

Corte di Cassazione, Sezione TRI civile

Sentenza 7 maggio 2014, n. 9763

**Integrale**

Ritenuta d'acconto - Adempimento dell'obbligo tributario di versare l'imposta - Onere del datore di lavoro in sostituzione del contribuente - Sussiste - Omissione del versamento dell'imposta da parte del datore di lavoro sostituto - Obbligo dell'amministrazione di comunicare l'ammontare del reddito e dell'imposta ma non di indicare l'aliquota applicata

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. VIRGILIO Biagio - Consigliere

Dott. CIGNA Mario - rel. Consigliere

Dott. CRUCITTI Roberta - Consigliere

Dott. PERRINO Angelina Maria - Consigliere

ha pronunciato la seguente:

SENTENZA

sul ricorso 11321-2008 proposto da:

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 ope legis;

- ricorrente -

contro

(OMISSIS), (OMISSIS) SRL;

- intimati -

sul ricorso 14582-2008 proposto da:

(OMISSIS) in proprio e nq di legale rappresentante pro tempore, (OMISSIS) SRL in persona del legale rappresentante pro tempore, elettivamente domiciliati in (OMISSIS), presso lo studio dell'avvocato (OMISSIS), rappresentati e difesi dagli avvocati (OMISSIS), (OMISSIS) giusta delega a margine;

- controricorrenti e ricorrenti incidentali -

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE;

- intimato -

avverso la sentenza n. 9/2007 della COMM.TRIB.REG. di VENEZIA, depositata il 22/03/2007;

udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del 29/01/2014 dal Consigliere Dott. MARIO CIGNA;

udito il P.M. in persona del Sostituto Procuratore Generale Dott. SEPE Ennio Attilio che ha concluso per l'accoglimento per quanto di ragione del ricorso principale, l'assorbimento del ricorso incidentale.

#### SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

La CTP di Vicenza accoglieva (previa riunione) i distinti ricorsi presentati da (OMISSIS) ed (OMISSIS) srl avverso tre avvisi di accertamento e due atti di irrogazione sanzioni Decreto Legge n. 12 del 2002, ex articolo 3 tutti relativi agli anni dal 2000 al 2003 e scaturenti da due diversi verbali di ispezione dell'INPS e dell'INAIL, dai quali era emerso l'impiego, da parte della societa', di alcuni lavoratori irregolari, sicche' l'Agenzia delle Entrate aveva recuperato le ritenute omesse da essa societa' (quale datrice di lavoro) sui redditi di lavoro dipendente; in particolare la CTP considerava, in primo luogo, non condivisibile l'automatico recepimento, da parte dell'Agenzia, del contenuto dei verbali ispettivi, in base ai quali invece non poteva ritenersi dimostrata la natura subordinata del rapporto di lavoro; dichiarava, inoltre, nulli gli avvisi, in quanto non contenevano l'indicazione delle aliquote applicate sugli scaglioni dell'imponibile e quindi non consentivano l'immediato ed agevole controllo da parte del contribuente, garantito dal Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 42, commi 2 e 3.

Con sentenza depositata il 22-3-2007 la CTR Veneto rigettava l'appello dell'Ufficio; in particolare la CTR, in contrasto con quanto asserito dai primi Giudici, riteneva che i funzionari dell'INPS avevano precisato tutte le posizioni dei lavoratori presenti, sicche' non vi era alcun equivoco sulla natura subordinata del lavoro svolto e quindi sull'irregolarita' dei soggetti identificati; concordava, invece, con la CTP in ordine alla nullita' degli avvisi per la mancata indicazione dell'aliquota applicata, atteso che siffatta mancanza non consentiva al contribuente di controllare facilmente l'operato dell'Ufficio e quindi di difendersi, a nulla valendo le spiegazioni addotte dall'Agenzia in ordine alla semplicita' di reperimento delle aliquote.

