

## IL CONTROLLO FORMALE DELLA DICHIARAZIONE: LA SENTENZA DI RAGUSA

a cura di Gianfranco Antico e Mauro Farina

### LA SENTENZA

Sent. n. 116 del 28 maggio 2007 (dep. il 29 luglio 2007) *della Comm. trib. prov. di Ragusa, Sez. II - Pres. Ciarcià, Rel. Traina Accertamento - Controllo formale delle dichiarazioni - Art. 36-ter del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 - Certificazione delle ritenute operate - Richiesta di esibizione dell'Amministrazione finanziaria - Inottemperanza del contribuente - Conseguenze.*

**Massima** - Ancorché il dettato del combinato disposto degli artt. 36-ter e 43 del D.P.R. n. 600 del 1973 deponga nel senso che il contribuente è onerato di conservare la certificazione delle ritenute operate dal sostituto d'imposta, ed all'uopo esibirla ove richiesto, l'Amministrazione finanziaria non può limitarsi - sic et simpliciter - alla mera verifica dell'esistenza di detta documentazione ed in mancanza pretendere il recupero dell'imposta dal sostituto e sanzionarlo. Ciò in quanto pur non essendovi litisconsorzio necessario fra sostituto e sostituto i reciproci comportamenti non sono affatto assolutamente indipendenti bensì legati da precise interferenze in punto di adempimento ai rispettivi obblighi dichiarativi e certificativi.

**Svolgimento del processo e motivi della decisione** - ... libero professionista di Scicli, ricorre con i due atti qui riuniti a questa Commissione avverso i seguenti atti: 1) avviso di rettifica della dichiarazione UNICO2001, col quale si disconoscono ritenute d'acconto per £. 2.810.000 e spese sanitarie per £. 250.000; 2) iscrizione a ruolo di imposta, sanzioni e interessi per le medesime causali. Il primo atto è stato notificato dall'Agenzia delle Entrate di Modica, il secondo dal concessionario per la riscossione.

Il rilievo principale è motivato dalla mancata esibizione, a richiesta dell'ufficio a sensi dell'art. 36/ter DPR 600/1973, della certificazione del sostituto

# Il commercialista telematico

d'imposta per una ritenuta d'acconto subita dal ricorrente nell'esercizio della sua attività di lavoratore autonomo, mentre le spese sanitarie sono state disconosciute in conformità a quanto stabilito dall'art. 13/bis co. 1, lettera c) TUIR.

Il ricorrente, al quale la SERIT SICILIA S.p.a. ha successivamente notificato anche l'avvenuta iscrizione ipotecaria a tutela del credito erariale sui beni immobili a lui intestati, nulla obiettando con riferimento alla rettifica relativa alle spese sanitarie, contesta invece la parte relativa alla ritenuta d'acconto disconosciuta perché non documentata dalla certificazione del sostituto d'imposta.

Osserva il ricorrente che ha emesso fattura contenente tutti i dati richiesti, allegata in copia anche al ricorso, per cui il fatto che il sostituto d'imposta non abbia fatto pervenire la certificazione prescritta, disattendendo un suo preciso obbligo, non può comportare che il ricorrente debba pagare una seconda volta l'imposta, perdipiù con le sanzioni e gl'interessi.

L'Agenzia delle Entrate di Modica ribadisce la correttezza e legittimità della rettifica, insistendo in particolare sull'obbligo del contribuente di conservare per il periodo stabilito dall'art. 43 DPR 600/1973 le certificazioni dei sostituti d'imposta, pena l'esclusione della relativa deduzione (art. 3 co. 3 DPR cit.). Poiché il contribuente non ha prodotto la certificazione richiestagli, l'Ufficio ne ha tratto le inevitabili conseguenze. L'Ufficio precisa inoltre che le ritenute non certificate non risultano versate (alla data del 10/2/2004).

La Commissione, visti gli atti, osserva: avendo richiesto al contribuente la documentazione relativa alle ritenute d'acconto subite, l'Agenzia delle Entrate ha constatato che mancava una certificazione del sostituto d'imposta ed ha proceduto, a sensi dell'art. 36/ter DPR 600/1973, alla rettifica e, successivamente, all'iscrizione a ruolo in danno del contribuente, con l'aggravio di sanzioni e interessi, dell'imposta oggetto della ritenuta non documentata per omissione del sostituto d'imposta, in violazione degli obblighi specifici di cui all'art. 4 DPR 322/1998.

Nessun altro accertamento sembra essere stato compiuto nei confronti del sostituto d'imposta, o almeno dalla documentazione agli atti non risulta, a parte la generica comunicazione dell'Ufficio, secondo il quale l'imposta non risulta

# Il commercialista telematico

versata (non è chiaro se chi non ha versato è il sostituto o, a seguito del rilievo, il sostituto).

Va preliminarmente esaminato il meccanismo che il legislatore ha previsto in materia di ritenuta d'acconto.

