
Omesso versamento delle ritenute da parte del datore di lavoro: il dipendente paga due volte?

di [Mario Agostinelli](#)

Pubblicato il 22 Maggio 2015

L'IRPEF trattenuta dal datore di lavoro o dal committente del professionista, può essere richiesta dal Fisco allo stesso dipendente o professionista che ha subito la ritenuta, se il datore del lavoro-committente non la versa all'Erario

L'IRPEF trattenuta dal datore di lavoro o dal committente del professionista, può essere richiesta dal Fisco allo stesso dipendente o professionista che ha subito la ritenuta. Questa è l'interpretazione fornita dal Giudice delle Leggi che si contrappone a quella del Giudice di Merito che invece ritiene, al fine di evocare la responsabilità solidale del sostituto, il necessario verificarsi di due condizioni: che la trattenuta non sia stata operata, che la trattenuta non operata non sia versata.

Si parte leggendo le norme di riferimento:

Articolo 64 del DPR 600/73 (Sostituto e responsabile d'imposta):

Chi, in forza di disposizioni di legge,

è obbligato al pagamento di imposte in luogo di altri, per fatti o situazioni a questi riferibili ed anche a titolo di acconto, deve esercitare la rivalsa se non

è diversamente stabilito in modo espresso.

Il sostituto ha facoltà di intervenire nel procedimento di accertamento dell'imposta.

Chi, in forza di disposizioni di legge,

è obbligato al pagamento dell'imposta insieme con altri, per fatti o situazioni esclusivamente riferibili a questi, ha diritto di rivalsa.

Articolo 35 del DPR 602/73 (Solidarietà del sostituto di imposta):

Quando il sostituto viene iscritto a ruolo per imposte, sopratasse e interessi relativi a redditi sui quali non ha effettuato né le ritenute a titolo di imposta né i relativi versamenti, il sostituto è coobbligato in solido.

Queste le disposizioni su cui è nuovamente intervenuta la Suprema Corte di Cassazione per affermare il principio della solidarietà nel pagamento delle imposte tra sostituto e sostituto di imposta.

In particolare, con ORDINANZA 14 maggio 2015, n. 9933, la Suprema Corte di Cassazione ha affermato che il sostituto di imposta è responsabile con il sostituto, sia nel caso in cui il sostituto abbia operato la trattenuta alla fonte sia nel caso in cui non abbia effettuato alcuna trattenuta.

Per apprendere integralmente la valenza della decisione dei Supremi Giudici si deve partire dall'analisi della sentenza di secondo grado, nell'ambito della quale, i Giudici della CTR hanno rigettato l'appello dell'ufficio contro la sentenza della CTP che aveva accolto il ricorso del contribuente, ritenendo non ricorrenti i presupposti dell'articolo 35 del DPR 602/73.

Nei fatti, il contribuente, chiamato in solido al pagamento delle imposte già trattenute dal sostituto, ha contestato l'iscrizione a ruolo sulla base dell'avvenuta trattenuta subita e operata dal sostituto di imposta, la cui mancanza è presupposto della responsabilità solidale evocata dall'articolo 35 del DPR 602/73.

I giudici di merito, sia in primo che in secondo grado, hanno accolto la contestazione del contribuente e di conseguenza annullato l'iscrizione a ruolo, affermando il principio secondo il quale: il "meccanismo" del pagamento delle imposte mediante trattenuta e successivo versamento del sostituto di imposta, di cui al DPR 600/73, esaurisce il relativo adempimento tributario del sostituto, fatto salvo l'eventuale conguaglio laddove dovuto. Nel "meccanismo" di pagamento delle imposte mediante trattenuta e successivo versamento da parte del sostituto di imposta, non può essere evocata alcuna responsabilità del sostituto se il sostituto ha operato la trattenuta anche laddove lo stesso non effettui il versamento.

Il Principio di massima appena indicato trova il suo riscontro nel contenuto dell'articolo 35 del DPR 600/73 (vedi sopra), il quale subordina la responsabilità solidale del sostituto al verificarsi di due condizioni:

- Omissione della trattenuta a cui sono tenuti i soggetti indicati nel DPR 600/73 nelle ipotesi indicate nel titolo III;
- Omesso versamento dell'importo che doveva essere trattenuto ai sensi del titolo III del DPR 600/73.

Vale la pena ricordare che l'articolo 10bis del D.Lgs. 74/2000 prevede la sanzione penale per le ipotesi di omessi versamenti per importi superiori a € 50.000,00 annui di ritenute certificate e operate. Appare, quindi, che l'ordinamento interno sia sufficientemente tutelante con riferimento alla violazione dell'omesso versamento di trattenute operate ai sensi del DPR 600/73, senza che risulti necessario coinvolgere il sostituto che ha già subito la trattenuta, la quale esaurisce la sua obbligazione tributaria. Diversamente, nel caso in cui il sostituto non ha effettuato alcuna trattenuta, viene meno la tutela penale e il sostituto è coinvolto mediante responsabilità solidale per l'importo ancora nella sua disponibilità perché non trattenuto.

Anche sotto questo profilo, l'interpretazione fornita dal giudice di merito pare essere appagante, perché pone nel giusto equilibrio i diversi interessi oggetto di tutela.

Diversa la visione della Suprema Corte di Cassazione che ha affermato che:

A prescindere se la ritenuta sia prevista a titolo di imposta o a titolo di acconto, il fatto che il D.P.R. n. 600 del 1973, art. 64, comma 1, 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, in ogni caso, anche il sostituto debba ritenersi già originariamente (e non solo in fase di riscossione, come espressamente ribadito dal citato art. 35) obbligato solidale al pagamento dell'imposta: soggetto perciò egli stesso all'accertamento e a tutti i conseguenti oneri. Fermo restando, ovviamente, il diritto di regresso verso il sostituto che, dopo avere eseguito la ritenuta, non l'abbia versata all'erario, esponendolo così "all'azione del Fisco" (Cass. 14033/2006; 24962/2010; 19580/2014).

Non convince il ragionamento fornito dai giudici di legittimità, perché non conforme al complesso letterale delle norme, giacché una tale interpretazione svuota di significato l'articolo 35 del DPR 600/73. Una tale interpretazione, infatti, comprime i diritti del sostituto che risulterebbe responsabile del pagamento di imposte per le quali ha già subito la trattenuta, con il grave rischio quindi, di effettuare il pagamento due volte della medesima imposta.

Una tale interpretazione tende a spostare il rischio di omesso pagamento delle trattenute già operate dall'erario al sostituto, ignaro e incolpevole delle violazioni contestate, il quale, in ragione di una legge e non certo per la sua volontà, si è già visto trattenere dal proprio sostituto, l'importo delle tasse da versare all'erario.

In materia di responsabilità per omessi versamenti delle trattenute operate, appare sempre più marcata la diversa interpretazione fornita dal giudice delle leggi e dal giudice di merito e non si può fare a meno di rilevare che la valutazione di quest'ultimo risulti essere più conforme al dettato letterale e alla ratio dell'intero impianto normativo che disciplina la materia ed espressiva di un'interpretazione sostanzialmente orientata ad un maggiore equilibrio tra interessi da tutelare.

22 maggio 2015

Mario Agostinelli