Cassazione civile sez. trib., 31 maggio 2013, n. 13748

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE TRIBUTARIA
Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:
Dott. GRECO Antonio - Presidente -
Dott. CIRILLO Ettore - rel. Consigliere -
Dott. MELONI Marina - Consigliere -
Dott. OLIVIERI Stefano - Consigliere -
Dott. IOFRIDA Giulia - Consigliere -
ha pronunciato la seguente:
sentenza
sul ricorso 31671/2007 proposto da:
AGENZIA DELLE ENTRATE in persona del Direttore pro tempore, elettivamente domiciliato in ROMA VIA DEI PORTOGHESI 12, presso
l'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO, che lo rappresenta e difende opelegis;
- ricorrente -
contro
P.M.P.;
- intimato -
sul ricorso 2652/2008 proposto da:
P.M.P., elettivamente domiciliato in ROMA VIA DELLA SCROFA 57, presso lo studio dell'avvocato RUSSO CORVACE GIUSEPPE, che lo rappresenta e difende unitamente all'avvocato D'OTTAVIO OTTAVIO giusta delega a margine;
- controricorrente e ricorrente incidentale
contro
AGENZIA DELLE ENTRATE;

- intimato -
avverso la sentenza n. 31/2007 della COMM.TRIB.REG. di TRIESTE, depositata l'08/05/2007;
udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del 21/12/2012 dal Consigliere Dott. ETTORE CIRILLO;
udito per il ricorrente l'Avvocato D'ASCIA che ha chiesto l'accoglimento del ricorso principale, rigetto ricorso incidentale;
udito per il controricorrente l'Avvocato RUSSO CORVACE che ha chiesto l'accoglimento del ricorso incidentale, rigetto ricorso principale;
udito il P.M. in persona del Sostituto Procuratore Generale Dott.

SORRENTINO Federico, che ha concluso per l'accoglimento del ricorso principale, rigetto ricorso incidentale.

FATTO

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

A. Con sentenza dell'8 maggio 2007 la commissione tributaria del Friuli Venezia Giulia ha rigettato gli appelli principale e incidentale proposti dall'Agenzia delle entrate e da P.M. P. contro la pronunzia della CTP di Pordenone, confermando l'avviso di accertamento per l'anno 1999 quanto all'IVA a suo carico e il suo annullamento quanto all'IRPEF dovuta quale sostituto d'imposta.

B. Ha motivato la decisione ritenendo che l'utilizzo di maestranze fornite dal Consorzio C.L.M. (riferibile a tale Pa.Ma.) costituiva, sulla scorta di fonti escusse dalla Guardia di Finanza, violazione del divieto d'intermediazione di manodopera; il che, stante la diretta riferibilità legale delle posizioni giuridiche dei lavoratori al committente e non al fornitore di manodopera illegittima era stata la detrazione dell'IVA esposta nelle fatture dall'apparente appaltatore. Tali elementi non avevano trovato smentita, ancorchè si trattasse di detrazioni fiscali, con onere della prova a carico del contribuente. Inoltre, riguardo alla sentenza del giudice del lavoro che aveva escluso la violazione del divieto d'intermediazione, la CTR rivendicava l'autonoma rivalutazione degli elementi probatori in sede tributaria.

C. Diversamente, riguardo all'IRPEF non versata quale sostituto d'imposta, la CTR sosteneva che la L. n. 1369 del 1960, art. 1, non conteneva che alcun riferimento dal quale poter desumere che l'equiparazione legale dei lavoratori dell'intermediario a quella di dipendenti dell'utilizzatore si estendesse dal campo lavori stico, previdenziale e assicurativo, facendo dell'utilizzatore un sostituto d'imposta.

D. Propone ricorso per cassazione, affidato a un motivo, l'Agenzia delle entrate; il contribuente resiste con controricorso e ricorso incidentale condizionato.