Il 'sostituto d'imposta' è una figura che rientra nella più generale categoria dei soggetti che, pur non essendo destinatari principali del prelievo tributario, sono tuttavia tenuti all'adempimento della prestazione tributaria e delle varie obbligazioni strumentali che l'accompagnano; categoria alla quale appartiene altresì la figura del 'responsabile d'imposta', che è infatti affine a quella del 'sostituto', pur distinguendosi da questa per caratteristiche sue proprie.

Il legislatore ha introdotto la figura del 'sostituto' per ragioni di comodità di prelievo, che nel caso del prelievo sul reddito da lavoro dipendente è di tutta evidenza e trova la sua giustificazione nel fatto che, dovendo il datore di lavoro già provvedere al versamento dei contributi previdenziali e a redigere la busta paga, è parso non costituire un pesante aggravio burocratico aggiungervi anche il prelievo fiscale.

L'estensione della ritenuta alle prestazioni di lavoro autonomo nei confronti dei soggetti di cui all'art. 23 co. 1 DPR 600/1973 è, a sua volta, giustificata dalla finalità di non creare disparità di trattamento tra i redditi da lavoro dipendente (tassati nel momento stesso della percezione) e quelli da lavoro autonomo (che sconterebbero le imposte solo sulla base delle dichiarazioni annuali, col vantaggio di ritardare il prelievo rispetto ai primi). A ben vedere, siffatta disparità era più vera nel 1973 che non oggi, a causa della successiva introduzione degli acconti di imposta di novembre e poi degli acconti degli acconti, da versare insieme al saldo per l'anno precedente.

Pur comprendendosi il fine, per così dire, 'egualitaristico' dell'omologazione di siffatte modalità di prelievo, non si può non osservare che il legislatore ha così posto in essere, nel caso del reddito da lavoro autonomo, che ha non uno o pochi soggetti erogatori, ma una molteplicità di committenti (non di rado per valori insignificanti), un meccanismo decisamente complesso ed operativamente pesante, tale da costituire un aggravio burocratico che forse avrebbe potuto evitarsi, senza rinunciare al risultato finale, adottando un diverso procedimento: per esempio, imponendo

# Il commercialista telematico

al lavoratore autonomo (proprio perché 'autonomo' e obbligato esso stesso alla tenuta della contabilità ed alla gestione di complessi adempimenti fiscali) l'obbligo di versare la ritenuta, o su quella parte dei propri compensi che ora è sottoposta alla ritenuta del 'sostituto' o, addirittura, una ritenuta periodica (per es.: mensile) sull'intero ammontare lordo dei compensi da lavoro autonomo.

Questa procedura avrebbe il vantaggio di non dover interporre una molteplicità di altri soggetti, di non duplicare obblighi e adempimenti, di rendere responsabile del prelievo un solo soggetto (che è poi quello che dev'essere effettivamente inciso dall'imposta) e, infine, di non creare situazioni come quella oggetto della

Presente controversia. Naturalmente stiamo qui parlando di ipotesi, ma non ci sembra estraneo al compito del giudice, che è il medico di base della sanità tributaria e che ha quotidianamente a che fare con tutte le patologie del sistema, di suggerire - per restare nella metafora - farmaci che semplifichino le procedure, riducano le anomalie, garantiscano il gettito ed evitino il contenzioso. È noto che negli ospedali (stiamo continuando nella metafora) c'è, insieme alla speranza di guarire dalle malattie che motivano il ricovero, il pericolo di contrarne altre a causa del malfunzionamento delle strutture. Parimenti, strutture fiscali indebitamente complesse e defatiganti sono inevitabilmente produttrici di tossine patologiche, di violazioni spesso involontarie (e persino inevitabili) e di conseguenti sanzioni che il contribuente non può non sentire come inique e vessatorie, specie se - come nella presente fattispecie - conseguono a violazioni commesse da terzi.

Da un punto di vista teorico, intanto, come si può configurare il rapporto tra sostituto e sostituito e fra entrambi e l'obbligazione tributaria?

Sebbene il rapporto tra i due soggetti venga, di solito, inquadrato nella categoria delle obbligazioni solidali, tale costruzione non appare, a ben vedere, pienamente giustificata, tanto che la stessa Cassazione (Sent. n. 14995 del 20/11/2000 sez. V) afferma che 'in materia di accertamenti tributari, deve escludersi la solidarietà, nel caso di sostituzione a titolo di acconto, tra sostituto e sostituito, ognuno dei quali è titolare di un autonomo obbligo, con la conseguenza che mancano i presupposti per configurare una ipotesi di litisconsorzio necessario'. Massima della quale ci preme sottolineare, oltre all'esclusione della solidarietà, la nettezza con cui si afferma l'esistenza di 'un

# Il commercialista telematico

autonomo obbligo' in capo a ciascuno dei due soggetti: che è, poi, l'altra faccia della medaglia del carattere non solidale dell'obbligazione.

A tutto concedere, si potrebbe parlare di 'obbligazione solidale ad interesse unisoggettivo' (art. 1298 c.c.), che in dottrina è definita solidarietà impropria, perché vi è l'eadem res debita, ma difetta l'eadem causa obligandi (che sono, invece, i due requisiti della solidarietà in senso proprio).

