Il sostituito può scomputare la somma corrispondente alla ritenuta subita ma non versata

Nel caso in cui il sostituto ometta di versare le somme, per le quali ha però operato le ritenute d'acconto, il sostituito non è tenuto in solido in sede di riscossione, atteso che la responsabilità solidale prevista dall'art. 35 D.P.R. n. 602 cit. è espressamente condizionata alla circostanza che non siano state effettuate le ritenute. Questo il principio statuito dalle Sezione Unite della Corte Suprema di Cassazione con la sentenza n. 10378 del 12 aprile 2019 ***(di seguito riportata)***.

Corte Suprema di Cassazione – Sezioni Unite Civili – Sentenza (CAS) n. 10378 del 12 aprile 2019

Presidente: Curzio, Relatore: Bruschetta

Oggetto: ACCERTAMENTO DELLE IMPOSTE SUI REDDITI – Ritenute alla fonte – Ritenuta d'acconto – Omesso versamento – Solidarietà del sostituito con il sostituto nei confronti del Fisco – Sussistenza – Esclusione – Fondamento – Art. 1294 c.c. – Art. 64, del DPR 29/09/1973, n. 600 – Art. 35, del DPR 29/09/1973, n. 602

Nel testo integrale

La Corte Suprema di Cassazione, Sezioni Unite Civili, composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati: Pietro Curzio (Primo Presidente f.f.), Felice Manna (Presidente Sezione),

Ernestino Luigi Bruschetta (Relatore/Consigliere), Francesco Antonio Genovese, Umberto Berrino, Raffaele Frasca, Adriana Doronzo, Alberto Giusti, Antonello Cosentino (Consiglieri), ha pronunciato la seguente

Sentenza

sul ricorso –/2013 proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore *pro tempore*, elettivamente domiciliata in ROMA, VIA DEI PORTOGHESI 12, presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO;

(ricorrente)

contro

A.I., elettivamente domiciliato in ROMA, presso lo studio dell'avvocato G.M.R., rappresentato e difeso dall'avvocato V. A.

(controricorrente)

avverso la sentenza n. 112/2012 della COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE DI BARI – SEZIONE DISTACCATA di FOGGIA, depositata l'11/06/2012.

Udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del 26.03.2019 dal Consigliere ERNESTINO LUIGI BRUSCHETTA;

udito il Pubblico Ministero, in persona del Sostituto Procuratore Generale LUCIO CAPASSO, che ha concluso per il rigetto del ricorso;

uditi gli Avvocati G.A. per l'Avvocatura Generale dello Stato e V. A.

FATTI DI CAUSA

1. Con l'impugnata sentenza la Regionale della Puglia, rigettato l'appello dell'Agenzia, confermava la prima

decisione che aveva accolto il ricorso promosso da A.I. avverso la cartella di pagamento emessa a seguito di controllo formale, *ex* art. 36-*ter* D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, per la riscossione delle somme che il suo sostituto d'imposta non aveva provveduto a versare, pur avendo operato le ritenute d'acconto.

2. La Regionale, dopo aver rilevato che l'art. 22 D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 riconosceva al sostituito il diritto allo scomputo delle ritenute d'acconto effettuate dal sostituto, spiegava che nel caso pervenuto all'esame non poteva trovare applicazione l'art. 35 D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, perché quest'ultimo prevedeva la solidarietà del sostituito solamente in ipotesi di "omissione sia della ritenuta sia del versamento relativo".

3. L'ufficio ricorreva per un unico motivo, mentre il contribuente resisteva con controricorso.

4. La sezione semplice, reputato che al suo interno fosse insorto contrasto sulla questione della esistenza della solidarietà in parola, rimetteva la controversia al Primo Presidente, il quale disponeva che sul ricorso la Corte pronunciasse a sezioni unite.

5. Il contribuente depositava memoria; la Procura Generale depositava note scritte.

6. All'esito della pubblica discussione, la difesa erariale dichiarava di voler rinunciare la ricorso; il difensore del contribuente, che a sua volta dichiarava di aderire, chiedeva che fossero comunque riconosciute le spese di lite; il pubblico ministero domandava alla Corte di enunciare, nell'interesse della legge, il principio di diritto.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Ai sensi dell'art. 390, comma 1, c.p.c. la rinuncia erariale al ricorso non ha efficacia, perché la stessa è

intervenuta dopo la relazione del giudice incaricato.

1.1. Il ricorso deve essere però dichiarato inammissibile per sopravvenuta carenza d'interesse, quest'ultima chiaramente manifestata dalla difesa dell'amministrazione attraverso la rinuncia (Cass. Sez. VI n. 5698 del 2013).

1.2. Ai sensi dell'art. 363, comma 3, c.p.c., valutando la questione di particolare importanza, la Corte intende tuttavia avvalersi del potere di pronunciare il principio di diritto.

2. Con l'unico motivo, formulato in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3 c.p.c., l'ufficio addebitava alla Regionale di essere caduta in errore laddove aveva ritenuto che il contribuente, avendo ricevuto il corrispettivo al netto della ritenuta d'acconto, dovesse considerarsi "liberato da qualsiasi responsabilità in ordine al versamento della stessa"; secondo l'ufficio, infatti, "permanendo la responsabilità solidale con il sostituto", la C.T.R. era incorsa nella violazione dell'art. 35 D.P.R. n. 602 cit.

