

IL PUNTO SU ...

Sostituzione tributaria ed estensione degli effetti del condono

di Andrea Fedele – 21 aprile 2021

La Sezione tributaria della Cassazione ha affrontato (ord. n. 6854/2021), con elaborata ed approfondita disamina, il tema dell'estensione al sostituto degli effetti del condono cui ha aderito il sostituto.

Lasciando a più approfonditi interventi ogni considerazione sulle interessanti aperture della Corte in tema di intervento adesivo dipendente, vorrei qui limitarmi ad alcune considerazioni circa le criticità, in termini di diritto tributario sostanziale, che emergono ad una prima lettura dei punti da 7 a 17 della motivazione.

Sembra infatti evidente che la Corte abbia elaborato gli argomenti decisivi a favore dell'estensione al sostituto degli effetti del condono ottenuto dal sostituto esclusivamente sulla base dell'adesione alle tesi che vogliono il sostituto necessariamente obbligato al pagamento dell'imposta, in solido con il sostituto. Ne consegue l'affermazione, coerente con le più recenti disposizioni in materia, che il condono opera anche per i coobbligati non aderenti.

Il pregiudizio a favore della coobbligazione del sostituto si manifesta sin dal punto 7.1 della motivazione: le Sezioni unite hanno di recente (n. 10370/2019) abbandonato un risalente orientamento, riconoscendo che il sostituto non è obbligato al pagamento della ritenuta in solido con il sostituto se quest'ultimo l'ha effettuata; ebbene, questo orientamento viene correttamente riportato, ma prospettandolo come eccezione ("solo nel caso...non si verifica") all'opposta regola, che verrebbe così ad assumere valore di principio (dimodoché il "sostituto" si trasformerebbe in "responsabile d'imposta"). Personalmente, ritengo invece che l'unico dato testuale in materia, l'art. 35 D.P.R. n. 602/1973, deponga per l'inesistibilità del regime della coobbligazione (cfr., ampiamente, FEDELE A., *Sostituzione tributaria e situazioni giuridiche soggettive dei privati coinvolti*, in Riv. dir. trib., 2016, I, 555 ss.); invero, al successivo punto 12.1 della motivazione, laddove risulta necessario, nell'ottica della decisione, affermare la sussistenza della coobbligazione del sostituto, si riconosce, opinabilmente, che l'estensione della regola di cui al medesimo art. 35 alla ritenuta d'acconto è effettuata per "*condivisione di parte della dottrina ... anche in assenza di una norma espressa*" (ma, direi, facendo violenza al testo della disposizione).

Tuttavia la logica s'impone: il sostituto non è sempre e necessariamente coobbligato con il sostituto, anzi, si riconosce che tale solidarietà non sussiste "*ab origine...ma sorge solo nella fase successiva e patologica*" (quando cioè coesistono la mancata effettuazione della ritenuta e l'inadempimento del sostituto).

Dunque principio generale è l'insussistenza dell'obbligazione solidale del sostituto, che sorge, in virtù di puntuale norma derogante, solo nel caso di ritenuta d'imposta ed al verificarsi di ulteriori specifici eventi; di questi ultimi, inoltre, il mancato esercizio della ritenuta potrebbe successivamente essere neutralizzato (secondo un'interpretazione che si richiama al divieto di doppia imposizione) dalla c.d. "rivalsa tardiva" del sostituto, sempre che la si ritenga ammissibile, ed in tal caso il sostituto potrebbe poi far valere, se nei termini, la (sopravvenuta?) insussistenza della sua obbligazione mediante ricorso contro l'iscrizione a ruolo.

La controversia decisa riguardava, peraltro, un caso di ritenuta alla fonte a titolo d'acconto, quindi, sulla base dell'inequivocabile dato testuale, il problema dell'obbligazione solidale del sostituto non si doveva neppure porre.

La Cassazione, in virtù della suaccennata, opinabile, estensione applicativa dell'art. 35 D.P.R. n. 602/1973, ha invece deciso sul presupposto della sussistenza di tale obbligazione.

