



REPUBBLICA ITALIANA  
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE  
DI PARMA

SEZIONE 7

riunita con l'intervento dei Signori:

- |                          |         |         |            |
|--------------------------|---------|---------|------------|
| <input type="checkbox"/> | PISCOPO | ROBERTO | Presidente |
| <input type="checkbox"/> | BANDINI | IVANO   | Relatore   |
| <input type="checkbox"/> | MARI    | RENATO  | Giudice    |
| <input type="checkbox"/> |         |         |            |
| <input type="checkbox"/> |         |         |            |
| <input type="checkbox"/> |         |         |            |
| <input type="checkbox"/> |         |         |            |

ha emesso la seguente

SENTENZA

- sul ricorso n. 1045/2013  
spedito il 30/09/2013

- avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n° THL053100901/2013 IRPEF-ADD.REG. 2C
- avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n° THL053100901/2013 IRPEF-ADD.COM. 2008
- avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n° THL053100901/2013 IRPEF-ALTRO 2008

contro:  
AG. ENTRATE DIREZIONE PROVINCIALE PARMA

proposto dal ricorrente:

difeso da:

- sul ricorso n. 1048/2013  
spedito il 30/09/2013

- avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n° THL053100902 IRPEF-ADD.REG. 2009
- avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n° THL053100902 IRPEF-ADD.COM. 2009
- avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n° THL053100902 IRPEF-ALTRO 2009

contro:  
AG. ENTRATE DIREZIONE PROVINCIALE PARMA

proposto dal ricorrente:

SEZIONE

N° 7

REG.GENERALE

N° 1045/2013 (riunificato)

UDIENZA DEL

11/11/2016 ore 11:00

N°

35/2017

PRONUNCIATA IL:

11/11/2016

DEPOSITATA IN  
SEGRETARIA IL

20 GEN. 2017

Il Segretario

*Fabio Ingrao*





### Ritenuto in Fatto

A) Il sig. \_\_\_\_\_ impugna l'avviso di accertamento n. 1045/2013 emesso dall'Agenzia delle Entrate di Parma, per l'anno d'imposta 2009, con cui recupera a tassazione somme non dichiarate, essendo state le stesse elargite erroneamente come "trasferte Italia" dal proprio datore di lavoro, Europa Servizi soc. Cooperativa, anziché come meri emolumenti rientranti nella ordinaria redditualità.

Tale rilievo proviene da una verifica di tipo previdenziale effettuata da Ispettori Inps-Inail i quali hanno recuperato omessi versamenti contributivi previdenziali su parte di quanto pagato al dipendente in busta-paga, atteso che non vi sarebbero mai state effettive trasferte in Italia, stante l'effettiva ed unica attività svolta nello stabilimento della Pro-Sus in località Vescovato (CR).

La contestazione di mancata contribuzione INPS/INAIL mossa alla società Cooperativa ha comportato l'altrettanto obbligatoria contestazione sotto il profilo fiscale, con le conseguenti maggiori imposte richieste oltre ad irrogazione delle sanzioni connesse.

Al riguardo, l'atto impugnato porta allegati le buste paga del periodo e lo stralcio dell'avviso di accertamento notificato dall'Ufficio di Milano in cui, correggendo il modello 770/2010 e sempre rifacendosi al medesimo accesso dei predetti Ispettori INPS/INAIL, accerta l'omesso versamento delle ritenute non operate, tra l'altro anche verso altri lavoratori dipendenti, e applica le consequenziali sanzioni per violazione dell'art. 23 TUA.

Il ricorrente, come detto, deducendo l'illegittimità dell'avviso di accertamento si duole dell'inosservanza dei principi indicati negli artt. 42 Dpr 600/73 e 7 dello statuto del contribuente.

L'atto opposto si manifesta carente di motivazione non essendo state allegare le assunte dichiarazioni del consulente del lavoro e del presidente

della Società Cooperativa, e non essendo sufficiente il richiamo al verbale INPS/INAIL per giungere alle conclusioni di cui all'atto impugnato.

Inoltre, si tratta di semplici presunzioni ovvero di indizi privi di prova a sostegno della maggior pretesa fiscale, con ciò determinando pure una violazione del diritto di difesa del contribuente.

