c.a r.l. nel 2001; da (OMISSIS) s.r.l. e (OMISSIS) s.r.l. nel 2002), senza che risultasse effettuato alcun conguaglio, la CTR ha concluso che il contribuente era obbligato alla presentazione della dichiarazione.

Secondo la tesi sostenuta dalla difesa del ricorrente, invece, la normativa di riferimento, costituita dal Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 1, lettera c), integrata con le disposizioni del T.U.I.R. e con gli articoli 23 e ss. del medesimo D.P.R., andrebbe interpretata nel senso di esonerare dall'obbligo di dichiarazione tutti coloro che abbiano percepito soltanto (per quel che qui rileva) redditi da lavoro dipendente, soggetti a ritenuta alla fonte a titolo di imposta, senza alcuna distinzione fra attivita' prestata presso uno o pu' datori di lavoro e senza riferimento alla necessita' di operare conguagli; inoltre, nel riferirsi il predetto articolo 1 semplicemente ai redditi "soggetti a ritenuta", non occorrerebbe neppure, sempre ai fini dell'esonero in parola, che il lavoratore abbia effettivamente subito la ritenuta d'imposta e che la stessa sia stata versata.

Sotto altro, ma convergente, profilo, la sentenza della CTR sarebbe affetta da vizio di omessa o insufficiente motivazione non avendo chiarito in quale modo si sia desunto che il (OMISSIS) avesse lavorato per piu' imprese (sul punto, la CTP aveva accertato il solo rapporto con la (OMISSIS) s.r.l.) e non avendo esplicitato l'iter logico giuridico seguito per disattendere le puntuali argomentazioni del contribuente.

2. Il motivo e', nel suo complesso, infondato.

Ai sensi del Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 1, sono esonerati dall'obbligo della dichiarazione, per quanto qui di interesse, le persone fisiche non obbligate alla tenuta di scritture contabili che non possiedono alcun reddito, ovvero che possiedono soltanto redditi esenti, redditi soggetti a ritenuta alla fonte a titolo di imposta, redditi fondiari (in tale ultimo caso, nel rispetto dei diversi limiti di cui alle lettere b, b-bis e c)

In particolare, la norma evidenzia in modo chiaro che l'esonero dall'obbligo dichiarativo riguarda soltanto i percettori di redditi soggetti a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta: in questi casi, invero, l'accantonamento effettuato dal sostituto d'imposta e' calcolato in misura tale che la somma trattenuta permette al sostituto di adempiere integralmente ed in via definitiva ai propri obblighi tributari per quella parte di reddito che viene assoggettata a tassazione, tanto che detti importi non saranno piu' computati ai fini della determinazione della base imponibile su cui calcolare il reddito tassabile del soggetto d'imposta (a titolo meramente esemplificativo, possono citarsi gli interessi sui c/c postali o bancari; gli interessi sui titoli di Stato; i proventi di polizze vita; i premi di lotterie e concorsi).

Diversamente avviene per le ritenute alla fonte a titolo di acconto, operate, come nella specie, dai datori di lavoro sugli emolumenti corrisposti al lavoratore dipendente, nonche' sulle indennita' e altri compensi costituenti redditi assimilabili a quelli di lavoro dipendente. In tale ipotesi, infatti, il lavoratore dipendente, o il soggetto assimilato, in sede di dichiarazione annuale dei redditi deve provvedere a liquidare definitivamente l'imposta dovuta all'erario e ad effettuare il relativo conguaglio.

In tal senso, il Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 23, nel testo vigente *ratione temporis*, in tema di ritenute sui redditi di lavoro dipendente prevede che gli enti e le societa' indicati nell'articolo 87, comma 1, T.U.I.R., nonche' gli altri datori di lavoro specificatamente elencati i quali corrispondono redditi di lavoro dipendente, devono operare all'atto elencati i quali corrispondono redditi di lavoro dipendente, devono operare all'atto del pagamento una ritenuta a titolo di acconto dell'imposta sul reddito delle persone fisiche dovuta dai percipienti, con obbligo di rivalsa.