Usando un'altra espressione, si potrebbe parlare di una solidarietà 'asimmetrica', giacché nel fenomeno del sostituto d'imposta siamo in presenza di un solo debitore (il sostituto), ma di due soggetti obbligati, ciascuno 'titolare di un autonomo obbligo', come si esprime la Suprema Corte nella sentenza citata; ma con la singolarità che l'inadempimento del soggetto non debitore, benché obbligato, farebbe rivivere l'obbligazione primitiva e diretta del sostituto, che risponderebbe pertanto (e sarebbe persino sanzionato) non per aver disatteso un obbligo proprio, ma perché il terzo, cui il legislatore ha imposto la funzione di 'braccio secolare', non ha adempiuto al suo. Insomma saremmo in presenza di una solidarietà ai limiti dell'ossimoro (figura retorica letterariamente squisita, ma giuridicamente inopportuna e decisamente sconsigliabile!).

Già queste difficoltà di inquadramento teorico mostrano l'artificialità dell'assunzione dell'obbligazione bifronte di sostituto e sostituto nella categoria della solidarietà.

Ma esaminiamo in dettaglio la casistica del difficile rapporto tra i due soggetti.

In presenza di compensi erogati a lavoratori autonomi dai soggetti cui la legge fa obbligo di applicare la ritenuta d'acconto, gli obblighi del sostituto sono:

- a) trattenere una quota (attualmente il 20%) di detti compensi;
- b) versarla al fisco entro un termine fisso;
- c) rilasciare al sostituto la certificazione della eseguita ritenuta e dell'eseguito versamento;
- d) presentare la dichiarazione annuale dei sostituti d'imposta.

In tutte queste fasi il sostituto è soggetto passivo, se si esclude il momento dell'emissione della fattura, nella quale, sebbene non sia

# Il commercialista telematico

obbligatorio, è quantomeno opportuno che sia evidenziato l'ammontare della ritenuta, anche perché altrimenti risulterebbe che il sostituto ha di fatto incassato l'importo lordo. Va da sé che, se anche tale evidenza mancasse, ciò non esonererebbe il sostituto dall'obbligo di esercitare la ritenuta, altrimenti si rimetterebbe all'arbitrio del sostituto il potere di evitarla.

Le principali violazioni del sostituto che è possibile ipotizzare sono:

- a) aver omesso di eseguire la ritenuta;
- b) averla eseguita, ma non averla versata;
- c) averla eseguita e versata, ma non averla certificata;
- d) averla eseguita, non averla versata, ma averla indebitamente certificata;
- e) averla eseguita e versata, non averla certificata, ma averla inclusa nella dichiarazione del sostituto d'imposta;
- f) averla eseguita, non averla versata né certificata, ma averla inclusa nella dichiarazione del sostituto d'imposta;
- g) averla eseguita, versata e certificata, ma non averla inclusa nella dichiarazione del sostituto d'imposta (per non aver presentato quest'ultima).

Si potrebbero ipotizzare ulteriori, ancor più sofisticate, varianti, ma sembra che quelle sopra elencate esauriscano l'id quod plerumque accidit.

A fronte di questo ventaglio di possibili violazioni del sostituto d'imposta, il sostituto ha solo i seguenti obblighi:

- a) subire la ritenuta;
- b) conservare la certificazione del sostituto per il tempo stabilito dalla legge;
- c) esibirla a richiesta dell'Ufficio.

Ciò significa che il sostituto non ha alcun potere di intervento (a parte quella che, con termine di moda, ci potrebbe definire 'moral suasion') in nessuno dei momenti nei quali si frammenta l'attività del sostituto e che non potrebbe certamente essere chiamato a rispondere quanto meno per alcune violazioni di obblighi ai quali risulta totalmente estraneo: per esempio, per citare il più macroscopico, l'omessa presentazione della dichiarazione annuale del sostituto.

# Il commercialista telematico

Dalle controdeduzioni dell'Ufficio sembra che questo ritenga suo compito soltanto chiedere al sostituto la certificazione del sostituto e, in mancanza di questa, richiedere il pagamento dell'imposta con l'aggravio di sanzioni e interessi, senza dover svolgere alcun'altra indagine.

Ma la certificazione potrebbe mancare, pur in presenza di un procedimento del tutto corretto, perché il sostituto l'ha semplicemente smarrita o non è in grado di farsela rilasciare nuovamente (si pensi al sostituto deceduto, detenuto o irreperibile); oppure, al contrario, la certificazione potrebbe essere non corrispondente al vero, per non parlare dell'ipotesi estrema che sia falsa perché fabbricata dallo stesso sostituto, magari per rimediare all'omissione del sostituto.

