

Civile Sent. Sez. 5 Num. 15026 Anno 2017

Presidente: CAPPABIANCA AURELIO

Relatore: TRICOMI LAURA

Data pubblicazione: 16/06/2017

**SENTENZA**

sul ricorso 21709-2015 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;

- *ricorrente* -

*contro*

2017

665

 elettivamente domiciliato in ROMA  
 presso lo studio dell'avvocato  
 che lo rappresenta e difende unitamente all'avvocato OTTAVIO PALAZZOLO giusta delega in calce;

- **controricorrente** -

avverso la sentenza n. 2950/2015 della  
COMM.TRIB.REG.SEZ.DIST. di SIRACUSA, depositata il  
07/07/2015;

udita la relazione della causa svolta nella pubblica  
udienza del 24/02/2017 dal Consigliere Dott. LAURA  
TRICOMI;

udito il P.M. in persona del Sostituto Procuratore  
Generale Dott. SERGIO DEL CORE che ha concluso per il  
rigetto del ricorso;

udito per il ricorrente l'Avvocato MARRONE che ha  
chiesto l'accoglimento;

udito per il controricorrente l'Avvocato DI BACCO per  
delega dell'Avvocato PALAZZOLO che si riporta agli  
atti.

Corte di Cassazione - copia non ufficiale



## FATTI DI CAUSA

1. L'Agenzia delle entrate ricorre con un motivo contro [REDACTED] il quale resiste con controricorso, avverso la sentenza della CTR della Sicilia, sez. staccata di Siracusa, n.2950/16/15, con la quale, confermando la sentenza di primo grado, è stato accolto il ricorso proposto dal contribuente avverso il provvedimento di silenzio rifiuto opposto dall'Amministrazione sull'istanza di rimborso del 90% dell'IRPEF, corrisposta per gli anni 1990, 1991, 1992 mediante le ritenute effettuate e versate all'Amministrazione finanziaria dal datore di lavoro/sostituto di imposta, istanza presentata dal lavoratore dipendente/sostituito in adesione alla disposizione sul condono previste dall'art.9, comma 17, della legge n.289/2002, in data 31.03.2008.

2. La CTR in particolare, disattesa l'eccezione di tardività dell'istanza di rimborso per decorrenza del termine biennale ex art.21 del d.lgs. n.546/1992 - in quanto il termine *a quo* doveva farsi decorrere, in ragione della successione di norme nel tempo, dal 1°03.2008, dovendosi intendere questa come la data in cui si era verificato il presupposto per la restituzione - e ritenuta tardiva, oltre che infondata, l'eccezione di mancata prova dell'avvenuto pagamento delle somme chieste a rimborso dal contribuente, ha respinto l'appello dell'Agenzia e confermato l'accoglimento del ricorso introduttivo.

3. La controversia perviene all'odierna udienza pubblica a seguito di rinvio a nuovo ruolo disposto all'adunanza camerale del 5.10.2016.

## RAGIONI DELLA DECISIONE

1.1. Con l'unico motivo si denuncia la violazione dell'art.1, comma 665, della legge n.190/2014, dell'art.1, ultimo comma, della OPCM n.2057/1990, dell'art.9, comma 17, della legge n.289/2002 (art.360, primo comma, n.3, cod. proc. civ.) con riferimento alla statuizione della Commissione ove è affermato il diritto del contribuente al rimborso del 90% delle imposte versate per gli anni in discussione.

Secondo la ricorrente dalle suddette disposizioni si evince un'ipotesi di condono che non si estende ai lavoratori dipendenti, esclusi alla luce dell'Ordinanza n.2057/1990 del Ministero per il coordinamento della Protezione Civile, ma che interessa unicamente rapporto tra l'erario ed il sostituto d'imposta, quest'ultimo tenuto ad operare la ritenuta e ad eseguire il versamento, senza incidere sulla posizione del sostituto, come chiarito, a suo dire, anche dalla Risoluzione n.23/E dell'Agenzia delle entrate del 23.02.2005.

A parere dell'Agenzia il recente intervento normativo costituito dall'art.1, comma 665, della legge n.190/2014, ha confermato tale conclusione, risultandone circoscritto l'ambito di applicazione ai soggetti "che hanno versato ...".