Il comma 3 della citata disposizione prevede, altresì, che i medesimi soggetti "devono effettuare, entro il 28 febbraio dell'anno successivo e, in caso di cessazione del rapporto di lavoro, alla data di cessazione, il conguaglio tra le ritenute operate sulle somme e i valori di cui alle lettere a) e b) del comma 2, nonche' sui compensi e le indennita' di cui all'articolo 47, comma 1, lettera b), del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con Decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, comunicati al sostituto entro il 12 gennaio dell'anno successivo, e l'imposta dovuta sull'ammontare complessivo degli emolumenti stessi", tenendo conto delle detrazioni spettanti. "In caso di incapienza delle retribuzioni a subire il prelievo delle imposte dovute in sede di conguaglio di fine anno entro il 28 febbraio dell'anno successivo, il sostituto puo' dichiarare per iscritto al sostituto di volergli versare l'importo corrispondente alle ritenute ancora dovute, ovvero di autorizzarlo a effettuare il prelievo sulle retribuzioni dei periodi di paga successivi al secondo dello stesso periodo di imposta".

Infine, il comma 4 della medesima norma stabilisce che "Ai fini del compimento delle operazioni di conguaglio di fine anno il sostituto puo' chiedere al sostituto di tenere conto anche dei redditi di lavoro dipendente, o assimilati a quelli di lavoro dipendente, percepiti nel corso di precedenti rapporti intrattenuti. A tal fine il sostituto deve consegnare al sostituto d'imposta, entro il 12 del mese di gennaio del periodo d'imposta successivo a quello in cui sono stati percepiti, la certificazione unica concernente i redditi di lavoro dipendente, o assimilati a quelli di lavoro dipendente, erogati da altri soggetti, compresi quelli erogati da soggetti non obbligati ad effettuare

le ritenute. Alla consegna della suddetta certificazione unica il sostituto deve anche comunicare al sostituto quale delle opzioni previste al comma precedente intende adottare in caso di incapienza delle retribuzioni a subire il prelievo delle imposte (...)"

In tale prospettiva, dunque, la tesi secondo cui la disciplina dell'articolo 23 cit. ed, in particolare, la previsione della richiesta da parte del dipendente di tenere conto dei redditi di lavoro dipendente percepiti nel corso dei precedenti rapporti sarebbe finalizzata esclusivamente al conguaglio e non rilevarebbe, invece, ai fini della sussistenza o meno dell'obbligo dichiarativo, risulta inaccoglibile in quanto non tiene conto del preciso normativo collegamento esistente fra la disposizione citata e il Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 1.

Deve, quindi, concludersi che la mera titolarità di redditi da lavoro dipendente non è sufficiente a costituire il presupposto per l'esonero dall'obbligo di presentazione della dichiarazione dei redditi, in difetto delle ulteriori condizioni sopra specificate.

3. Parimenti insussistente è, alla luce delle medesime premesse, il lamentato vizio di motivazione posto che, da un lato, la sussistenza di una pluralità di rapporti di lavoro susseguitisi in ciascuno degli anni oggetto di accertamento (con (OMISSIS) s.r.l., (OMISSIS) s.r.l. e (OMISSIS) s.c.a r.l. nel 2001; con (OMISSIS) s.r.l. e (OMISSIS) s.r.l. nel 2002) non risulta essere stata contestata dal contribuente, oltre ad essere documentata dagli accertamenti compendati nel PVC della G.d.F. in data 9.11.2006, che costituiscono la base degli avvisi di accertamento impugnati; dall'altro, la motivazione della decisione impugnata ha, nella sua sintesi espositiva, correttamente ed adeguatamente argomentato le ragioni dell'inaccoglibilità della tesi dell'odierno ricorrente.

4. Con il secondo motivo di ricorso, la difesa del contribuente deduce ulteriore violazione e falsa applicazione del Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 1 e, congiuntamente omessa o insufficiente motivazione; il primo vizio andrebbe ravvisato, in particolare, laddove la sentenza, anche a voler ritenere necessario, ai fini dell'esonero dichiarativo in caso di pluralità di rapporti di lavoro, il conguaglio ad opera dell'ultimo o del principale datore di lavoro, ha ritenuto indispensabile la reale effettuazione del conguaglio e non la semplice richiesta formulata dal lavoratore, indipendentemente dal fatto che il datore di lavoro via abbia dato o meno esecuzione.

Il secondo vizio, invece, attiene alle carenze motivazionali in ordine al fatto dato per scontato in sentenza - che il dipendente non abbia chiesto il conguaglio e che il datore di lavoro non lo abbia applicato.