Tutte queste ipotesi (tutt'altro che fantasiose o romanzesche) portano a concludere che non sembra davvero che l'Ufficio possa, sic et simpliciter, limitarsi a verificare l'esistenza della certificazione - che non ha, si badi, alcun carattere di autenticità e di cui non è possibile garantire con certezza la provenienza - e, in caso di mancanza, recuperare l'imposta dal sostituto e sanzionarlo. E ciò non solo perché possa sembrare astrattamente iniquo, ma perché comunque l'Ufficio è così venuto a conoscenza di un comportamento (forse) fiscalmente non corretto di un soggetto terzo e, sebbene non vi sia litisconsorzio necessario tra sostituto e sostituto (come ripetutamente ribadito dalla Suprema Corte), non è possibile ritenere che tra i due non vi sia nessuna interferenza, tanto più che uno (il sostituto) è chiamato in causa per l'inadempimento dell'altro.

La rigidità del sistema è parsa eccessiva allo stesso Ministero che, con la risoluzione n. 1034 del 31/10/1977, ha ammesso l'equipollenza tra certificazione formale e altro documento informale che però contenga tutti gli elementi richiesti e provenga dal sostituto.

Né va trascurato che l'art. 5 del D.Lgs. 472/1997 stabilisce tassativamente il principio (peraltro ovvio) che 'Nelle violazioni punite con sanzioni amministrative ciascuno risponde della propria azione od omissione, cosciente e volontaria, sia essa dolosa o colposa'.

E l'art. 9 dello stesso D.Lgs., nel caso di omissione di un comportamento cui sono obbligati in solido più soggetti, prevede l'irrogazione di una sola sanzione e che il pagamento eseguito da uno dei

# Il commercialista telematico

responsabili libera tutti gli altri, salvo il diritto di regresso. Norma che ci spinge ulteriormente ad escludere che nel caso del sostituto d'imposta si possa configurare la solidarietà, perché altrimenti - in applicazione di questo principio - l'omissione del sostituto, di cui l'A.F. chieda conto (come nella presente fattispecie) al sostituto e che sia da questi sanata col pagamento dell'imposta e della sanzione, libererebbe paradossalmente il vero responsabile della violazione, che è appunto il sostituto, rimanendo al (doppiamente) danneggiato soltanto il problematico, defatigante e costoso rimedio dell'azione di risarcimento.

Alla luce di tutto quanto fin qui esposto e della breccia che lo stesso Ministero ha aperto, con la citata risoluzione, nel muro della rigidità formale della certificazione del sostituto, non si vede perché non si possa ammettere l'equipollenza anche della fattura del sostituto, nella quale siano presenti tutti gli elementi richiesti, mancando solo la provenienza del documento dal sostituto. Ma il T.U. 445/2000, in tema di documentazione amministrativa (nella quale non può non ricomprendersi anche quella fiscale) ha generalizzato il principio dell'autocertificazione, tanto più che nel caso della fattura che evidenzia la ritenuta d'acconto non può ritenersi che il soggetto passivo della fattura sia totalmente estraneo ed inerte, perché si vede rilasciare o ricevere una quietanza per una somma al netto della ritenuta e dunque col suo semplice silenzio conferma che la ritenuta è stata eseguita.

Ci troviamo qui di fronte ad un'ipotesi non dissimile dalla certificazione (mendace) di una ritenuta eseguita ma non versata: se ne potrebbe attribuire la responsabilità al sostituto e pretendere da lui un nuovo pagamento?

L'aver prodotto all'Ufficio la copia della fattura emessa dal ricorrente, dalla quale si rilevano tutti gli elementi richiesti dalla legge, rende il sostituto esente da ogni responsabilità nei confronti dell'A.F. e questa tenuta a perseguire il sostituto per la responsabilità sua propria, tanto in ordine al tributo, quanto in ordine alla sanzione.

L'unica ipotesi nella quale si può configurare un concorso di responsabilità, autonomamente sanzionabili, si ha quando la ritenuta non è stata né evidenziata, né eseguita, né versata, e tantomeno certificata e



# Il commercialista telematico

dichiarata. In tutte le altre ipotesi va esaminata caso per caso la posizione dei due attori del dramma fiscale.

Nell'ipotesi, per fare un altro esempio della asimmetria delle rispettive posizioni, in cui la ritenuta sia stata eseguita e versata, ma non certificata, pur essendo stata inclusa nella dichiarazione del sostituto d'imposta, poiché questa viene trasmessa in via telematica, l'Ufficio ha la possibilità di verificare, con facilità ed anche in assenza della certificazione che il sostituto non può produrre, se l'imposta è stata assolta ed è legittimamente scomputabile, salvo la sanzione per l'unica violazione effettivamente sussistente, che è l'omessa certificazione del sostituto d'imposta di cui all'art. 7/bis DPR 600/1973 (ora art. 4 DPR 322/1998).