Avverso detta sentenza proponeva ricorso per cassazione l'Agenzia delle Entrate, affidato a tre motivi; resistevano i contribuenti con controricorso e ricorso incidentale condizionato.

#### MOTIVI DELLA DECISIONE

Con il primo motivo l'Agenzia, denunciando - ex articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 4 - nullita' della sentenza per violazione dell'articolo 112 c.p.c., deduceva che la CTR era incorsa in vizio di ultra (o extra) petizione in quanto, in ragione della mancata indicazione dell'aliquota applicata, aveva accolto i ricorsi di parte contribuente avverso gli avvisi di accertamento e gli atti di irrogazione sanzioni, nonostante il predetto motivo di censura (mancata indicazione di aliquota) fosse stato proposto solo nei confronti degli avvisi di accertamento.

Con il secondo motivo l'Agenzia, denunciando - ex articolo 360 c.p.c., n. 3 - violazione e falsa applicazione del Decreto Legge n. 12 del 2002, articolo

3, commi 3, 4 e 5, deduceva che la CTR aveva annullato anche gli atti di irrogazione sanzioni per la mancata indicazione delle aliquote nonostante le dette disposizioni di legge non prevedessero tale indicazione per gli atti di irrogazione delle sanzioni.

Con il terzo motivo l'Agenzia, denunciando - ex articolo 360 c.p.c., n. 3 - violazione e falsa applicazione del Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articoli 23 e 42 deduceva che la CTR aveva ritenuto nulli gli avvisi di accertamento sulla base della mancata indicazione delle aliquote, così come previsto, dall'articolo 42, senza considerare che siffatta disposizione concerneva il contribuente quale soggetto passivo diretto dell'obbligazione tributaria, e non anche il sostituto d'imposta, quale previsto dall'articolo 23.

Con il primo motivo di ricorso incidentale condizionato i contribuenti, denunciando - ex articolo 360 c.p.c., n. 3 - violazione e falsa applicazione del Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 23 deducevano che il sostituto d'imposta, che non aveva operato la ritenuta alla fonte, non era soggetto passivo di imposta, sicché illegittimamente era stata formulata nei suoi confronti la pretesa impositiva.

Con il secondo motivo di ricorso incidentale condizionato i contribuenti, denunciando - ex articolo 360 c.p.c., n. 3 - violazione e falsa applicazione del Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 23 e del Decreto Legislativo n. 472 del 1997, articolo 16 deducevano che, non essendo il sostituto d'imposta soggetto passivo di imposta, illegittimamente gli era stata richiesta la relativa sanzione con l'avviso di accertamento anziché con l'avviso di irrogazione sanzioni.

Con il terzo motivo di ricorso incidentale condizionato i contribuenti, denunciando - ex articolo 360 c.p.c., n. 3 - violazione e falsa applicazione degli articoli 2094 e 2697 c.c., deducevano che erroneamente la CTR, basandosi solo sulla riscontrata presenza sul luogo dei lavoratori, aveva affermato la natura subordinata del rapporto di lavoro; al riguardo precisava, infatti, che i verbali ispettivi agli atti comprovavano solo la presenza di alcuni lavoratori sul posto di lavoro ma nulla potevano aggiungere in ordine alla qualificazione del rapporto come subordinato, rispetto alla quale era irrilevante anche la mancanza di documentazione, non obbligatoria neanche per i lavoratori autonomi.

Il ricorso incidentale prospetta questioni logicamente preliminari, che, come tali, vanno trattate con precedenza.

I primi due motivi sono infondati.

Non può, invero, dubitare che il sostituto d'imposta sia soggetto passivo di imposta, atteso che lo stesso, ai sensi del Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 64, comma 1 e' colui che "in forza di disposizioni di legge e' obbligato al pagamento di imposte in luogo di altri...ed anche a titolo di acconto", sicché, come ripetutamente affermato da questa Corte, entrambi (sostituto e sostituito) devono ritenersi già originariamente (cioè non solo in relazione alla fase della riscossione) obbligati solidali d'imposta (conf. Cass. 8504/2009; 24962/2010).