Lamenta, ancora, il ricorrente la violazione del divieto della doppia presunzione posto che in ambito tributario è precluso “assumere come punto di partenza per la individuazione di un fatto ignoto un altro fatto considerato noto per presunzione”.

Per le ragioni sopra esposte, il ricorrente chiede l'annullamento dell'avviso di accertamento e della irrogazione delle sanzioni, con spese di giudizio vinte.

Si costituisce in giudizio l'Agenzia delle Entrate di Parma con controdeduzioni del 25/10/2013.

Respinge le argomentazioni avversarie e, nello specifico, si premura ad avvalorare la motivazione dell'atto opposto, avendo esso poggiato sul contenuto essenziale del PVC dell'INPS/INAIL, e sugli allegati ad esso atto.

Nessuna doppia presunzione è presente nel caso di specie in quanto i fatti noti sono rappresentati da numerosi dati di fatto, ovvero: il contribuente non ha mai effettuato lavori in trasferta; è sempre stato inviato a svolgere la propria attività presso la PRO-SUS, in Vescovato (CR).

Circostanze, queste, confermate da alcuni lavoratori, dal rappresentante legale della società e dal consulente del lavoro.

Richiede il rigetto del ricorso con condanna alle spese di giudizio, con maggiorazione ex art. 17 bis.

B) Analogo ricorso viene proposto dal sig. TICCHI Aldo avverso l'avviso di accertamento n. 1048/2013 per l'annualità 2008 il quale contiene identici rilievi a quelli di cui all'atto impositivo per l'anno 2009.



W

Medesimi sono i presupposti che hanno originato il citato avviso di accertamento e stesse sono le determinazioni dell'Ufficio.

Il ricorso conclude con domande uguali a quelle del ricorso incardinato per il periodo 2009.

### Considerato in Diritto

C) Vanno riuniti i ricorsi rubricati ai nn. RGR 1045-1048/2013 per evidenti motivi di connessione oggettiva e soggettiva.

D) Il primo motivo di censura, comune ai ricorsi riuniti, non è fondato e va disatteso.

L'avviso di accertamento (da intendersi al plurale), quanto alla sua motivazione, ha rispettato i principi e i dettami dell'art. 7 della Legge 212/2000, avendo in concreto indicato i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che hanno determinato la decisione dell'Ufficio.

È comprensibile quanto ben riportato nell'avviso di accertamento laddove questi poggia il rilievo su somme ricevute dal datore di lavoro ed ingiustificatamente non portate in tassazione, sebbene – come infra si illustrerà – di tale onere si sarebbe dovuto fare carico la soc-

per effetto dell'art. 23 TUA.

In ordine, poi, alla parte motiva cd. per relationem, non risponde al vero ciò che sostiene il contribuente dal momento che l'art. 42 del Dpr 600/73 chiarisce che *se la motivazione fa riferimento ad un altro atto non conosciuto né ricevuto dal contribuente, questo deve essere allegato all'atto che lo richiama salvo che quest'ultimo non ne riproduca il contenuto essenziale.*

Ebbene, all'accertamento è stato allegato lo stralcio (recte, la soddisfacente parte) dell'avviso di accertamento inoltrato alla Cooperativa, datrice di lavoro, da cui (ri-)emerge l'iter procedurale di contestazione alla stessa Europa Servizi, per non aver effettuato la ritenuta sulle somme de quibus.

Il contenuto essenziale, dipoi, delle conclusioni dell'accertamento da parte degli Ispettori INPS/INAIL è stato riprodotto nella misura sufficiente a



cogliere la reale consistenza e i precisi confini della pretesa fiscale: è stato precisato che le somme per “trasferte Italia”, riportate nelle allegare busta paga, non avrebbero potuto avere questa qualificazione e quindi sarebbero dovute essere tassate in via ordinaria; sono state indicate le fonti – in parte documentalmente allegare e in parte riprodotte – che hanno condotto a dovere ritenere tassabili le somme suddette; è stato, in modo palese, segnalato che il nesso fra la supposta intassabilità (e non soggezione a contribuzione) delle somme per “trasferte Italia” e la loro effettiva prospettazione è risultato spezzato dall’insussistenza dei presupposti di legge, avendo svolto la propria attività in

Argomenti, tesi e ragioni che non inficiano la granitica motivazione dell’avviso di accertamento, inesistente pure l’addotto vizio del diritto di difesa del ricorrente

Al riguardo, il ricorrente avrebbe potuto, ma sul particolare punto tace, contraddire ai rilievi dell’Ufficio, portando elementi e prove contrarie a quanto da questi sostenuto: nessuna valida obiezione sulla natura di quelle somme ricevute a titolo di trasferta; nessuna concreta eccezione circa l’effettiva attività svolta presso la soc.