DIRITTO

MOTIVI DELLA DECISIONE

E. Con unico motivo, denunciando violazione della L. n. 1369 del 1960, (art. 1) e del D.P.R. n. 600 del 1973 (art. 23), l'Agenzia delle entrate, ricorrente principale, rileva che le sezioni unite di questa Corte hanno stabilito, per il caso di violazione del divieto d'intermediazione, che "chi utilizza dette prestazioni deve adempiere tutte le obbligazioni a qualsiasi titolo nascenti dal rapporto di lavoro" e che "solo sull'appaltante (interponente) gravano gli obblighi in materia di trattamento economico e normativo scaturenti da rapporto di lavoro".

Tra tali obblighi vi sarebbe anche quello di operare quale reale datore di lavoro le ritenute d'acconto sulle retribuzioni corrisposte dal
lavoratore in base alla normativa fiscale. Il motivo è fondato.

F. La L. 23 ottobre 1960, n. 1369, (Divieto di intermediazione ed interposizione nelle prestazioni di lavoro e nuova disciplina dell'impiego di mano d'opera negli appalti di opere e di servizi), nel testo vigente "ratione temporis", all'art. 1 stabilisce che "è vietato all'imprenditore di affidare in appalto o in subappalto o in qualsiasi altra forma, anche a società cooperative, l'esecuzione di mere prestazioni di lavoro mediante impiego di manodopera assunta e retribuita dall'appaltatore o dall'intermediario, qualunque sia la natura dell'opera o del servizio cui le prestazioni si riferiscono" (comma 1) e che " è altresì vietato all'imprenditore di affidare ad in-termediari, siano questi dipendenti, terzi o società anche se cooperative, lavori da eseguirsi a cottimo da prestatori di opere assunti e retribuiti da tali intermediari".

Afferma, inoltre che, "è considerato appalto di mere prestazioni di lavoro ogni forma di appalto o subappaltò, anche per esecuzione di opere o di servizi, ove l'appaltatore impieghi capitali, macchine ed attrezzature fornite dall'appaltante, quand'anche per il loro uso venga corrisposto un compenso all'appaltante".