Il terzo motivo e' inammissibile.

Con lo stesso, invero, i contribuenti, sub specie di violazione di legge, hanno espresso doglianze su un accertamento in fatto compiuto dal Giudice di merito (in base al quale i funzionari dell'INPS avevano esaminato in maniera precisa e puntuale tutte le posizioni dei lavoratori presenti, non dando adito ad alcun equivoco sulla natura subordinata del lavoro svolto); accertamento che, come tale, poteva essere censurato in sede di legittimità solo sotto il profilo del vizio di motivazione.

Il terzo motivo di ricorso principale, anch'esso da esaminare con precedenza rispetto agli altri due per esigenze di ordine logico, e' fondato.

E' vero, infatti, che il Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 42 prescrive che l'avviso di accertamento deve contenere l'indicazione delle aliquote applicate ma siffatta disposizione concerne il contribuente quale soggetto passivo diretto dell'obbligazione tributaria, e non anche il sostituto d'imposta quale previsto dal Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 23.

Nel sistema della ritenuta d'acconto, infatti, il datore di lavoro, oltre che sostituire il contribuente nell'adempimento dell'obbligo tributario di versamento dell'imposta, svolge anche un'attività di accertamento di siffatto obbligo, atteso che il suo dovere di operare la ritenuta presuppone l'accertamento (da parte proprio di esso sostituto) della sussistenza dei presupposti di legge per operarla; nessun dovere di verificare "ex officio" l'effettiva rispondenza alle previsioni normative delle ritenute alla fonte operate dai datori di lavoro Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, ex articolo 23 grava, pertanto, sull'Amministrazione Finanziaria, atteso che l'eventuale dissenso del lavoratore "sostituito" in ordine all'assoggettabilità ad imposta di un qualche emolumento corrisposto dal datore di lavoro non elide comunque l'obbligo del "sostituto" di operare la ritenuta e versarla all'Erario; in conclusione, pertanto, deve ritenersi che il sostituto d'imposta deve conoscere il contenuto dell'imposta tributaria del sostituito ed individuare l'aliquota da applicare nel procedere alle trattenute; ne consegue che, nel caso (quale quello di specie), in cui il datore di lavoro sostituto d'imposta ometta la relativa dichiarazione ed il relativo versamento, l'Amministrazione, che agisce nei suoi confronti quale

obbligato solidale, ha l'obbligo di comunicargli l'ammontare del reddito e dell'imposta ma non quello di indicare anche l'aliquota applicata; quest'ultima, infatti, come detto, e' la stessa che il sostituto avrebbe dovuto applicare e che invece ha ommesso, sicche', anche in caso di mancata indicazione, gli e' consentito un facile ed agevole controllo dell'operato dell'Ufficio.

L'accoglimento del detto motivo comporta l'assorbimento degli altri motivi di ricorso.

In conclusione, pertanto, va accolto il terzo motivo di ricorso principale proposto dall'Agenzia, e assorbimento degli altri; va rigettato il ricorso incidentale proposto dai contribuenti; va quindi cassata l'impugnata sentenza e, non essendo necessari ulteriori accertamenti di fatto, decidendo nel merito ex articolo 384 c.p.c., comma 2, va rigettato il ricorso introduttivo proposto dai contribuenti.

In considerazione della peculiarita' della questione trattata, si ritiene sussistano giusti motivi per compensare tra le parti le spese di lite dell'intero giudizio.

P.Q.M.

La Corte accoglie il terzo motivo di ricorso principale, con assorbimento degli altri; rigetta il ricorso incidentale; cassa l'impugnata sentenza e, decidendo nel merito, rigetta il ricorso introduttivo proposto dai contribuenti; dichiara compensate tra le parti le spese di lite dell'intero giudizio.