1.2. Preliminarmente va disattesa l'eccezione di irritualità del motivo sollevata dal contribuente - fondata sulla inapplicabilità al lavoratore dipendente/contribuente della agevolazione riferibili solo al sostituto di imposta - per novità dello stesso: non si ravvisa infatti alcun profilo di novità nella questione proposta, che rientra nell'ambito delle mere difese.

2.1. Il motivo è infondato e va respinto.

2.2. La controversia concerne l'istanza di rimborso del 90% dell'IRPEF, corrisposta per gli anni 1990, 1991, 1992 mediante le ritenute effettuate e versate all'Amministrazione finanziaria dal datore di lavoro/sostituto di imposta, istanza presentata dal lavoratore dipendente/sostituto in adesione alla disposizione sul condono previste dall'art.9, comma 17, della legge n.289/2002, così come interpretato dalla giurisprudenza di legittimità (Cass. n. 20641/2007): il tema in discussione è circoscritto alla ricorrenza o meno della legittimazione del contribuente-lavoratore dipendente/sostituto a richiedere ed ottenere il rimborso della ritenuta alla fonte, essendo stato accertato in fatto dalla CTR, con statuizione non impugnata, l'avvenuto versamento degli importi chiesti a rimborso.

2.3. L'esame della doglianza va necessariamente preceduto dalla disamina del quadro normativo primario e giurisprudenziale nel quale va iscritto il diritto al rimborso fatto valere dal contribuente, diritto che si radica nel rapporto corrente tra l'Erario, il sostituto di imposta ed il sostituto.

3.1. Va richiamato, in proposito, innanzi tutto l'art.23 del d.P.R. n.600/1972, che prevede, al comma 1, che i datori di lavoro, nella qualità di sostituti di imposta, *"devono operare all'atto del pagamento una ritenuta a titolo di acconto dell'imposta sul reddito delle persone fisiche dovuta dai percepenti, con obbligo di rivalsa"*.

Il chiaro dettato normativo rende evidente che il contribuente è il percepente e che l'esercizio della ritenuta temporalmente coincide con il momento del pagamento delle competenze economiche spettanti al sostituito ed è eseguito direttamente sulle stesse, senza che sia previsto alcun termine atto a disciplinare i rapporti con l'Amministrazione finanziaria, e, quindi, suscettibile di essere sospeso o differito.

3.2. Tale disciplina non incide, infatti, sulla effettiva titolarità del debito di imposta, e proprio per tale motivo nei rapporti con l'Erario ricorre la solidarietà passiva e attiva tra sostituito (contribuente) e sostituto (datore di lavoro), come questa Corte ha più volte ribadito.

3.3. In particolare, sul piano della solidarietà passiva, vigono i principi secondo i quali " In tema di accertamento delle imposte sui redditi, il fatto che il sostituto di imposta sia definito ex art. 64, comma 1, del d.P.R. n. 600 del 1973 come colui che, in forza di legge, è obbligato al pagamento di imposte in luogo di altri, non toglie che anche il sostituto debba ritenersi fin dall'origine obbligato solidale al pagamento dell'imposta, e non solo in relazione alla fase di riscossione, 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" (Cass. nn. 12076/2016, 19034/2014, 8504/2009), con ciò riconoscendosi la applicabilità dei principi disciplinanti le obbligazioni solidali, ivi compreso quello di cui all'art. 1306 cod. civ. riguardante l'estensione del giudicato, non essendo di ostacolo a tale conclusione né la diversità della fonte normativa delle obbligazioni relative a sostituto e sostituito, né il carattere meramente strumentale di quella del sostituto rispetto all'altra, operando nella specie la presunzione stabilita dall'art.1294 cod. civ., secondo la quale i condebitori sono ritenuti obbligati in solido se dalla legge o dal titolo non risulta diversamente, e ciò in ragione della unicità della prestazione, almeno fino alla concorrenza della ritenuta dovuta dal sostituto.

3.4. Quanto alla solidarietà attiva, che è posta alla base della domanda di rimborso sulla quale si controverte nel presente giudizio, è stato affermato con condiviso principio che "In tema di rimborso delle imposte sui redditi, ai sensi dell'art. 38 del d.P.R. n. 602 del 1973, sono legittimati a richiedere all'Amministrazione finanziaria il rimborso della somma non dovuta e ad impugnare l'eventuale rifiuto dinanzi al giudice tributario sia il soggetto che ha effettuato il versamento (cd. "sostituto d'imposta"), sia il percipiente delle somme assoggettate a ritenuta (cd. "sostituito")." (Cass. 16105/2015; cfr. Cass. nn.14911/2007, 5653/2014).

