



14138,17

REPUBBLICA ITALIANA

In nome del Popolo Italiano

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONE QUINTA CIVILE

composta da

Ritenute d'acconto

Camilla Di Iasi · Presidente

Domenico Chindemi · Consigliere

Oronzo De Masi · Consigliere

R.G.N. 10115/2010

Enrico Carbone · Consigliere rel.

Cron. 14138

Annamaria Fasano · Consigliere

U.P. 11/5/2017

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

1248
2017

sul ricorso iscritto al n. 10115/2010 R.G. proposto da

(omissis) , rappresentato e difeso dagli Avv.ti (omissis) e

(omissis) , elettivamente domiciliato presso lo studio di

quest'ultimo in (omissis) , per procura a margine del ricorso;

- ricorrente -

contro

Agenzia delle entrate, rappresentata e difesa dall'Avvocatura generale dello Stato, presso i cui uffici in Roma alla via dei Portoghesi n. 12 si domicilia;

- controricorrente -

avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale della Sardegna n. 12/8/09 depositata il 20 febbraio 2009.

Udita la relazione svolta nella pubblica udienza dell'11 maggio 2017 dal Consigliere Enrico Carbone.

Udito il Pubblico Ministero, in persona del Sostituto Procuratore generale Luisa De Renzis, che ha concluso per il rigetto del ricorso.

Udito l'Avv. (omissis) per la controricorrente.

FATTI DI CAUSA

La Commissione tributaria regionale della Sardegna respingeva l'appello di (omissis) avverso il rigetto dell'impugnazione da lui proposta contro la cartella di pagamento notificatagli in sèguito a controllo formale della dichiarazione modello Unico 2001, che aveva evidenziato lo scomputo di ritenute d'acconto su redditi di lavoro autonomo per le quali il contribuente non era in grado di esibire le certificazioni del sostituto d'imposta.

Il giudice d'appello condivideva la *ratio decidendi* espressa dal primo giudice circa l'impossibilità per il sostituto di utilizzare a fini di scomputo meri equipollenti probatori del certificato del sostituto.

(omissis) ricorre per cassazione sulla base di tre motivi.

L'Agenzia delle entrate resiste mediante controricorso.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Il primo motivo di ricorso denuncia violazione e falsa applicazione dell'art. 36-ter d.P.R. 600/1973, art. 6 l. 212/2000, art. 8 d.P.R. 602/1973, il secondo motivo violazione e falsa applicazione dell'art. 35 d.P.R. 602/1973 e del principio dell'onere della prova, il terzo violazione e falsa applicazione degli artt. 7 e 67 d.P.R. 600/1973 nonché difetto di motivazione.

I motivi devono essere trattati insieme perché logicamente connessi.

Si lamenta che sia stato dichiarato legittimo il recupero della detrazione – con rischio di doppia imposizione – sol perché il sostituto non aveva potuto esibire i certificati, pur avendo egli provato le ritenute in altro modo (con fatture e registro entrate).

2. I motivi sono fondati.

2.1. Nel sostenere che la certificazione del sostituto d'imposta non ammetta equipollenti quale prova delle ritenute d'acconto, il giudice d'appello ha richiamato un precedente di legittimità fondato sull'art. 3 d.P.R. 600/1973 (Cass. 14 maggio 2008, n. 12072, Rv. 603786).

Tuttavia, detto precedente – come altro conforme (Cass. 5 settembre 2014, n. 18734, Rv. 632073) – si riferisce al quadro normativo anteriore all'art. 1 d.l. 330/1994, conv. l. 473/1994, che ha modificato l'art. 3 d.P.R. 600/1973, sopprimendo l'obbligo di allegare alla dichiarazione dei redditi il certificato del sostituto d'imposta attestante le ritenute operate.

La modifica normativa ha attenuato la rilevanza formale della certificazione, che in ogni caso non può travolgere la realtà sostanziale del rapporto trilatero fra sostituto, sostituto e fisco.