Prescrive, infine, che "i prestatori di lavoro, occupati in violazione dei divieti posti dal presente articolo, sono considerati, a tutti gli effetti, alle dipendenze dell'imprenditore che effettivamente abbia utilizzato le loro prestazioni (u.c.).
G. Riguardo alle "ritenute sui redditi di lavoro dipendente", il D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, (Disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi), nel testo vigente "ratione temporis", all'art. 23 stabilisce che coloro i quali "...corrispondono somme e valori di cui allo stesso Testo Unico D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 48, devono operare all'atto del pagamento una ritenuta a titolo di acconto dell'imposta sul reddito delle persone fisiche dovuta dai percipienti, con obbligo di rivalsa".
Aggiunge che, "nel caso in cui la ritenuta da operare sui predetti valori non trovi capienza, in tutto o in parte, sui contestuali pagamenti in denaro, il sostituito e1 tenuto a versare al sostituto l'importo corrispondente all'ammontare della ritenuta".
H. Le sezioni unite - con la fondamentale sentenza del 26 ottobre 2006, n. 22910 - sanciscono definitivamente che "nelle prestazioni di lavoro cui si riferiscono - prima dell'intervenuta abrogazione ad opera del D.Lgs. 10 settembre 2003, n. 276, art. 85, comma 1, lett. c), - la L. 23 ottobre 1960, n. 1369, art. 1, primi tre commi, la nullità del contratto fra committente ed appaltatore (o intermediario) e la previsione dell'ultimo comma dello stesso articolo - secondo cui i lavoratori sono considerati a tutti gli effetti alle dipendenze dell'imprenditore che ne abbia utilizzato effettivamente le prestazioni - comportano che solo sull'appaltante (o interponente) gravano gli obblighi in materia di trattamento economico e normativo scaturenti dal rapporto di lavoro, nonchè gli obblighi in materia di assicurazioni sociali, non potendosi configurare una (concorrente) responsabilità dell'appaltatore (o interposto) in virtù dell'apparenza del diritto e dell'apparente titolarità del rapporto di lavoro, stante la specificità del suddetto rapporto e la rilevanza sociale degli interessi ad esso sottesi".
I. Se i lavoratori intermediati sono considerati per legge dipendenti dell'imprenditore appaltante o interponente e se a costui soltanto incombono gli obblighi retributivi, previdenziali, assicurativi e normativi in generale, al medesimo devono incombere anche i normali obblighi fiscali posti dalla legge tributaria a carico esclusivo di chi sia datore di lavoro.
Tra tali obblighi v'è pure quello della ritenuta d'acconto. Esso è diretto ad agevolare non solo la riscossioni ma anche l'accertamento degli obblighi del percettore del reddito. Perciò la mancata effettuazione della ritenuta, da parte del sostituto, non elimina il suo obbligo di versare la somma corrispondente ("perpetuatio obligationis"), fermo il suo diritto di c.d. rivalsa successiva (C. 17515/02).
J. Dunque, il sistema della ritenuta d'acconto non può che conformarsi al concreto atteggiarsi del rapporto di lavoro generatore dell'obbligo tributario: se non può esservi che un solo datore di lavoro, l'interponente, non può che esservi un solo sostituto d'imposta quale datore di lavoro D.P.R. n. 600 del 1973, ex art. 23, e ciò indipendentemente dalla concreta erogazione di somme, atteso che persino "nel caso in cui la ritenuta da operare non trovi capienza... il sostituito è tenuto a versare al sostituto l'importo corrispondente all'ammontare della ritenuta".
Diversamente opinandofinirebbero col restare fuori da tale sistema proprio i casi d'intermediazione e d'interposizione vietate, nonostante la specificità dei suddetti rapporti e la rilevanza sociale degli interessi a essi sottesi, di sicura rilevanza costituzionale, anche in prospettiva antievasiva.
K. Del resto, in tesi generale, quando la legge prevede la figura del sostituto d'imposta, egli è debitore verso il Fisco, poichè, riguardo alla ritenuta d'acconto, è un obbligato amministrativo, così come chiarisce lo stesso D.P.R. n. 600 del 1973, art. 64, (Sostituto e responsabile d'imposta), secondo cui "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", mentre "il sostituito ha facoltà di intervenire nel procedimento di accertamento dell'imposta".