5. Anche tale motivo, nella sua articolata formulazione, risulta infondato alla luce delle considerazioni che precedono, alle quali va aggiunto che, alla stregua del meccanismo impositivo che si è delineato, soltanto la concreta effettuazione del conguaglio previsto dall'articolo 23 cit., e non la semplice richiesta da parte del dipendente, rende possibile stabilire e quantificare l'imposta finale dovuta sull'ammontare complessivo degli emolumenti percepiti dal lavoratore nel periodo d'imposta, tenendo conto delle detrazioni spettanti. Soltanto in virtù del conguaglio finale, quindi, l'accantonamento effettuato dal sostituto d'imposta può essere determinato in misura tale che la somma trattenuta consenta al sostituto di adempiere in modo integrale ed in via definitiva ai propri obblighi tributari per quella parte di reddito assoggettata a tassazione, con conseguente attivazione del meccanismo esonerativo dall'obbligo dichiarativo.

Quanto al fatto che, nella specie, tale conguaglio non sia stato effettuato, va osservato che, a fronte di una inequivocabile contestazione in tal senso da parte dell'Ufficio sulla base delle risultanze fornite dagli accertatori, era la prova della sua concreta effettuazione (che non equivale a quella

dell'applicazione delle ritenute d'acconto da parte dei singoli datori di lavoro) ad incombere sul contribuente in quanto elemento costitutivo della fattispecie esonerativa invocata; ed una siffatta prova non risulta essere stata fornita.

Del resto, posto che il conguaglio avrebbe dovuto essere effettuato dall'ultimo datore di lavoro nell'ambito di ciascun periodo d'imposta oggetto di accertamento, va rilevato che, nella specie, sussistono incontestati elementi atti a far ritenere che il predetto conguaglio non sia mai stato effettuato: invero, ove tale ultimo datore fosse da identificarsi nella (OMISSIS) s.r.l., questa non avrebbe potuto ragionevolmente adempiervi, non avendo neppure certificato (oltre a non aver versato) le ritenute di pertinenza della posizione lavorativa del (OMISSIS) ed essendosi resa completamente inadempiente ai propri obblighi dichiarativi quale sostituto d'imposta; sarebbe, pertanto, illogico ritenere che la stessa società abbia potuto operare un conguaglio tenendo conto, oltre che della certificazione unica relativa ai redditi erogati dai precedenti datori di lavoro (di cui non è provato disponesse), anche delle ritenute mai neppure certificate dalla stessa (OMISSIS) s.r.l. Conclusione del tutto identica si impone anche nell'alternativa in cui il datore di lavoro tenuto al conguaglio fosse una delle altre società per le quali il (OMISSIS) aveva prestato attività lavorativa: anche in tal caso, invero, un conguaglio non era obiettivamente effettuabile, in assenza della benché minima certificazione delle ritenute operate dalla (OMISSIS) s.r.l.

6. Con il terzo motivo, si deduce violazione della L. n. 212 del 2000, articolo 10, commi 1 e 3, 10 ed omessa o insufficiente motivazione, avuto riguardo all'esistenza di un comportamento scusabile del contribuente, tenuto conto del suo contegno collaborativo, posto che lo stesso, non avendo ottenuto la certificazione del versamento delle ritenute, aveva sollecitato l'ispezione presso la (OMISSIS) s.r.l.; di un'obiettiva condizione di incertezza sulla portata ed ambito applicativo del Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 1, onde le sanzioni non dovevano essere irrogate; infine, di un'omissione dichiarativa integrante una violazione meramente formale, non comportando di per sé un'evasione d'imposta, visto che è stato lo stesso contribuente a sollecitare l'accertamento.

Con riferimento al vizio specificamente qualificato sub specie di omessa o insufficiente motivazione e ricondotto al paradigma di cui all'articolo 360 c.p.c., n. 5, va rilevato che, in realtà, il ricorrente lamenta un vizio di violazione dell'articolo 112 c.p.c. che avrebbe dovuto essere dedotto ai sensi dell'articolo 360 c.p.c., n. 4, atteso che viene censurata la mancata pronuncia da parte del giudice di appello su uno specifico motivo di gravame (sul punto, esplicitamente, il ricorso per cassazione a pag. 17) per cui, inerendo il predetto motivo alla domanda sottesa alla proposizione dell'appello stesso, l'omesso esame di esso integra, appunto, vizio di omessa pronuncia.

