



REPUBLICA ITALIANA
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
PRIMA SEZIONE CIVILE

10118.21

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati

MAGDA CRISTIANO

Presidente

MAURO DI MARZIO

Consigliere - Rel.

ALDO ANGELO DOLMETTA

Consigliere

ROBERTO AMATORE

Consigliere

LUCA SOLAINI

Consigliere

Oggetto

ALTRE IPOTESI
RAPPORTO
PRIVATO

ky

Ud. 24/11/2020 CC
Cron. *2020*
R.G.N. 27849/2016

ORDINANZA

sul ricorso 27849/2016 proposto da:

Fochi Sud S.r.l. in Amministrazione Straordinaria, in persona dei commissari liquidatori pro tempore, elettivamente domiciliata in

, giusta procura in calce al ricorso;

-ricorrente -

contro

*ORD
4411
2020*

Pietro, domiciliato in R

, giusta procura in calce alla
memoria difensiva e atto di costituzione di ulteriore difensore;

-controricorrente -

avverso la sentenza n. 1731/2016 della CORTE D'APPELLO di
BOLOGNA, depositata il 05/10/2016;

udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio del
24/11/2020 dal cons. DI MARZIO MAURO.



RILEVATO CHE

1. — Fochi Sud Srl in amministrazione straordinaria ricorre per due mezzi, nei confronti dell'intimato indicato in epigrafe, contro la sentenza con cui la Corte d'appello di Bologna, provvedendo in parziale riforma della sentenza ivi appellata, confermata l'ammissione al passivo della procedura per l'importo di cui al dispositivo della decisione di primo grado in privilegio *ex* articolo 2751 *bis*, numero 1, c.c., oltre rivalutazione monetaria decorrente dalle singole trattenute fino alla data di definitività dello stato passivo, ha fissato il termine finale degli interessi legali, decorrenti dal deposito del ricorso, alla liquidazione delle attività mobiliari, anziché al saldo, confermando per il resto l'impugnata sentenza e regolando le spese di lite.
2. — La Corte territoriale ha in particolare esaminato il quesito se i dipendenti di Fochi Sud Srl, sostituto di imposta per le quote Irpef relative al periodo ottobre 1990-dicembre 1992, trattenute e non versate in forza della sospensione temporanea disposta in seguito al sisma di Siracusa del 1990 e successivamente versate, in adesione al

condono fiscale di cui alla legge numero 289 del 2002, nella misura del 10%, abbiano o meno diritto ad ottenere dal datore di lavoro il rimborso della quota residua a suo tempo trattenuta e non versata.

Al riguardo la sentenza impugnata:

-) ha recepito il ragionamento del Tribunale, il quale aveva osservato che il rapporto tra sostituto e sostituito, nei riguardi del fisco, dà luogo ad un'obbligazione solidale passiva, nel quadro della quale il sostituito, quale percettore di reddito, deve considerarsi direttamente obbligato nei confronti dell'amministrazione finanziaria, non ostando alla configurazione del vincolo della solidarietà, ai sensi dell'articolo 1294 c.c., né la diversità della fonte normativa delle obbligazioni dell'uno e dell'altro, né il carattere strumentale dell'obbligazione del sostituto, ed aveva aggiunto che il condono aveva comportato una remissione parziale del debito tributario, con la conseguente applicazione dell'articolo 1301 c.c., in forza del quale la remissione a favore di uno dei debitori in solido determina la liberazione anche degli altri debitori, con ulteriore conseguenza che la somma trattenuta, facente parte della retribuzione lorda, ritornava ad essere dovuta e doveva essere corrisposta direttamente dal datore di lavoro al lavoratore in applicazione dell'articolo 2033 c.c.;

-) ha ulteriormente osservato che questa Corte aveva avallato l'orientamento di cui sopra, affermando che la definizione agevolata della controversia proposta dal sostituto ha effetto anche nei confronti del sostituito, poiché ciò che rileva è l'unicità dell'obbligazione, la cui estinzione, sebbene intervenuta per effetto dell'attività di uno solo degli obbligati, non può non rilevare anche nei confronti degli altri (viene richiamata la sentenza numero 16819 del 2014);

-) ha infine concluso che tale principio di diritto doveva essere applicato anche nel caso di specie, in cui la controversia non aveva come parte l'erario ma unicamente i due soggetti privati.

3. — L'intimato resiste con controricorso.

