

## RISCOSSIONE

---

### **Responsabilità solidale del sostituito rimessa alle Sezioni Unite**

di Angelo Ginex

La Corte di Cassazione, con [ordinanza n. 31742 del 07.12.2018](#), ha preso atto dell'esistenza di un **contrasto giurisprudenziale** in tema di sostituzione a titolo di acconto, con riferimento alla **sussistenza dell'obbligo, a carico del sostituito e in solido col sostituto, di corrispondere la ritenuta d'acconto eseguita, ma non versata**, trasmettendo al Primo Presidente il ricorso per la sua eventuale assegnazione alle Sezioni Unite.

La vicenda che ha portato la Suprema Corte a doversi esprimere sulla *vexata quaestio* in rassegna ha avuto origine dall'impugnazione di una **cartella di pagamento**, emessa a carico di un soggetto, il sostituito d'imposta, a causa dell'omesso versamento delle ritenute d'acconto effettuate dal sostituto.

Dopo la vittoria in primo grado, anche la Commissione tributaria regionale della Puglia ha confermato l'**insussistenza di un qualsiasi obbligo solidale del sostituito nell'ipotesi in cui la ritenuta sia stata operata ma non versata**, in ossequio a quanto disposto dall'[articolo 35 D.P.R. 602/1973](#). L'Agenzia delle Entrate, dunque, ricorreva in Cassazione, lamentando la falsa applicazione della norma poc'anzi citata.

La Suprema Corte, investita della questione giuridica emersa dalla controversia *de qua*, ha rilevato l'esistenza di **due diversi orientamenti circa la responsabilità solidale del sostituito**.

Secondo il primo di questi, seguito e condiviso nel maggior numero di pronunce sul tema, **il fatto che il sostituto d'imposta sia definito, ex articolo 64, comma 1, D.P.R. 600/1973, come colui che, in forza di legge, è obbligato al pagamento delle imposte in luogo di altri, non toglie che anche il sostituito debba ritenersi fin dall'origine obbligato solidale al pagamento delle stesse**, sicché anch'egli è soggetto al potere di accertamento ed a tutti i conseguenti oneri, fermo restando il diritto di regresso verso il sostituto che, dopo aver eseguito la ritenuta, non l'abbia versata all'erario (cfr., *ex multis Cass., ord. nn. 12076/2016 e 9933/2015*).

Una delle argomentazioni poste a sostegno di questa tesi è che, ai sensi dell'[articolo 1294 cod. civ.](#), dall'**unicità della prestazione** a cui sono tenuti il sostituto ed il sostituito sia presumibile un **vincolo di solidarietà**, nonostante l'assenza di una esplicita norma a riguardo.

Un diverso orientamento, invece, giunge alle opposte conclusioni, enunciando il seguente principio di diritto: **poiché la solidarietà fra sostituto e sostituito è prevista unicamente nella sostituzione a titolo di imposta (e soltanto in fase di riscossione), è evidente che nell'ipotesi di omessa applicazione della ritenuta a titolo d'acconto non c'è solidarietà fra questi soggetti**.

L'accertamento fiscale, quindi, deve essere emesso solo nei confronti del sostituto, quale debitore di entrata tassabile in luogo dell'obbligato principale (cfr. **Cass., sent. n. 12911/1999**).

E, a tal fine, viene richiamato l'[articolo 22 D.P.R. 917/1986](#), deducendo che la norma, dedicata allo scomputo delle ritenute d'acconto, **ne subordina la legittimità alla sola condizione che esse siano state operate**, non richiedendone il versamento.

Successivamente a questa ricostruzione dei precedenti giurisprudenziali, la Corte di Cassazione ha criticato il primo orientamento citato.

In primo luogo, i giudici di legittimità hanno ritenuto che considerare il sostituto come sempre responsabile dell'adempimento dell'imposta perché è il soggetto che realizza il presupposto impositivo svilirebbe la norma contenuta nell'[articolo 64 D.P.R. 600/1973](#), la quale distingue attentamente fra il soggetto chiamato a pagare l'imposta (il sostituto) ed il soggetto che integra il presupposto ma non è chiamato a pagare (il sostituito).

In secondo luogo, l'argomento basato sull'[articolo 1294 cod. civ.](#) risulta errato nella misura in cui non tiene conto sia del fatto che **l'ordinamento tributario prevede espressamente la responsabilità solidale del sostituto nella sola ritenuta a titolo d'imposta, stante la volontà del legislatore di escludere la ritenuta d'acconto da questa fattispecie, sia del carattere eminentemente strumentale e accessorio della ritenuta d'acconto rispetto all'eventuale e futura obbligazione tributaria**.

In ultima analisi, la Suprema Corte, ricordando che **il sostituto non ha alcuna informazione in merito all'effettivo versamento delle ritenute**, ha delineato l'assurdo risultato al quale si dovrebbe pervenire qualora lo si ritenesse responsabile in solido, e cioè che **esso sarebbe costretto a chiedere puntualmente al Fisco notizie circa l'avvenuto pagamento da parte del sostituto**.

A sostegno della seconda teoria, invece, oltre a ritenere pregnanti le argomentazioni ricavate dagli [articoli 22 Tuir](#) e [36-ter D.P.R. 600/1973](#), la Cassazione ha espresso i propri timori per quello che concerne il rischio di incorrere in una **doppia imposizione**, vietata dall'[articolo 163 Tuir](#). Il sostituto, nell'ipotesi in cui venga riconosciuto responsabile in solido per l'omesso versamento della ritenuta effettuata da parte del sostituto, sarebbe costretto a pagare nuovamente l'imposta già trattenuta in acconto.

Seminario di specializzazione  
**LE PRINCIPALI NOVITÀ INTRODOTTE  
DALLA LEGGE DI BILANCIO 2019**  
Scopri le sedi in programmazione >