

# **CORTE DI CASSAZIONE - Sentenza 17 settembre 2014, n. 19580**

Tributi - IRPEF - Omesso versamento della ritenuta d'acconto - Responsabilità solidale di datore e lavoratore - Sussiste

## **Svolgimento del processo**

Con separati ricorsi proposti dinanzi alla CTP di Como S.A.funziario del C.I., ha impugnato gli avvisi con i quali il locale Ufficio Distrettuale delle II.DD. aveva accertato a suo carico ai fini IRPEF, relativamente agli anni 1985, 1986, 1987 e 1988, maggiori redditi tassabili costituiti da somme corrispostegli dal datore di lavoro (C.I. SpA), a titolo di "contributo differenza canone di affitto", in occasione del suo trasferimento in altra sede.

L'adita CTP, riuniti i ricorsi, li ha accolti.

Con sentenza 1610-2001 la CTR Lombardia, sul presupposto della tassabilità delle dette somme in quanto qualificate come componenti retributive, ha accolto l'appello dell'Ufficio.

Con sentenza 2384/2006 la S.C., in parziale accoglimento del ricorso proposto dai contribuente (e, in particolare, del secondo e terzo motivo), ha cassato la impugnata sentenza in relazione ai motivi accolti, con rinvio alla CTR Lombardia, diversa sezione; nello specifico la S.C. ha ritenuto che la CTR aveva del tutto omesso di pronunziarsi sulla domanda (proposta in appello) con la quale il contribuente aveva inteso opporre al comune creditore Agenzia delle Entrate, ai sensi dell'art. 1306 comma 2 cc, le sentenze 14006/1999, 558 e 798/2000 con le quali la stessa Corte, decidendo le controversie tra il suo datore di lavoro (C.I. SpA) e l'Amministrazione Finanziaria, aveva affermato la non tassabilità (relativamente agli anni 1985, 1986 e 1987) del contributo per il maggior canone di locazione corrisposto ai dipendenti trasferiti.

Riassunto il giudizio, la CTR Lombardia, con sentenza depositata il 28-12-2007, ha accolto l'appello dell'Ufficio e, in riforma della sentenza di primo grado, ha ritenuto la legittimità degli accertamenti relativi agli anni 1985, 1986 e 1987; in particolare la CTR ha escluso l'applicabilità, nel caso di specie, dell'art. 1306 cc sostenendo che: 1) il principio di solidarietà incontra un limite nella natura non privatistica della fonte dell'obbligazione tributaria; 2) in ogni modo il giudicato non può essere invocato, in quanto il contribuente non ha dimostrato che le richiamate sentenze della S.C. abbiano statuito proprio sul particolare rapporto C.I. - spa.

Avverso detta sentenza ha proposto ricorso per Cassazione il contribuente affidato a sei motivi; ha resistito con controricorso l'Agenzia; il contribuente ha presentato anche ulteriore memoria ex art. 378 cpc.

## **Motivi della decisione**

Con i primi due motivi di ricorso il contribuente, denunciando -ex art. 360 n. 3 cpc-, sotto profili differenti, violazione ed erronea applicazione degli artt. 35 dpr 602/73, 1294 cc, 23 dpr 600/73, 64 dpr 600/73, 1306, comma 2, cc, sosteneva (primo motivo) che la CTR erroneamente non aveva ritenuto che, anche nel caso di ritenuta d'acconto, sussistesse un rapporto di solidarietà passiva tra sostituto d'imposta e sostituito (C.I. e contribuente) nei confronti del soggetto creditore comune (Amministrazione Finanziaria), con conseguente applicabilità dell'art. 1306, comma 2, cc; sosteneva, inoltre (secondo motivo) che, quand'anche si dovesse affermare la derivazione

dell'obbligazione tributaria da un titolo di carattere pubblicistico, l'art. 1306, comma secondo, cc doveva comunque ritenersi applicabile anche alle obbligazioni tributarie.

Con il terzo motivo il contribuente, denunciando - ex art. 360, comma 5 cpc- motivazione inadeguata su un punto decisivo della controversia, sosteneva, in via subordinata, che fa CTR non aveva adeguatamente spiegato la ragione per la quale aveva ritenuto inapplicabili all'obbligazione tributaria le norme relative alla solidarietà passiva, e in particolare l'art. 1306, comma 2, cc.

Con il quarto e quinto motivo il contribuente, denunciando - ex art. 360 n. 3 cpc - violazione, sotto altro profilo, dell'art. 1306, comma 2, cc, sosteneva che, quand'anche si dovesse ritenere insussistente un rapporto passivo di solidarietà tra sostituto e sostituito, l'art. 1306, comma 2, cc, attesa l'identica matrice ed origine dei rispettivi obblighi fiscali, era comunque applicabile nel caso di ritenuta d'acconto (quarto motivo); in subordine, nel caso dovesse ritenersi che la CTR non avesse implicitamente disatteso le dette argomentazioni di cui sopra, eccettuata la violazione dell'art. 112 cpc per mancata pronuncia.

Con il sesto motivo il contribuente denunciando - ex art. 360 n. 5 - insufficiente ed inadeguata motivazione per omesso esame della documentazione analitica prodotta da esso contribuente nei gradi precedenti, e, di conseguenza, ai sensi dell'art. 360 n. 3 cpc, violazione e falsa applicazione dell'art. 1306, comma 2, cc, sosteneva che la CTR non aveva adeguatamente preso in esame la documentazione prodotta (e, in particolare, le sentenze della S.C. 14006/1999, 558 e 798/2000), dalla quale risultava che nella contestazione mossa alla Banca erano comprese anche le somme concernenti esso contribuente. I primi due motivi, da esaminare congiuntamente in quanto tra loro connessi, sono fondati, con assorbimento del terzo, quarto e quinto.