CONSIDERATO CHE

1. — Il primo mezzo denuncia violazione degli articoli 9, comma 17, della legge numero 289 del 2002 e 1294, 1301 e 2033 c.c. nonché del principio *lex posterior derogat priori*, poiché la Corte d'appello, ritenendo che la remissione del debito tributario conseguente all'adesione al condono previsto dalla prima delle suddette norme abbia spiegato effetto anche nei confronti del lavoratore sostituito, con conseguente diritto alla restituzione della somma non versata, aveva omesso di considerare che l'articolo 9, comma 17, richiamato, aveva previsto il beneficio della definizione agevolata a esclusivo favore del sostituto d'imposta e non anche del sostituito.

Il secondo mezzo denuncia violazione e falsa applicazione degli articoli 429, comma 3, c.p.c. e 2033 c.c., nonché 9, comma 17, della predetta legge, poiché la Corte d'appello aveva erroneamente riconosciuto la rivalutazione monetaria a far tempo dall'effettuazione delle ritenute laddove in ipotesi il credito restitutorio ex articolo 2033 c.c. era sorto per effetto della definizione agevolata e dunque a far tempo dal perfezionamento della medesima, collocato dall'articolo 9, comma 17, al momento del versamento della prima rata.

RITENUTO CHE

2. — Il ricorso va respinto.

2.1. — È infondato il primo mezzo.

Con l'ordinanza del 28 maggio 2019, n. 14502, vertente su identica fattispecie, questa Corte ha in proposito osservato quanto segue:

«2.1. la sentenza impugnata si basa su una condivisa interpretazione della normativa speciale di riferimento e dei principi generali in materia di retribuzioni, in base alla quale il lavoratore ha diritto a ricevere l'intero importo retributivo che va decurtato delle trattenute fiscali e previdenziali dovute per legge, il cui versamento sia stato effettivamente adempiuto dal datore di lavoro, in qualità di sostituto di imposta; 2.2. l'eventuale accertamento di insussistenza del debito fiscale comporta, dunque, l'obbligo del datore di lavoro alla restituzione della quota di retribuzione trattenuta e non versata al Fisco, come già affermato da questa Corte in relazione alle somme trattenute sulla retribuzione, a titolo di contribuzione previdenziale, per le quali sia successivamente accertata l'inesistenza del debito contributivo (Cass. nr. 8026 del 2003); 2.3. a tale riguardo, è solo il caso di evidenziare che il datore di lavoro, in qualità di sostituto di imposta, svolge sostanzialmente funzioni di esattore dell'amministrazione finanziaria versando direttamente a questa ultima gli acconti d'imposta per conto del contribuente sostituito, nel caso di specie del lavoratore subordinato; provvede, cioè - sia pure in adempimento di un preciso obbligo di legge (e non in esecuzione di un mandato negoziale o come gestione di affari altrui) - ad adempiere ad un'obbligazione altrui, quella appunto del sostituito nei confronti dell'amministrazione finanziaria; infatti, alla fine dell'esercizio fiscale, in occasione della compilazione della dichiarazione dei redditi, è il sostituito a dover conteggiare quanto ancora dovuto, scalando dall'importo dell'imposta lorda, oltre alle detrazioni di imposta, gli acconti già versati o da lui direttamente oppure per suo conto dal sostituto d'imposta (oppure anche, eventualmente, da una pluralità di sostituti d'imposta); 2.4. l'obbligato principale nei confronti del Fisco

resta, dunque, sempre il percettore del reddito, indipendentemente dal fatto che l'esazione del tributo avvenga (in tutto o in parte) mediante il sistema della ritenuta alla fonte; 2.5. coerentemente, ove intervengano meccanismi di definizione agevolata della posizione fiscale, da un lato, è il sostituto (id est: il lavoratore) il principale beneficiario della stessa, come peraltro espressamente riconosciuto da questa Corte proprio in relazione alla specifica normativa qui in discussione (ex plurimis, Cass. 17472 e 17473 del 2017; Cass. nr. 7509 del 2018; Cass. nr. 3641 del 2019), dall'altro, il sostituto (id est: il datore di lavoro), non più tenuto a versare al Fisco, in ragione del medesimo meccanismo di definizione agevolata, le somme trattenute, deve restituirle al lavoratore, non avendo più idoneo e valido titolo giuridico per trattenere il residuo (negli stessi termini ed in relazione a medesima fattispecie, Cass. nr. 26873 del 2017, in motiv., punto 2.a.)».