A conferma della singolarità del rapporto tra sostituto e sostituito, irriducibile, sic et simpliciter, (come si è ripetutamente osservato) alla generica solidarietà, va osservato che la giurisprudenza sul punto è tutt'altro che univoca. La Cassazione, nella sentenza inizialmente citata, esclude la solidarietà, ma altrove dà per scontato il contrario (Sent. n. 14033 del 16/6/2006 - sez. V) e si è più volte pronunciata sulla ben delimitata fattispecie della debenza dell'imposta da parte del sostituito nell'ipotesi di ritenuta non operata dal sostituto, che è ipotesi diversa da quella della mancanza della certificazione, configurandosi nel mancato assoggettamento del compenso alla ritenuta, che espone il sostituito all'azione del fisco, ove non provveda ad ovviare all'omissione con la propria dichiarazione (Sent. n. 330 del 21/3/2000 - sez. I). La giurisprudenza di merito, invece, sembra decisamente orientata in senso favorevole al sostituito, ammettendo la possibilità per quest'ultimo, in caso di mancata certificazione, di provare la ritenuta subita con 'idonea documentazione', che evidentemente non può provenire dal sostituto, ma dal sostituito stesso (CTC, Dec. n. 2519 del 18/4/2000 - sez. XVIII), tra cui, in particolare, l'estratto del libro delle entrate (CTC, Dec. n. 1303 del 3/4/1995 - sez. XVIII).

Nel senso che la solidarietà è opponibile al sostituito solo nel caso che la ritenuta non sia stata né eseguita né versata dal sostituto si è pronunciata da ultimo la CTP di Milano (sentenza 99/12/07), così interpretando l'art. 64 del DPR 600/1973 anche alla luce dell'art. 53 della Costituzione.

# Il commercialista telematico

Non occorre compiere un sforzo immane per assimilare all'estratto del libro delle entrate, che la C.T.C. ritiene sufficiente a documentare la ritenuta subita, la copia della fattura emessa, che essendo il titolo 'capostipite' ha anzi una maggior valenza probatoria perché, mentre il libro delle entrate rimane nel dominio del sostituto e resta sconosciuto al sostituto, la fattura viene consegnata a quest'ultimo, che - se non la contesta - vi dà un tacito assenso: cosa che attribuisce alla fattura che evidenzia la ritenuta il valore di una dichiarazione che provenga, sia pur indirettamente, anche dal sostituto.

Alla soluzione qui prospettata sembrerebbe, a prima vista, ostare la lettera dell'art. 36/ter DPR 600/1973 co. 2, laddove si dice che gli uffici possono 'escludere in tutto o in parte lo scomputo delle ritenute d'acconto non risultanti dalle dichiarazioni dei sostituti d'imposta, dalle comunicazioni di cui all'art. 20, terzo comma del DPR 29 settembre 1973, n. 605, o dalle certificazioni richieste ai contribuenti ovvero risultanti in misura inferiore a quella indicata nelle dichiarazioni dei contribuenti stessi'.

Tuttavia un attento esame del dato testuale (accompagnato, secondo una regola elementare di ermeneutica giuridica, ad una lettura intertestuale delle norme, giacché i termini usati prendono significato dal e nel contesto, e mai isolatamente) porta ad una ricostruzione del 'sistema' disposto dal legislatore, che prevede, nell'ordine (che non è certo casuale); tre tipi di controllo.

Per la norme in esame vanno escluse dallo scomputo:

a) le ritenute 'non risultanti dalle dichiarazioni dei sostituti d'imposta', le quali non sono le certificazioni che il sostituto è obbligato a rilasciare al sostituto, bensì, propriamente ed inequivocabilmente, le dichiarazioni annuali che il sostituto è obbligato a presentare all'A.F.;

b) quelle non risultanti 'dalle comunicazioni di cui all'art. 20, terzo comma del DPR 29 settembre 1973, n. 605'; ipotesi che è, praticamente, analoga alla prima, in quanto le predette comunicazioni sono l'equivalente delle dichiarazioni dei sostituti d'imposta con riferimento alle pubbliche amministrazioni;

c) quelle non risultanti dalle certificazioni richieste ai contribuenti, e cioè le certificazioni dei sostituti d'imposta da rilasciarsi ai sostituiti.

Poiché l'ordine in cui sono elencati i controlli non può ritenersi casuale, è evidente che primo obbligo dell'ufficio è verificare se il sostituto ha

# Il commercialista telematico

presentato la dichiarazione (o la comunicazione) e se vi ha incluso la ritenuta che il contribuente ha 'scomputato'.

E allora qual è la ragione - ci si può chiedere dell'ultimo riferimento anche alle certificazioni? Infatti, se il riscontro è stato positivo sulla base delle dichiarazioni (ipotesi a) o delle comunicazioni (ipotesi b) del sostituto, non si vede che cosa potrebbe rilevare la mancanza della certificazione che il contribuente controllato non ha presentato.

L'unica interpretazione ragionevole del coordinamento tra le tre ipotesi sembra questa: se la ritenuta risulta per dichiarazione o comunicazione (all'A.F.) del sostituto, nulla quaestio; se invece il riscontro non ha dato esito positivo, allora vale la certificazione, che documenta l'avvenuta esecuzione della ritenuta, ancorché non dichiarata (o non versata) dal sostituto. Quindi la ritenuta è attestata 'o' alla dichiarazione-comunicazione del sostituto all'A.F. 'o' dalla certificazione rilasciata dal sostituto al sostituito (cui, come si è detto, va assimilata la fattura del sostituito che evidenzia la ritenuta: certificazione indiretta); e la particella 'o' è qui - come grammaticalmente corretto - 'congiunzione coordinativa disgiuntiva', per la quale l'una ipotesi esclude l'altra, in un succedersi - ordinato e non casuale - di ipotesi, nella seguente forma logica: 'o questo o, solo se manca questo (alternativa obbligata consecutiva), quest'altro': e non: 'o questo o, se voglio (alternativa libera potestativa), quest'altro'.