A prescindere dalla irrilevante (nel caso di specie) questione della natura (pubblicistica o privatistica) della fonte dell'obbligazione tributaria, non vi è dubbio che il rapporto che si costituisce tra il sostituto di imposta e il sostituito è quello dell'obbligazione solidale passiva con il Fisco, con la conseguente applicabilità dei principi disciplinanti tale tipo di obbligazioni, ivi compreso quello di cui all'art. 1306 cod. civ., riguardante l'estensione del giudicato.

Come, invero, già precisato da questa Corte, "a tale conclusione non è di ostacolo nè la diversità della fonte normativa delle obbligazioni relative a sostituto e sostituito, nè il carattere meramente strumentale di quella del sostituto rispetto all'altra. Infatti, a parte l'espressa previsione della solidarietà nella fase della riscossione - pur limitata al caso della ritenuta d'imposta - di cui all'art. 35 del d.P.R. n. 602 del 1973, che male si adatta alla concezione autonomistica dei due rapporti di obbligazione, nella specie opera la presunzione, stabilita dall'art. 1294 cod. civ., secondo la quale i condebitori sono ritenuti obbligati in solido se dalla legge o dal titolo non risulta diversamente, e ciò in ragione dell'unicità della prestazione, almeno fino a concorrenza della ritenuta dovuta dal sostituto (Cass. 10082/2003); in argomento è stato anche condivisibilmente affermato che "il fatto che l'art. 64, comma primo, del d.P.R. n. 600 del 1973 definisca il sostituto d'imposta come colui che "in forza di disposizioni di legge è obbligato al pagamento di imposte in luogo di altri...ed anche a titolo di acconto" non toglie che anche il sostituito debba ritenersi già originariamente (e non solo in relazione alla fase della riscossione) obbligato solidale d'imposta, e quindi egli stesso soggetto al potere di accertamento ed a tutti i conseguenti oneri, in coerenza con i principi generali in materia di solidarietà passiva" (Cass. 8504/2009).

Al riguardo va solo precisato che la facoltà per il coobbligato destinatario di un atto impositivo di avvalersi della sentenza favorevole emessa in un giudizio promosso da altro coobbligato, secondo la regola generale stabilita dall'art. 1306 cod. civ., presuppone che detta decisione sia divenuta definitiva e che l'eventuale giudizio promosso dal primo non si sia definitivamente concluso in

modo a lui sfavorevole; contrariamente a quanto sostenuto in controricorso dall'Agenzia, pertanto, l'esercizio di detta facoltà non è preclusa al condebitore solidale per il solo fatto di non essere rimasto inerte e di avere autonomamente impugnato gli avvisi di accertamento, essendo di ostacolo al detto esercizio solo la definitiva conclusione di siffatto giudizio (in argomento, v. Cass. 9577/2013 e, nello specifico, Cass. 14814/2011, secondo cui "in tema di solidarietà tributaria, la facoltà per il coobbligato d'imposta di avvalersi del giudicato favorevole emesso in un giudizio promosso da un altro coobbligato, secondo la regola generale stabilita dall'art. 1306 cod. civ., opera, come riflesso dell'unicità dell'accertamento e della citata estensibilità del giudicato, sempre che non si sia già formato un giudicato contrario sul medesimo punto. Pertanto, il coobbligato non può invocare a proprio vantaggio la diversa successiva pronuncia emessa nei riguardi di altro debitore in solido, nel caso in cui egli non sia rimasto inerte, ma abbia a propria volta promosso un giudizio già conclusosi (in modo a lui sfavorevole) con una decisione avente autonoma efficacia nei suoi confronti").

Anche il sesto motivo è fondato.

La statuizione della CTR, nel punto in cui ha ritenuto che lo S. non aveva dimostrato che le richiamate sentenze della S.C. 14006/1999, 558 e 798/2000 riguardavano anche il rapporto C.I. spa appare insufficientemente ed inadeguatamente motivata.

La CTR, invero, ha fondato la sua decisione sul riferimento, contenuto nelle richiamate sentenze della S.C., solo a "taluni dei suoi dipendenti" (senza, quindi, specifica indicazione dello S.) nonché sulla segnalazione, da parte della difesa dello S. alla stessa CTR, della sussistenza di sentenza della Cassazione che aveva deliberato su un "caso identico (e non, quindi, proprio sul rapporto di dipendenza tra il C.I. e lo S.); siffatti elementi, come detto, non possono, tuttavia, ritenersi in alcun modo sufficienti a far ritenere non provata l'inerenza delle menzionate decisioni della S.C. anche al rapporto tra il C.I. e lo S. in quanto:

a fronte della di per sé equivoca e generica espressione lessicale "taluni dei suoi dipendenti", la CTR non ha dato alcun rilievo alla sussistenza o meno di una specifica contestazione sul punto e non ha minimamente approfondito la documentazione in atti (e, in particolare, il verbale di constatazione redatto dalla Guardia di Finanza nei confronti dell'Istituto di Credito, presumibilmente contenente specifica indicazione del ricorrente tra i beneficiari del contributo);

correttamente la difesa dello S. ha riferito della sussistenza di un caso "identico", intendendo in tal modo riferirsi a decisioni della S.C., che, concernendo la tassabilità del beneficio in questione, avevano una comune radice con l'oggetto del giudizio in questione.

In conclusione, pertanto, va accolto il ricorso e cassata l'impugnata sentenza, con rinvio, anche per la regolamentazione delle spese di lite del presente giudizio di legittimità, alla CTR Lombardia, diversa composizione.

**P.Q.M.**

Accoglie il ricorso; cassa l'impugnata sentenza e rinvia, anche per la regolamentazione delle spese di lite del presente giudizio di legittimità, alla CTR Lombardia, diversa composizione.