Alla pronuncia va data continuità, con le precisazioni che seguono.

L'articolo 9, comma 17, della legge 27 dicembre 2002, n. 289, legge finanziaria 2003, così dispone: «17. I soggetti colpiti dal sisma del 13 e 16 dicembre 1990, che ha interessato le province di Catania, Ragusa e Siracusa, individuati ai sensi dell'articolo 3 dell'ordinanza del Ministro per il coordinamento della protezione civile del 21 dicembre 1990, pubblicata nella Gazzetta Ufficiale n. 299 del 24 dicembre 1990, destinatari dei provvedimenti agevolativi in materia di versamento delle somme dovute a titolo di tributi e contributi, possono definire in maniera automatica la propria posizione relativa agli anni 1990, 1991 e 1992. La definizione si perfeziona versando, entro il 16 marzo 2003, l'intero ammontare dovuto per ciascun tributo a titolo di capitale, al netto dei versamenti già eseguiti a titolo di capitale ed interessi, diminuito al 10 per cento; il perfezionamento della definizione comporta gli effetti di cui al comma 10. Qualora gli

importi da versare complessivamente ai sensi del presente comma eccedano la somma di 5.000 euro, gli importi eccedenti possono essere versati in un massimo di otto rate semestrali con l'applicazione degli interessi legali a decorrere dal 17 marzo 2003. L'omesso versamento delle predette eccedenze entro le scadenze delle rate semestrali non determina l'inefficacia della definizione automatica; per il recupero delle somme non corrisposte si applicano le disposizioni dell'articolo 14 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, e successive modificazioni, e sono altresì dovuti una sanzione amministrativa pari al 30 per cento delle somme non versate, ridotta alla metà in caso di versamento eseguito entro i trenta giorni successivi alla scadenza medesima, e gli interessi legali».

Gli «effetti di cui al comma 10», qui non rilevanti, concernono la preclusione, a seguito della definizione della posizione, nei confronti del dichiarante e dei soggetti coobbligati, di ogni accertamento tributario; l'estinzione delle sanzioni amministrative tributarie; l'esclusione della punibilità per determinati reati connessi all'adempimento del tributo.

Non è senza costrutto, viceversa, richiamare il testo dell'articolo 3 dell'ordinanza del Ministro per il coordinamento della protezione civile del 21 dicembre 1990, secondo cui: «*Possono beneficiare delle sospensioni e delle agevolazioni di cui ai precedenti articoli i soggetti residenti, da data anteriore al 13 dicembre 1990 ... Possono altresì beneficiare delle disposizioni ... i soggetti che svolgono, nell'area dei comuni che saranno elencati ... la loro attività industriale, commerciale, artigiana ed agricola, ancorché residenti altrove, limitatamente alle obbligazioni nascenti dalle attività stesse*».

Ora, la tesi dell'odierno ricorrente, cui in effetti il citato precedente di questa Corte non risponde esplicitamente, si compendia in ciò, che il legislatore, in ipotesi di sostituzione di imposta, avrebbe previsto il beneficio della definizione agevolata a esclusivo favore del sostituto d'imposta e non invece del sostituto: tesi, quella esposta, non del tutto implausibile, dall'angolo visuale di una possibile, ipotetica, intenzione politica del legislatore, che avrebbe in tal modo inteso attuare un intervento di sostegno economico in favore del mondo dei datori di lavoro, per quanto le difficoltà economiche secondate dal sisma nei loro riguardi avessero potuto produrre effetti sistemici sul tessuto economico, in particolare imprenditoriale, della zona, con conseguenti ricadute anche sul piano occupazionale. Il che, ad un primo superficiale esame, potrebbe essere colorato di fondatezza valorizzando la previsione dell'articolo 3, di cui si è dato conto, in forza del quale il beneficio spetta anche agli imprenditori residenti altrove, ma operanti in loco.

La tesi però, in effetti, al di là di simili generiche suggestioni, è del tutto priva di qualunque base normativa.

Varrà rammentare che gli elementi identificativi della figura del sostituto d'imposta sono contenuti nell'articolo 64, comma 1, del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, secondo cui è sostituto: «*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*»; ciò con l'ulteriore previsione secondo cui il sostituto «*deve esercitare la rivalsa se non è diversamente stabilito in modo espresso*».