3. Come anticipato, la sezione semplice ha ravvisato un contrasto tra talune anteriori decisioni, che avrebbero escluso l'esistenza della solidarietà tra sostituto e sostituito (segnatamente, Cass., Sez. I, n. 13664 del 1999; Cass., Sez. I, n. 12991 del 1999); e la successiva giurisprudenza, che avrebbe invece costantemente affermato un principio opposto (Cass., Sez. VI-T, n. 12076 del 2016; Cass., Sez. VI-T, n. 9933 del 2015; Cass., Sez. Trib., n. 19580 del 2014; Cass., Sez. Trib., n. 23121 del 2013; Cass., Sez. Trib., n. 8653 del 2011; Cass., Sez. Trib., n. 14033 del 2006 – **in *"Finanza & Fisco" n. 34/2006, pag. 2956***).

3.1. Deve essere tuttavia precisato che le sentenze del 1999 come del resto anche Cass., Sez. Trib., n. 19580 cit., Cass., Sez. Trib., 23121 cit. e Cass., Sez. Trib.,

n. 8653 cit. – hanno pronunciato sulla diversa fattispecie in cui il sostituto aveva integralmente pagato il corrispettivo senza operare le ritenute, sulla diversa fattispecie in cui il reddito percepito non era stato dichiarato per essere stato corrisposto "in nero" e sull'ulteriore diversa fattispecie in cui la solidarietà era stata affermata con riguardo all'accertamento dell'imposta.

3.2. Le Sezioni Unite sono invece qui chiamate a decidere se, nel caso in cui il sostituto non abbia versato l'acconto, ma abbia però operato le ritenute sul corrispettivo, il sostituito sia o meno tenuto in solido con il sostituto a subire gli effetti della riscossione in forza dell'art. 35 D.P.R. n. 602 cit.

3.3. A riguardo deve essere evidenziato che la concreta fattispecie, come appena identificata, è sempre stata risolta dalla Corte nel senso della esistenza della solidarietà tra sostituto e sostituito (Cass., Sez. VI-T, n. 12076 cit.; Cass., Sez. VI-T, n. 9933 cit.; Cass. Sez. Trib. n. 14033 cit. – **in *"Finanza & Fisco" n. 34/2006, pag. 2956***); per l'essenziale, la soluzione è stata tradizionalmente fondata sul presupposto che l'obbligazione del versamento dell'acconto fosse unica, sia per il sostituto, sia per il sostituito; e che, alla stessa, fosse perciò "in origine" tenuto in via solidale anche il sostituito, in applicazione dell'art. 1294 c.c.; **ma, questo orientamento, non può essere condiviso**.

4. È utile premettere che la sostituzione – e la solidarietà nell'imposta – sono istituti distinti.

4.1. L'art. 64, comma 2, D.P.R. 600 cit., che disciplina il giudizio di accertamento dell'imposta nel caso di sostituzione, dimostra difatti che il soggetto passivo della stessa rimane il sostituito, atteso che al sostituto è soltanto riconosciuta una eccezionale

facoltà di intervenire nel processo; di qui la fondamentale illazione per cui il dovere di versamento della ritenuta d'acconto costituisce un'obbligazione autonoma, rispetto all'imposta; un'obbligazione che la legge ha posto solamente a carico del sostituto, a mezzo degli artt. 23 ss. D.P.R. n. 600 cit.; e che trova la sua causa nel corrispondente obbligo di rivalsa stabilito dall'art. 64, comma 1, D.P.R. 600 cit.

4.2. La lettura appare coerente con l'art. 35 D.P.R. n. 602 cit., che prevede la solidarietà soltanto quando il sostituto non abbia versato l'acconto; con ciò chiaramente escludendo che, fuori dell'ipotesi di inadempimento del sostituto, il sostituito possa in via solidale essere tenuto al pagamento dell'acconto d'imposta; venendosi così a confermare l'assunto che l'autonoma obbligazione di versamento dell'acconto è stata, dai rammentati artt. 23 ss. D.P.R. 600 cit., posta unicamente a carico del sostituto.

4.3. Peraltro, la speciale fattispecie di solidarietà del sostituito per l'obbligazione di versamento dell'acconto d'imposta, in caso di inadempimento del sostituto, viene dall'art. 35 D.P.R. n. 602 cit. **espressamente condizionata alla circostanza che non siano state operate le ritenute**.

4.4. L'appena veduta condizione è in perfetta coerenza con quanto previsto dall'art. 22 D.P.R. n. 917 cit. che, in modo esattamente speculare, riconosce al sostituito il contrapposto diritto allo scomputo delle ritenute operate dal primo; in effetti, sarebbe stato legislativamente contraddittorio riconoscere il diritto allo scomputo, ma assoggettare il sostituito in via solidale alla riscossione delle somme scomputate.

4.5. Da tutto quanto, è pertanto facilmente ricavabile il seguente principio: "Nel caso in cui il sostituto

ometta di versare le somme, per le quali ha però operato le ritenute d'acconto, il sostituito non è tenuto in solido in sede di riscossione, atteso che la responsabilità solidale prevista dall'art. 35 D.P.R. n. 602 cit. **è espressamente condizionata alla circostanza che non siano state effettuate le ritenute**".

5. Il precedente contrario orientamento, giustifica l'integrale compensazione delle spese.

P.Q.M.

La Corte dichiara inammissibile il ricorso; compensa integralmente le spese.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio del giorno 26 marzo 2019