Queste peculiarità portano a confutare anche il secondo motivo di ricorso, anch’esso comune ai due ricorsi, rendendolo privo di fondamento e non plausibile.

I fatti noti si identificano in quelli ex ante descritti (sui cui, peraltro, non vi è stata alcuna doverosa presa di posizione) cosicché nessuna doppia presunzione è ritraibile dall’iter accertativo.

Del resto, è orientamento univoco della S.C. (sez. trib. n. 21869/2016; SS.UU. n. 25767/16), secondo cui in tema di presunzioni semplici, le circostanze sulle quali la presunzione si fonda devono essere tali da lasciare apparire l’esistenza del fatto ignoto come una conseguenza ragionevolmente probabile del fatto noto, dovendosi ravvisare una



connessione fra i fatti accertati e quelli ignoti secondo regole di esperienza che convincano di ciò, sia pure con qualche margine di opinabilità, finanche sulla base di circostanze contingenti, eventualmente anche atipiche.

Noti sono i rilievi del verbale di accesso INPS/INAIL; incontestato, al riguardo, il fatto che materialmente nessuna trasferta fuori dal Comune sia stata realizzata; circostanze atipiche, in quanto indizi, sono le dichiarazioni di chi ha gestito l'azienda (recte, \_\_\_\_\_) e del consulente che ad ogni buon conto, coordinate agli elementi di fatto, ovvero alla incontrastata censura della inesistente voce di "trasferta", danno concretezza ai rilievi dell'Ufficio e al conseguente recupero delle maggiori imposte personali in capo al contribuente.

Nessuna doppia presunzione è adombrabile, da una parte, e altrettanto nessuna confutazione, però, è sollevata nei riguardi del quadro "accusatorio".

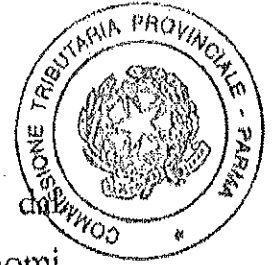
E) Il rigetto delle due censure di merito confermano la debenza delle maggiori imposte pretese dall'Ufficio.

Questo esito tiene conto del fatto che – come insegna la giurisprudenza della Corte di Cassazione (v. Ord. n. 9933/2015) – se il Dpr n. 600/73, all'art. 64 co. 1, definisce 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"*, ciò non toglie che, **in ogni caso**, anche il sostituto debba ritenersi già originariamente obbligato solidale al pagamento dell'imposta: soggetto, perciò, egli stesso all'accertamento di eventuali imposte dovute.

Infatti, l'art. 23 del TUA impone (... *deve esercitare la rivalsa* ...) un preciso obbligo nei confronti del datore di lavoro, in ragione del rapporto di dipendenza col contribuente, e cioè di assolvere come sostituto d'imposta ex lege, con rivalsa e contestualmente responsabile dell'imposta medesima, all'onere del contribuente di pagare le proprie imposte su quanto percepito.



1  
N

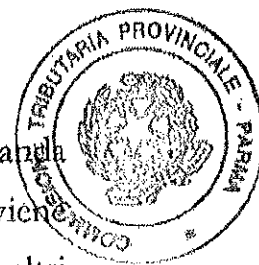


In pratica, il dipendente, che è pure contribuente, è condizionato dal modus operandi del sostituto d'imposta il quale può adottare autonomi comportamenti fiscali che, seppur sanzionati in modo cogente, sono tali da riversare nei riguardi del sostituto gravi conseguenze di natura tributaria; e ciò senza che il dipendente-sostituto possa agire nell'immediato al fine di porre rimedio a quanto commesso o non compiuto dal proprio datore di lavoro-sostituto.