Il tratto caratterizzante del meccanismo di sostituzione di imposta sta dunque in ciò, che l'obbligazione di pagamento del tributo incombe sul sostituto «*in luogo di altri*», «*per fatti o situazioni*» a questi

riferibili, e cioè, detto in altri termini, in relazione ad un obbligo contributivo sostanzialmente riferibile a tali altri.

La figura del sostituto è stata nel tempo ricostruita, sul piano teorico, secondo una pluralità di schemi: in termini di pignoramento presso terzi, di sostituto quale intermediario nella riscossione, o di organo di riscossione, ovvero di successore nel debito d'imposta, o di rappresentante *ex lege*; si sono ritenuti, inoltre, applicabili gli schemi della surrogazione o della cessione legale del credito o della delegazione passiva di pagamento.

Al riguardo, non occorre certo approfondire qui, essendo sufficiente, per i fini di questa decisione, richiamare il recente responso delle Sezioni Unite di questa Corte le quali, nell'escludere la solidarietà tra sostituto e sostituito qualora il sostituto abbia operato le ritenute, hanno osservato che: *«L'art. 64, comma 2, d.p.r. 600 ... dimostra ... che il soggetto passivo della stessa rimane il sostituito, atteso che al sostituto è soltanto riconosciuta una eccezionale facoltà di intervenire nel processo; di qui la fondamentale illazione per cui il dovere di versamento della ritenuta d'acconto costituisce un'obbligazione autonoma, rispetto all'imposta; un'obbligazione che la legge ha posto solamente a carico del sostituto, a mezzo degli artt. 23 ss. d.p.r. n. 600 cit.; e che trova la sua causa nel corrispondente obbligo di rivalsa stabilito dall'art. 64»* (Cass., Sez. Un., 12 aprile 2019, n. 10378).

Insomma, non è revocabile in dubbio che l'obbligazione tributaria grava sul sostituto, perché così stabilisce l'articolo 64, ma *«il soggetto passivo della stessa rimane il sostituito»*, con il cui denaro il tributo è soddisfatto dal sostituto: nel qual senso può del resto richiamarsi la giurisprudenza della sezione tributaria secondo cui: *«In tema di condono fiscale, l'art. 9, comma 17, della l. n. 289 del 2002, che consente al contribuente delle province siciliane coinvolte nel sisma del 1990 di recuperare il 90 per cento di quanto dovuto e*

versato a titolo d'imposte, in deroga al principio per cui la sanatoria non consente di ottenere rimborsi dallo Stato, risponde ad una logica particolare e diversa dagli altri provvedimenti di sanatoria, in quanto tesa ad indennizzare i soggetti coinvolti in eventi calamitosi, sicché la legittimazione spetta al solo soggetto passivo d'imposta in senso sostanziale e non anche al sostituto d'imposta» (Cass. 26 settembre 2016, n. 18905).

Il sostituto, cioè, almeno di regola, trattiene il denaro del contribuente direttamente dalle sue fonti di reddito e poi le versa al creditore; questo è un punto che può tenersi assolutamente per fermo: i fondi con cui il sostituto soddisfa l'obbligazione tributaria sono di regola prelevati alla fonte dalla retribuzione del sostituito.

Così stando le cose, se fosse vera la tesi sostenuta alla società ricorrente, l'invocato articolo 9, comma 17, della legge numero 289 del 2002 prevederebbe un eccentrico spostamento patrimoniale, per di più coatto — spostamento invero non facile a qualificarsi in termini di consueti istituti civilistici —, dal sostituito al sostituto: giacché il sostituto avrebbe in buona sostanza trattenuto, ossia non versato, il tributo dovuto dal sostituito, coi suoi denari, in relazione all'arco temporale previsto dalla norma, e, grazie, alla norma medesima, potrebbe poi trattenere il 90% di quanto non versato, ossia della relativa quota-parte di retribuzione del lavoratore.

Ebbene, può anche darsi — il quesito qui non si pone — che una disposizione di tal fatta non sia interdetta, in astratto alla signoria del legislatore: ma, certo, un dispositivo normativo così congegnato dovrebbe avere se non altro il crisma dell'inequivocità.

E allora l'esito della censura in esame è del tutto scontato: giacché nel comma 17 dell'articolo 9 non c'è assolutamente nulla, nessun benché minimo e sia pure labile elemento letterale, indispensabile alla costruzione del precetto, dal quale arguire che il legislatore abbia

voluto effettuare uno spostamento patrimoniale dall'uno all'altro soggetto del rapporto di sostituzione di imposta.