Coerentemente, il D.P.R. n. 602 del 1973, all'art. 35 (Solidarietà del sostituto di imposta), prevede che "quando il sostituto viene iscritto a ruolo per imposte, sopratasse e interessi relativi a redditi sui quali non ha effettuato nè le ritenute a titolo di imposta né i relativi versamenti, il sostituito è coobbligato in solido" e, all'art. 38, (Rimborso di versamenti diretti), prevede che "il soggetto che ha effettuato il versamento diretto può presentare... istanza di rimborso... nel caso di errore materiale, duplicazione ed inesistenza totale o parziale dell'obbligo di versamento".
L. Accertato che sull'appaltante o interponente gravano anche gli obblighi in materia fiscale scaturenti dal rapporto di lavoro, va esaminato il ricorso incidentale. Partendo dal secondo mezzo, preliminare sul piano logico, il contribuente sostiene che "il capo della sentenza d'appello relativo all'IVA deve... essere cassato", denunciando "violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 19, del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 7, dell'art. 2697 c.c., e dell'art. 115 c.p.c.", nonchè "insufficiente motivazione circa un fatto controverso e decisivo per il giudizio".
Chiede, in proposito, di pronunciarsi sul seguente quesito di diritto: "se la sentenza del giudice ordinario che non ritenga provata l'intermediazione di manodopera possa essere, da una parte, disattesa dal giudice tributario e, dall'altra, assunta ad elemento di prova con riferimento alle risultanze delle sole prove testimoniali, peraltro contraddittorie con altre risultanze probatorie".
Il mezzoè inammissibile.
M. Si rileva, in primo luogo, che esso è globalmente carente di specificità (art. 366 c.p.c.;SU 23019/07).
Infatti, il ricorrente che, in sede di legittimità, denunci il difetto di motivazione su risultanze probatorie e/o processuali (nella specie: favorevole sentenza del giudice del lavoro sui rapporti previdenziali; contraddittorieta delle deposizioni assunte in quella sede; rilievi dei verbalizzanti in sede di p.v.c.) ha l'onere d'indicare specificamente il contenuto dei documenti trascurati o erroneamente interpretati dal giudice di merito, provvedendo alla loro trascrizione, almeno nelle parti più salienti e significative, al fine di consentire al giudice di legittimità il controllo della decisività dei fatti da provare, e, quindi, delle prove stesse, che la S.C. deve essere in grado di compiere sulla base delle deduzioni contenute nell'atto, alle cui lacune non è consentito sopperire con indagini integrative (C. 19495 del 2011, 30740/11, 21550/11).
Nulla di quanto necessario è leggibile nella specie, mancando nel mezzo in esame persino qualsiasi riferimento concreto e sui dati necessari al reperimento della documentazione probatoria, ritenuta decisiva ma trascurata (o malamente valutata) a fini motivazionali (SU 22726/11, in motiv. 6; conf. C. 21783/11).
N. Le medesime insanabili carenze riguardo alla stessa documentazione, addotta però come rivelatrice di scorretta applicazione di norme di diritto, affliggono anche la censura giuridica contestualmente contenuta nel motivo (C. 20028/11).
O. Inoltre, riguardo segnatamente alla censura per motivazione "insufficiente" ex art. 360 c.p.c., n. 5, si osserva che il mezzo è inammissibile anche sotto altri profili formali, oltre a quello sopra evidenziato. Trascura - infatti - il ricorrente che l'art. 360 c.p.c.,comma 1, n. 5, (nel testo vigente "ratione temporis") fa riferimento al "fatto controverso e decisivo per il giudizio"; il vizio dunque non deve attenere a mere "questioni" o "punti".
Peraltro, ai sensi dell'art. 366 bis c.p.c. (vigente "ratione temporis"), il vizio motivazionale deve essere dedotto mediante esposizione chiara e sintetica dei fatti controversi - in relazione ai quali la motivazione si assume omessa (o contraddittoria) -ovvero delle ragioni per le quali l'insufficienza rende inidonea la motivazione a giustificare