C'è qui una conferma (né poteva essere diversamente) che il sistema che le norme costruiscono fa perno sulla responsabilità primaria del sostituto, il quale è stato investito dal legislatore della funzione di esattore per suo conto e che, se ha eseguito la ritenuta, è in possesso di denaro che non è più né del sostituto né del sostituito, ma dell'erario, al quale il sostituto non può non dar conto e che va, pertanto controllato prima ancora del sostituito. Va peraltro, incidentalmente, osservato che, seguendo questa impostazione, non sembra improprio intravedere un profilo penale nel comportamento del sostituto che si appropriasse delle tasse che ha trattenuto, essendovi obbligato, sul compenso pagato al sostituito senza poi versarle allo Stato. Volendo portare alle estreme conseguenze la fattispecie, questa non sembrerebbe, dopotutto, molto dissimile da quella del concessionario per la riscossione che trafughi o occulti le entrate fiscali, pur mancando nel nostro caso il requisito soggettivo di

# Il commercialista telematico

pubblico ufficiale. Ove l'Ufficio, come nella presente fattispecie, si sia limitato a rilevare la mancanza della certificazione, senza esperire tutte le altre indagini che dovevano precederla, senza nulla accertare nei confronti del sostituto e senza dare alcun rilievo alla fattura che evidenzia la ritenuta, sembra chiaro che siamo fuori dal sistema costruito dal legislatore.

Ma c'è di più. Se l'obbligazione del sostituto e quella del sostituito costituissero un'unica obbligazione puramente e semplicemente solidale e il sostituito potesse essere chiamato a pagare una seconda volta l'imposta già trattenuta dal sostituto, questo non sarebbe più perseguibile, beneficiando, come abbiamo visto (art. 9 D.Lgs. 427/1996), dell'adempimento dell'altro, e sarebbe in ultima analisi quasi incentivato a non versare mai le ritenute, rischiando solo l'improbabile azione di risarcimento del sostituito, che - stanti il numero normalmente rilevante delle ritenute a fronte dell'entità spesso modesta di queste - appare ipotesi irreali, improbabile e che qualunque persona di buon senso scongiurerebbe sul piano pratico.

L'effetto paradossale di una interpretazione che ritenga immediatamente perseguibile il sostituito, sol perché non può produrre la certificazione del sostituto, sarebbe quello di trasformare un istituto sorto anche per scoraggiare l'evasione fiscale in uno strumento per rendere possibile al sostituto di appropriarsi (con rischio quasi nullo, o comunque certamente inferiore a quello che corre l'evasore in senso stretto) delle tasse che altri ha pagato, per il suo tramite, mediante ritenuta. Effetto talmente paradossale da risultare insostenibile, anche alla luce dei principi dello 'Statuto del contribuente'.

Il ricorso va pertanto accolto sul punto.

La complessità dell'assunto e le oscillazioni della giurisprudenza giustificano la compensazione delle spese;

P.Q.M. - in parziale accoglimento del ricorso, annulla la rettifica e l'iscrizione a ruolo limitatamente alla ritenuta d'acconto disconosciuta; conferma il rilievo relativo alle spese mediche; dichiara compensate tra le parti le spese del giudizio.

# Il commercialista telematico

## Commento

Il pronunciamento in commento merita, ad avviso degli scriventi, di essere annotato sia per l'originalità delle motivazioni che per la singolarità delle interpretazioni giuridiche in essa contenute.

## Il caso

I termini delle questioni poste all'esame del giudice di merito possono essere così sinteticamente riassunte.

A seguito del controllo formale della dichiarazione ex art. 36-ter del D.P.R. n. 600/19731, al ricorrente venne richiesta l'esibizione della certificazione delle ritenute rilasciata dal sostituto d'imposta.

In conseguenza della mancata esibizione delle certificazioni in discussione, l'Ufficio impositore, nel pieno rispetto dei poteri riconosciutigli dal secondo comma dell'art. 36-ter, non riconobbe l'ammontare delle ritenute indicate in dichiarazione e non certificate dal sostituto d'imposta.

Ed è proprio su tale obbligo (o presunto tale per i giudici) che si annota la sentenza in commento.

Per i giudici ragusani, infatti, una lettura sistematica della norma in commento porterebbe ad escludere che la conservazione della certificazione possa comportare sic et simpliciter, il disconoscimento delle ritenute legittimando, viceversa, l'Amministrazione Finanziaria a compiere non meglio precisate altre indagini a carico del sostituto.