7. In ogni caso, anche ove se si superasse (alla stregua di Cass. Sez. U., 24.07.2013, n. 17931) tale incongruenza, l'illustrazione del motivo di ricorso di legittimità non risulta affatto dimostrativa della mancata pronuncia sul motivo di appello, posto che tale ultimo motivo avrebbe dovuto essere individuato o mediante riproduzione diretta o anche tramite riproduzione indiretta, con precisazione della parte dell'atto di appello corrispondente: ciò, ai sensi dell'articolo 366 c.p.c., n. 6, che si applica anche alla indicazione degli atti processuali su cui si fonda il ricorso o il motivo di ricorso.

8. Ciò posto, va in ogni caso escluso che ricorrano le violazioni di legge denunciate dal ricorrente.

In tema di sanzioni tributarie, invero, la violazione ha carattere meramente formale - e, dunque, non è punibile ex articolo 10 dello Statuto del contribuente - ove essa non comporti un pregiudizio all'esercizio delle azioni di controllo e, al contempo, non incida sulla determinazione della base imponibile dell'imposta e sul versamento del tributo (Cass. sez. 5, 22.12.2014, n. 27211); ipotesi, nella specie, affatto integrata.

Deve rilevarsi, inoltre, l'insussistenza di un comportamento scusabile del contribuente, posto che il fatto che lo stesso abbia sollecitato l'attività di ispezione presso la (OMISSIS) s.r.l. non può elidere la rilevanza della violazione "a monte" dell'obbligo di presentazione della propria dichiarazione dei redditi, incombente sul contribuente in relazione alla mancata effettuazione del prescritto conguaglio finale (da ritenersi conosciuta o agevolmente conoscibile da parte dello stesso, attese le considerazioni sopra svolte), costituente condizione essenziale per fruire della disposizione esonerativa Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, ex articolo 1.

Parimenti insussistente è l'invocata condizione di incertezza sulla portata ed ambito applicativo del Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 1, tenuto conto che essa deve consistere in un'oggettiva impossibilità, accertabile esclusivamente dal giudice, d'individuare la norma giuridica in cui sussumere il caso di specie, mentre resta irrilevante l'incertezza soggettiva, derivante dall'ignoranza incolpevole del diritto o dall'erronea interpretazione della normativa o dei fatti di causa; nella specie, deve aversi riguardo all'inequivocabile tenore delle disposizioni normative sopra individuate, oltre che delle stesse istruzioni per la compilazione del mod. 730 adottate anche negli anni di imposta in considerazione e rivolte alla platea dei contribuenti, in cui si afferma testualmente: "Non è obbligato a presentare la dichiarazione dei redditi chi ha posseduto: - solo redditi di lavoro dipendente o di pensione corrisposti da un unico sostituto d'imposta obbligato ad effettuare le ritenute di acconto; - solo redditi di lavoro dipendente corrisposti da più soggetti, se ha chiesto all'ultimo datore di lavoro di tener conto dei redditi erogati durante i precedenti rapporti e quest'ultimo ha effettuato conseguentemente le operazioni di conguaglio".

9. Infondato risulta, infine, anche il quarto motivo di ricorso, in relazione ai vizi di dedotta violazione degli articoli 10 e 13-bis T.U.I.R. ratione temporis vigente ed omessa motivazione, riguardo alla mancata considerazione delle detrazioni spettanti per spese mediche documentate, comportanti detrazione dal quantum richiesto in sede di accertamento.

I predetti vizi non sussistono, in quanto il riconoscimento delle detrazioni e delle deduzioni di imposta richiede la regolare presentazione della dichiarazione dei redditi, onde il contribuente, omettendo di presentare la dichiarazione per gli anni 2000 e 2001, si è precluso la possibilità di portare in detrazione le predette spese; sotto il profilo motivazionale, l'accertamento da parte del giudice di appello, con congrue argomentazioni, della predetta omissione dichiarativa assorbe ed implica il riconoscimento della non deducibilità o detraibilità delle spese in questione.

Il ricorso deve essere, conclusivamente rigettato. Le spese processuali possono essere compensate tra le parti per l'alternativo esito dei gradi di merito e del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

Rigetta il ricorso. Compensa integralmente le spese processuali.