Spostamento patrimoniale che, ove fosse stato disposto nei termini suggeriti dal ricorrente, avrebbe infine prodotto effetti in numerosi casi palesemente assurdi, sol che si consideri che, ipotizzando l'operatività della norma a vantaggio del sostituto e non del sostituito, si sarebbero avvantaggiati di essa non solo datori di lavoro imprenditori, ma anche, oltre ad enti pubblici e privati non commerciali, tanto per fare qualche esempio che dovrebbe essere risolutivo, finanche condomini, curatori fallimentari e commissari liquidatori.

In conclusione è da respingere l'assunto del ricorrente secondo cui la norma esaminata impedirebbe al controricorrente di ottenere il pagamento della somma ammessa al passivo all'esito del giudizio conclusosi con la sentenza impugnata.

2.2. — È infondato il secondo mezzo.

Sul secondo motivo, nel precedente già citato di questa Corte, è stato osservato quanto segue.

«3. con il secondo motivo - ai sensi dell'art. 360 nr. 3 cod.proc.civ. - è dedotta violazione e falsa applicazione degli artt. 429, comma 3, 2033 cod.civ. e 9, comma 17, della legge nr. 289 del 2002; 3.1. il motivo afferisce alla statuizione di decorrenza della rivalutazione monetaria dalle singole trattenute mensili operate dal datore di lavoro sulla retribuzione del dipendente; secondo la parte ricorrente, il credito restitutorio, ex art. 2033 cod.civ., maturerebbe non dalle trattenute operate sulla retribuzione, come sostenuto dalla Corte di appello, ma dal perfezionamento della definizione agevolata ; 4. il motivo è infondato; 4.1. le somme da restituire al lavoratore per l'accertata inesistenza del debito fiscale, come già evidenziato in

relazione al primo motivo, hanno mera natura retributiva; 4.2. la natura retributiva del credito al rimborso comporta che ad esso non può che essere applicata l'intera disciplina afferente al rapporto di lavoro e quindi anche le disposizioni di cui all'art. 429 cod.proc.civ. in tema di interessi e rivalutazione, costituendo dette voci una componente essenziale del credito medesimo (cfr. Cass. nr. 8175 del 2001; vedi anche Cass. nr. 12758 del 1998, in motivazione); 4.3. l'obbligo di corrispondere gli interessi e la rivalutazione su quote di retribuzione corrisposte in ritardo al lavoratore (quali sono quelle derivanti dalla sopravvenuta insussistenza del debito fiscale, per effetto del meccanismo di agevolazione ex legge nr. 289 del 2002) prescinde, infatti, dall'accertamento della responsabilità del datore di lavoro, poiché i suddetti accessori consistono in una qualità del credito ad esso automaticamente ed inscindibilmente connessa (cfr. in argomento, sia pure in relazione alla restituzione del credito contributivo, Cass. nr. 8026 del 2003, cit.); 4.4. invero, nel sistema configurato dall'art. 429 cit., il credito lavorativo, maggiorato di tali elementi, rappresenta, nel tempo, l'originario credito nel suo reale valore man mano aggiornato, sicché, ai fini della determinazione del rimborso ai lavoratori, nessuna rilevanza può avere la circostanza che la società, al momento della trattenuta, sia obbligata a tanto per legge e che il versamento sia stato sospeso prima della normativa di definizione agevolata».

La soluzione è qui condivisa.

3. — Le spese seguono la soccombenza. Sussistono i presupposti processuali per il raddoppio del contributo unificato se dovuto.

PER QUESTI MOTIVI

rigetta il ricorso e condanna la ricorrente al rimborso, in favore del controricorrente, delle spese sostenute per questo giudizio di

legittimità, liquidate in complessivi € 2.300,00, di cui € 200,00 per esborsi oltre alle spese forfettarie nella misura del 15% ed agli accessori di legge, dando atto, ai sensi del d.P.R. n. 115 del 2002, articolo 13, comma 1 *quater*, dichiara che sussistono i presupposti per il versamento, a carico della parte ricorrente, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per il ricorso a norma dello stesso articolo 13, comma 1 *bis*.

lu

Così deciso in Roma, il 24 novembre 2020.

Il presidente

[Handwritten signature]