La cartella di pagamento emessa al fine di recuperare le ritenute non certificate risulta illegittima e, quindi, da annullare.

A tale conclusione i giudici di merito sono pervenuti attraverso la ricostruzione del rapporto di sostituzione d'imposta.

Ed invero, il rapporto tra sostituto e sostituto risulterebbe fondato su di una particolare forma di solidarietà tributaria definita come "obbligazione solidale ad interesse unisoggettivo" e, in termini processuali, in una sorta di litisconsorzio.

Da ciò deriverebbe che, nell'ipotesi in questione, la mancata produzione della certificazione delle ritenute non legittimerebbe l'A.F. al recupero delle somme in capo al sostituto bensì a compiere ulteriori indagini in capo al sostituto.

## Analisi

La ricostruzione logico sistematica presta il fianco a numerose censure sia interpretative che squisitamente processuali. Ma andiamo con ordine.

Dal punto di vista interpretativo, la ratio decidendi appare non condivisibile per le ragioni appresso riassunte.

In primo luogo osta all'interpretazione dei giudici ragusani il chiaro tenore letterale della norma, a dire il vero accennata anche dai giudici di merito, secondo la quale, in claris non fit interpretatio, "Senza pregiudizio dell'azione accertatrice a norma degli articoli 37 e seguenti, gli uffici possono:

a) escludere in tutto o in parte lo scomputo delle ritenute d'acconto non risultanti dalle dichiarazioni dei sostituti d'imposta, dalle comunicazioni di cui all'articolo 20, terzo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 605, o dalle certificazioni richieste ai contribuenti ovvero delle ritenute risultanti in misura inferiore a quella indicata nelle dichiarazioni dei contribuenti stessi".

Ed invero, appare abbastanza agevole presumere che, laddove l'ufficio effettui il controllo formale delle dichiarazioni e richieda al contribuente la produzione della certificazione del sostituto d'imposta, in tale ipotesi a monte, come nel caso di specie, l'ufficio abbia già provveduto all'incrocio dei dati con la dichiarazione modello 770 del sostituto.

In presenza di tali elementi non si comprende quali possano essere le ulteriori indagini che l'ufficio avrebbe dovuto e potuto compiere<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> G. ANTICO, *Controllo formale ex art. 36-ter del D.P.R.n.600/71973*, in " *il fisco*", n. 47/2005, pag. 7374; G. ANTICO, *Partono i controlli formali*, in " *il commercialistatelematico.it*", Aprile, 2007; G. ANTICO, *Focus sui controlli formali. Norma, prassi e giurisprudenza*, in " *il commercialistatelematico.it*", Novembre, 2007

<sup>2</sup> In merito è d'obbligo segnalare che la Corte di Cassazione, sezione I, con sentenza n.8606 del 2 ottobre 1996 ha statuito che " *se è vero che, anche in regime di imposte riscosse in tutto o in parte previa ritenuta alla fonte, debitore principale verso il Fisco, è il percettore del reddito imponibile e non il sostituto che esegue la ritenuta e il successivo versamento..... è nondimeno vero che il sistema normativo è concepito in modo tale da far sì che a tale versamento il sostituto rimanga comunque del tutto estraneo. A lui, infatti, il Fisco non potrebbe opporre che il sostituto ha omesso di versare la somma trattenuta*". Si confronti anche Cass., Sez. V, Sent. n. 3304 del 19 febbraio 2004, secondo cui la certificazione dei sostituti d'imposta delle ritenute operate, non allegata alla dichiarazione, può essere dimostrata in giudizio dal contribuente, in quanto " *la dichiarazione dei redditi del contribuente affetta da errore ( ovvero mancante della documentazione prescritta) è in linea di principio emendabile ed integrabile in ogni tempo quando dalla dichiarazione possono derivare al dichiarante oneri impositivi diversi e più gravosi di quelli che dovrebbero essere, in base alla legge, a suo carico*". Da ultimo, Cass., sentenza n. 14033 del 21 aprile 2006, dep. il 16 giugno 2006, secondo

# Il commercialista telematico

Ma vi è di più. L'art. 3, comma 3, del D.P.R. n. 600/1973, espressamente dispone che "I contribuenti devono conservare, per il periodo previsto dall'articolo 43, le certificazioni dei sostituti di imposta, nonché i documenti probatori dei crediti di imposta, dei versamenti eseguiti con riferimento alla dichiarazione dei redditi e degli oneri deducibili o detraibili ed ogni altro documento previsto dal decreto di cui all'articolo 8. Le certificazioni ed i documenti devono essere esibiti o trasmessi, su richiesta, all'ufficio competente".

Anche in tale ipotesi, appare evidente che il legislatore abbia posto direttamente in capo al soggetto passivo l'onere della conservazione della documentazione riguardante la propria posizione fiscale.

Anche sul versante propriamente processuale il pronunciamento in commento non appare condivisibile.