Nel caso di specie, e sul punto non si evidenzia una prova concreta ed univoca concernente un accordo fra le parti volto a mandare esente da tassazione la voce relativa a "trasferta Italia", il contribuente si è ritrovato fra le voci della busta paga una somma che presumibilmente esso ha ritenuto che non fosse da assoggettare ad imposizione, avendo dovuto porre fiducia nell'operato del datore di lavoro, poiché su di esso e solo su questi il legislatore ha incentrato l'onere di effettuare sia la contribuzione previdenziale e sia la dovuta ritenuta fiscale sugli emolumenti elargiti.

Non vi è dubbio che la parte debole del rapporto - il dipendente - si trovi a dover fare affidamento, quasi necessariamente, sulla regolarità della osservanza delle norme tributarie che il datore di lavoro andrà ad assumere in nome e per conto suo (poiché, come detto, obbligato al pagamento delle imposte per altri in forza di specifiche disposizioni di legge; artt. 23 e 64 summenzionati); quindi, in caso di inottemperanza alle prescrizioni di questi articoli citati, il dipendente si trova esposto, come nella fattispecie in esame, al recupero della (nuova e maggiore) imposta rideterminata.

Allora, se il lavoratore dipendente, in ogni modo, per la sua qualità di obbligato principale delle imposte che il datore di lavoro (quale responsabile d'imposta) avrebbe dovuto versare o che non ha versato, ad un diverso risultato deve pervenirsi circa il profilo sanzionatorio di questo procedimento.



Il ricorrente, richiama la disapplicazione delle sanzioni nella domanda conclusiva, è incorso in una situazione di particolare incolpevolezza: viene irrogata una sanzione per una condotta commissiva (oppure, in altri termini, omissiva) posta in essere da altri soggetti terzi, onerati per legge.

Sulla base di ciò, è opinione di questo Collegio che le sanzioni irrogate non debbano essere applicate e vadano, così, annullate.

Ricorrono due esimenti in favore del contribuente: la circostanza (art. 6 D. Lgs. 472/97) per cui se la violazione è conseguenza di errore sul fatto, l'agente non è responsabile quando l'errore non è determinato da colpa; il principio (art. 11 comma 2° D. Lgs. 472/97) per il quale, fino a prova contraria, si presume autore della violazione chi ha ... **compiuto gli atti illegittimi.**

Si può ben ritrarre dagli atti di causa che la falsa rappresentazione della realtà (della cd. trasferta Italia) sia risultata estranea al ricorrente in quanto costui, o per aver confidato nella presumibile applicazione del CCNL oppure per essere stato in buona fede, non è obbligato al versamento di imposte alle quali, ope legis, avrebbe dovuto il datore di lavoro provvedere. È da aggiungere che il lavoratore dipendente, proprio per la posizione sociale che assume, riceve una busta paga al netto di ogni altro onere a questa acclusa, il che non può che ingenerare in lui la convinzione di non avere altri incombenze, dal momento che il suo diretto alter ego diventa il sostituto d'imposta e non l'erario, come, ex adverso, avviene per ogni altro diverso soggetto d'imposta.

Infine, in ultima analisi, si può attestare che non vi è stato il collegamento diretto, e tanto meno indiretto, fra l'azione o l'omissione del ricorrente, costituita dalla contestata mancata tassazione delle somme a titolo di trasferta (nel qual caso la sanzione sarebbe stata naturalmente dovuta), e l'omesso del versamento delle imposte conseguenti al comportamento infedele.



In definitiva, i ricorsi si appalesano parzialmente accoglibili nella sola parte relativa alle sanzioni, le quali vanno annullate; per il resto, viene confermato il recupero delle maggiori imposte contestate con gli interessi di legge acclusi.

F) La reciproca soccombenza induce a compensare integralmente le spese di lite fra le parti.

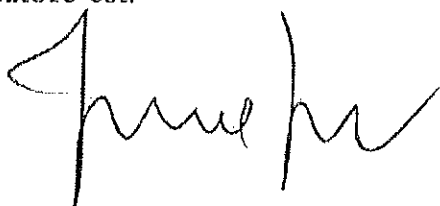
**P. Q. M.**

Riuniti i ricorsi di cui ai RGR nn. 1045-1048/2013, in parziale accoglimento, annulla le sanzioni irrogate, confermando l'obbligo del pagamento delle maggiori imposte contestate, oltre interessi di legge, relative agli anni d'imposta 2008-2009.

Spese compensate.

Parma, li 11/11/2016

Il relatore-est.



Il Presidente