2.2. Numerose pronunce della Corte segnalano che l'attestato del sostituto è prova tipica, ma non esclusiva, la cui assenza non è in grado di esporre il sostituto a preclusioni difensive o duplicazione di prelievo.

Vigente *pro tempore* l'obbligo di allegazione, si è statuito che, anche ove non abbia allegato alla dichiarazione dei redditi il certificato del sostituto d'imposta, il sostituto può contestare in giudizio il recupero della detrazione, producendo al giudice tributario la documentazione relativa alle ritenute subite, attesa la generale emendabilità della dichiarazione fiscale (Cass. 19 febbraio 2004, n. 3304, Rv. 570293).

Si è altresì deciso che l'inosservanza dell'obbligo del sostituto d'imposta di inviare tempestivamente la certificazione attestante le ritenute operate non toglie al contribuente sostituito il diritto di provare la reale entità della base imponibile, evitando la duplicazione di un'imposizione già scontata alla fonte (Cass. 4 agosto 1994, n. 7251, Rv. 487652).

Ancor prima, la Corte ha affermato che il contribuente non può essere assoggettato di nuovo all'imposta sol perché chi ha operato la ritenuta non voglia consegnargli l'attestato da esibire al fisco (Cass. 3 luglio 1979, n. 3725, Rv. 400153).

2.3. La norma dedicata allo scomputo delle ritenute d'acconto ne subordina la legittimità alla sola condizione che esse siano state «operate» (art. 22 d.P.R. 917/1986).

Rileva un fatto storico (decurtazione del corrispettivo), che, seppur viene provato tipicamente mediante la certificazione di chi ha operato la ritenuta, può essere provato con mezzi equivalenti da chi la ritenuta ha subito.

Significativo appare che la stessa Agenzia delle entrate si sia infine determinata a consentire lo scomputo delle ritenute non certificate, ove il contribuente ne dia prova equivalente al certificato (risoluzione 19 marzo 2009, n. 68/E).

2.4. La norma sul controllo formale delle dichiarazioni usualmente intesa come fonte del recupero delle ritenute non certificate deve essere integrata secondo i principi generali della prova.

In altri termini, quando stabilisce che gli uffici «possono» escludere lo scomputo delle ritenute d'acconto non risultanti da certificazioni dei sostituti d'imposta, l'art. 36-ter d.P.R. 600/1973 deve essere interpretato nel senso che gli uffici finanziari (e *a fortiori* i giudici tributari) «possono» apprezzare anche prove diverse dal certificato, ad esso equipollenti.

3. Il ricorso deve essere accolto e la sentenza cassata, con rinvio per nuovo esame e regolamento delle spese.

Il giudice di rinvio si atterrà al seguente principio di diritto: «in tema di imposte sui redditi, ai fini dello scomputo della ritenuta d'acconto, l'omessa esibizione del certificato del sostituto d'imposta attestante la ritenuta operata non preclude al contribuente sostituito di provare la ritenuta stessa con mezzi equipollenti, onde evitare un duplice prelievo».

P. Q. M.

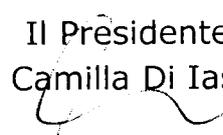
Accoglie il ricorso, cassa la sentenza e rinvia alla Commissione tributaria regionale della Sardegna in diversa composizione, anche per le spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, l'11 maggio 2017.

Il Consigliere est.
Enrico Carbone



Il Presidente
Camilla Di Iasi



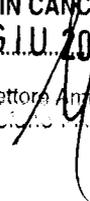
Il Direttore Amministrativo
Dott. Stefano PALUMBO



DEPOSITATO IN CANCELLERIA
IL, - 7 GIU 2017



Il Direttore Amministrativo
Stefano PALUMBO





CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
UFFICIO COPIE UNIFICATO

Copia ad uso studio che si rilascia a richiesta di **IL SOLE 24 ORE.**

Roma, 07 giugno 2017

La presente copia si compone di 5 pagine.
Diritti pagati in marche da bollo € 1.92