Vanno allora chiarite, facendo riferimento alle sole ipotesi di sostituzione per ritenuta alla fonte, le difficoltà operative e le incongruenze logiche derivanti da questa impostazione, soprattutto con riguardo all'individuazione degli effetti dell'adempimento o delle altre vicende che estinguono o modificano le obbligazioni del sostituto o del sostituto.

Mi riferisco, ovviamente, alle sole ipotesi in cui non sia stata effettuata la ritenuta alla fonte a titolo d'acconto. Sembra ormai pacifico, infatti, e su ciò concorda, da ultimo, la succitata giurisprudenza della Cassazione, che l'effettuazione della ritenuta comporti per il percettore l'acquisto della facoltà di "scomputare" dal saldo di imposta dovuto l'importo della ritenuta (art. 22, c.1, TUIR), consentendogli così di imputare il prelievo anticipatamente subito al concorso alle pubbliche spese effettivamente posto a suo carico dalla legge. La facoltà di "scomputo" è incompatibile con il regime delle obbligazioni solidali, nel quale l'adempimento di uno dei coobbligati libera tutti gli altri. La legge espressamente prevede la possibilità che lo scomputo sia operato dall'imposta relativa ad un periodo diverso da quello cui è imputata la componente reddituale soggetta a ritenuta (art. 22, c. 1, ultima parte, TUIR) ed è questo che, ovviamente, avviene anche nell'unico caso in cui è espressamente consentito al sostituto di far valere nei confronti del fisco l'avvenuto pagamento, da parte del sostituto, della somma corrispondente alla ritenuta (art. 67, c. 2, D.P.R. n.600/1973, che subordina però lo "scomputo" ad un "pagamento a titolo definitivo a seguito di accertamento").

La ragione di questa scelta legislativa è evidente: a differenza di quanto avviene in caso di ritenuta a titolo d'imposta, non vi è necessaria corrispondenza tra l'importo della ritenuta che il sostituto è obbligato ad eseguire e la somma che il sostituto sarà obbligato a versare a saldo della propria dichiarazione dei redditi od a seguito di accertamento; anzi, in linea teorica non si dovrebbe neppure distinguere, nell'ambito

di quest'ultima somma, una parte dell'imposta complessiva dovuta dal contribuente riferibile alla componente reddituale assoggettata a ritenuta (al limite, tale parte potrebbe anche non sussistere affatto; si pensi alle ritenute su compensi professionali o, nei casi in cui sono eccezionalmente previste, su ricavi d'impresa). Il ricorso alla tecnica dello "scomputo", con attribuzione al sostituto di facoltà analoghe a quelle che derivano dal riconoscimento di certi crediti d'imposta, risolve il problema, ma risulta incompatibile proprio con l'estinzione di tutte le posizioni debitorie per effetto dell'adempimento di uno solo dei debitori, che è tipico della coobbligazione solidale. Nel caso di ritenuta a titolo di acconto non effettuata dall'erogante l'adempimento sia del sostituto che del sostituto alle proprie obbligazioni nei confronti del fisco non determina, in linea di principio, alcun effetto su quelle dell'altro. Nell'unico caso in cui ha inteso dare rilievo al pagamento da parte del sostituto, il legislatore ha invero scelto la via dello "scomputo", non quella dell'estinzione, anche solo parziale, dell'obbligazione del sostituto.

Ferma restando l'irrelevanza dell'adempimento del sostituto rispetto alla sussistenza dell'obbligazione del sostituto, il tentativo di estendere anche al sostituto gli effetti del condono cui ha aderito il sostituto (e forse anche di altre forme di determinazione concordata del tributo, come l'adesione, anch'esse condizionate negli effetti al pagamento), può trovare fondamento nell'esigenza di dare più sicura ed immediata attuazione al divieto di doppia imposizione, ma si risolve in proposta di interpretazione analogica dell'art. 67, c. 2, D.P.R. n. 600/1973, con conseguente applicazione dello "scomputo", non nella pretesa estinzione (ed in quale misura?) dell'obbligazione del sostituto. Se poi l'imposta dovuta da quest'ultimo nel periodo in cui il condono del sostituto si è perfezionato non risultasse "capiente", si potrebbe pensare ad un'estensione analogica dell'art. 38, c. 2, D.P.R. n. 602/1973.