la decisione, fornendo elementi in ordine al carattere decisivo di tali fatti, che, come si è detto, non devono riguardare mere questioni o punti, dovendosi configurare in senso storico o normativo, e potendo rilevare solo come fatto principale ex art. 2697 c.c., o anche fatto secondario (C. 16655/11).
Invece, la censura in esame manca del tutto del c.d. quesito di fatto, dovendo esservi conclusione con apposito momento di sintesi, anche quando l'indicazione del fatto decisivo controverso sia rilevabile dal complesso della formulata censura, attesa la "ratio"che sottende la disposizione indicata, associata alle esigenze del giudice di legittimità, il quale deve poter comprendere, dalla lettura del solo quesito, quale sia l'errore motivazionale commesso dal giudice di merito (C. 24255/11).
P. Infine, quanto alla censura per errore giuridico, trascura il ricorrente che il quesito di diritto previsto dall'art. 366 bis c.p.c., risulta ritualmente formulato solo quando consenta di far comprendere dalla sua sola lettura quale sia l'errore giuridico asseritamene compiuto dal giudice di merito e quale, secondo la prospettazione della parte ricorrente, la regola da applicare (C. 774/2011).
E' di tutta evidenza che, nella specie, l'interrogativo posto a corredo del mezzo è privo dei requisiti richiesti. Infatti, il quesito di diritto deve comprendere l'indicazione sia della "regula iuris" adottata nel provvedimento impugnato, sia del diverso principio che la parte ricorrente assume corretto e che si sarebbe dovuto applicare in sostituzione del primo. La mancanza, evidente nella specie, anche di una sola delle due suddette indicazioni rende la censura inammissibile (C. 4339/08).
Peraltro, il quesito di diritto, contrariamente alla odierna formulazione, deve investire in pieno la "ratio decidendi" della sentenza impugnata e proporre una alternativa di segno opposto (C. 4044/09), altrimenti risolvendosi in una tautologia o in un interrogativo circolare (S.U. 28536/08), se non addirittura in una proposizione puramente assertiva.
Q. Nè il senso del quesito di diritto può essere desunto dal contenuto del motivo, poichè, in un sistema processuale che già prevedeva la redazione del motivo con l'indicazione della violazione denunciata, la peculiarità del disposto di cui all'art. 366 bis c.p.c., consiste proprio nell'imposizione di una sintesi originale e autosufficiente della violazione stessa, funzionalizzata alla formazione immediata e diretta del principio di diritto e,quindi, al miglior esercizio della funzione nomofilattica della Corte di legittimità (C. 20409/08).
R. Nei medesimi rilievi d'inammissibilità incorre anche il primo mezzo, con il quale il ricorrente incidentale denuncia la violazione dell'art. 112 c.p.c., e dell'art. 2697 c.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., nn. 3 e 4". Chiede, in proposito, pronunciarsi sul eseguente quesito di diritto: "se il giudice di appello possa confermare la validità di un avviso di accertamento sulla base di argomenti diversi da quelli indicati dall'Ufficio, richiedendo al contribuente accertato oneri probatori per aspetti diversi rispetto a quelli contenuti nell'atto impositivo".
S. Ai sensi dell'art. 366 bis c.p.c., il quesito inerente a una censura in diritto dovendo assolvere la funzione d'integrare il punto di congiunzione tra la risoluzione del caso specifico e l'enunciazione del principio giuridico generale non può essere meramente generico e teorico, ma deve essere calato nella fattispecie concreta, il che nella fattispecie manca del tutto (C. 3530/12).
Inoltre il passaggio argomentativo censurato, riguardante l'onere della prova nel caso di applicazione di aliquota agevolata, benchè estraneo al "thema decidendum", è del tutto ininfluente sulla pronunzia del giudice di merito che si muove tutta sulla prova logica e circostanziale dell'intermediazione di manodopera; sicchè manca qualsiasi interesse del contribuente all'impugnazione.
T. In conclusione, accolto il ricorso principale e rigettato quello incidentale, la sentenza d'appello va cassata senza rinvio, con rigetto nel merito del ricorso introduttivo anche

riguardo all'IRPEF dovuta dal contribuente quale sostituto d'imposta (atteso che non v'ènecessità di ulteriori accertamenti di fatto sul punto).
U. Le spese del giudizio di legittimità seguono la soccombenza e sono liquidate in dispositivo (cfr. S.U. n. 17405 del 2012), mentre quelle dei gradi di merito restano compensate in ragione del progressivo formarsi della giurisprudenza sull'intermediazione
di manodopera.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso principale, rigetta quello incidentale, cassa senza rinvio la sentenza d'appello e, decidendo nel merito, rigetta il ricorso introduttivo anche riguardo all'IRPEF dovuta quale sostituto d'imposta; condanna il contribuente alle spese del presente giudizio di legittimità, liquidate in Euro 9000 per compensi, oltre alle spese prenotate a debito; compensa le spese dei gradi di merito.

Così deciso in Roma, il 21 dicembre 2012.
Depositato in Cancelleria il 31 maggio 2013