In primo luogo, sulla scorta del più recente orientamento delle Sezioni Unite della Corte di Cassazione<sup>3</sup>, sia pur nell'ambito di una controversia avente ad oggetto una problematica attinente la giurisdizione, "È devoluta alla giurisdizione del giudice tributario la controversia promossa dal sostituto d'imposta, nei confronti del sostituto ai fini delle imposte dirette, per pretendere il pagamento (anche) di quella parte del suo credito che il convenuto abbia trattenuto e versato a titolo di ritenuta d'imposta; si tratta, infatti, di un'indagine sulla legittimità di detta ritenuta integrante non una mera questione pregiudiziale, suscettibile di essere delibata incidentalmente, ma comporta una causa tributaria avente carattere pregiudiziale, la quale deve essere definita, con effetti di giudicato sostanziale, dal giudice cui la relativa cognizione spetta per ragioni di materia, in litisconsorzio necessario anche dell'Amministrazione finanziaria. Tale principio non soffre deroga né quando la controversia stessa sia insorta soltanto fra sostituto e sostituto - perché l'originaria incompletezza del contraddittorio non può implicare uno spostamento della giurisdizione, mentre è compito del giudice da essa munito provvedere all'integrazione del contraddittorio stesso - né quando siano scaduti i termini di decadenza previsti dalla legge per chiedere la restituzione delle somme versate all'Amministrazione finanziaria, atteso che tale scadenza incide sulla fondatezza e sull'ammissibilità dell'azione da proporre innanzi al giudice tributario, ma è priva di effetti sulla giurisdizione dello stesso, non essendo prevista dall'ordinamento alcuna giurisdizione residuale dell'Autorità giudiziaria ordinaria a seguito dell'improponibilità, inammissibilità o infondatezza della domanda devoluta alla giurisdizione esclusiva delle Commissioni tributarie"<sup>4</sup>. Conseguentemente, nell'ipotesi in cui, come quella in commento, la controversia potenzialmente potrebbe riguardare, prima facie, l'A.F. ed il sostituto ed, in seconda battuta, il rapporto di sostituzione, il giudice di merito avrebbe dovuto almeno provvedere all'integrazione del contraddittorio al fine di accertare se il mancato adempimento fiscale possa essere addebitabile al sostituto ovvero al sostituto.

A non diversa conclusione, peraltro, si perviene attraverso l'esame dei poteri istruttori riconosciuti dalla legge processuale tributaria all'organo giurisdizionale.

Appare appena il caso di sottolineare come ex art. 7 del D.Lgs. n. 546/1992 "Le commissioni tributarie ai fini istruttori e nei limiti dei fatti dedotti dalle parti, esercitano tutte le facoltà di accesso, di richiesta di dati, di informazioni e di chiarimenti conferite agli uffici tributari".

Quindi, le presunte ulteriori indagini a carico del sostituto poste dalla sentenza in capo dell'A.F. avrebbero potuto essere efficacemente svolte dallo stesso organo giudicante sul quale risiedono, astrattamente, gli medesimi poteri di accesso e richiesta dati degli uffici.

Né, al fine di scongiurare l'esercizio dei propri poteri istruttori, il giudice avrebbe potuto richiamare l'abrogazione del terzo comma dell'art. 7, giacché in tale ipotesi si tratterebbe di dati ed informazioni non in possesso dell'A.F.

---

cui il contribuente che abbia percepito un compenso sottoposto a trattenuta d'acconto resta debitore principale dell'obbligazione tributaria, e perciò, ove il sostituto non abbia provveduto a versare all'Erario quanto trattenuto, il Fisco ben può rivolgersi direttamente al contribuente per ottenere le somme dovute a titolo d'imposta; il sostituto, dal canto suo, dovrà rivolgersi al sostituto per ottenere la restituzione di quanto quest'ultimo abbia trattenuto e non abbia versato all'Erario. Sostituto e sostituto, comunque, sono legittimati ad agire in giudizio per il rimborso delle ritenute fiscali ( cfr. Cass. sent. n. 14911 del 28 giugno 2007);

<sup>3</sup> Cfr. Cass. SS.UU. n. 22272 del 09.10.2007.

<sup>4</sup> Sul punto si rammenta come la giurisprudenza della Corte sia costante nell'affermare che, nell'ipotesi di controversie fra sostituto e sostituto d'imposta in cui si discuta della legittimità delle ritenute operate dal sostituto, queste vanno celebrate dinnanzi agli organi della giustizia tributaria, attraverso l'impugnazione di un atto (anche di silenzio-rifiuto) dell'Amministrazione (cfr., da ultimo, le pronunce delle Sezioni Unite n. 418 del 12 gennaio 2007 e n. 22515 del 20 ottobre 2006, entrambe in banca dati "fisconline"). Viceversa, come abbiamo visto, nell'ipotesi di controversia avente ad oggetto la ritenuta regolarmente operata dal sostituto e da quest'ultimo illecitamente trattenuta, non versandola, si debba ravvisare la giurisdizione del giudice ordinario (cfr. la sentenza della Cassazione n. 14033 del 16 giugno 2006, in banca dati "fisconline").

# **Il commercialista telematico**

Gianfranco Antico e Mauro Farina

19 Settembre 2008