3.5. Va quindi affermato, alla luce delle disposizioni ripercorse come costantemente interpretate dalla giurisprudenza di questa Corte, che il lavoratore, che si identifica con il contribuente, vanta e può esercitare il diritto al rimborso per le somme indebitamente ritenute alla fonte e versate dal datore di lavoro, di guisa che la istanza di rimborso in esame risulta presentata in conformità con detti principi, anche se resta da verificare la concreta ricorrenza degli specifici presupposti di legge afferenti al caso di specie.

4.1. Nel caso in esame la domanda di rimborso è stata fondata sulla disposizione introdotta dalla legge 27 dicembre 2002, n. 289, "Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato", che all'art.9 (rubricato: "Definizione automatica per gli anni pregressi"), comma 17 (nella versione risultante dalle modifiche introdotte dall'art. 5 bis comma 1, lettera c), n. 10, del decreto-legge 24/12/2002, n. 282, conv. nella legge del 21/2/2003, n. 27) ha previsto una specifica procedura di condono a favore delle popolazioni colpite dal sisma del 1990,

Tale disposizione – con effetto dalla sua entrata in vigore in data 1°.1.2003 – stabiliva che **"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 aprile 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. (...)*”.

In tal modo i soggetti ivi indicati potevano definire la propria posizione per gli anni 1990/1992 versando, entro il 16 marzo 2003, l'ammontare dovuto per ciascun tributo a titolo di capitale, al netto dei versamenti già eseguiti a titolo di capitale ed interessi, diminuito al 10%.

4.2. Questa Corte, in sede interpretativa, ha avuto modo di chiarire che la definizione poteva avvenire con due simmetriche possibilità:

a) in favore di chi non aveva ancora pagato, mediante il pagamento solo del 10% del dovuto da effettuarsi entro il 16 marzo 2003;

b) in favore di chi aveva già pagato, attraverso il rimborso del 90% di quanto versato al medesimo titolo (Cass. n. 20641/2007).

La fattispecie in esame è riconducibile alle ipotesi sub b).

4.3. In particolare la Corte ha ritenuto ciò per effetto dell'intervento normativo citato, al quale va riconosciuto il carattere di *ius superveniens* favorevole al contribuente, tale da rendere quanto già versato non dovuto *ex post* (Cass. n. 9577/2012), in deroga al principio per cui la sanatoria generalmente non comporta la possibilità di ottenere rimborsi dallo Stato.

Si è tenuto conto del fatto che questa disposizione risponde ad una logica del tutto particolare e diversa rispetto a quella che informa gli altri provvedimenti di sanatoria, in quanto volta ad indennizzare i soggetti coinvolti in eventi calamitosi (Cass. nn. 12083/2012, 10242/2013, 6686/2015), logica rispetto alla quale ammettere che si fruisca del beneficio nel solo caso di omesso adempimento dell'obbligazione tributaria o contributiva, comporterebbe una irragionevolezza e la violazione del principio di uguaglianza (Cass. n.11247/2010), il che, consente di adottare il principio che impone all'interprete di optare, fra più soluzioni, per quella che rende la disposizione conforme a Costituzione (Cass. sez. lav. n. 11247/2010, Cass. sez. trib. n. 6686/2015; cfr. Corte cost. n. 198 del 2003, n. 316 del 2001, n. 113 del 2000, n. 277 del 2000).

4.4. Dette conclusioni giurisprudenziali, ampiamente consolidate (conf. Cass. nn. 10242/2013, 22507 - 13047 - 12084 e 9687/ 2012; v. in gen. Cass. nn. 19037/2014, 3832/2012), hanno trovato ulteriore conferma nel più recente intervento del legislatore, con l'art.1, comma 665 della legge n.190/2014, altro perno sul quale è incentrata la doglianza in esame.

5.1. La legge n. 190 del 2014, art. 1, comma 665 (Legge di stabilità 2015, vigente dal 1 gennaio 2015), infatti, da ultimo ha stabilito: "**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'art. 3 dell'ordinanza del Ministro per il coordinamento della protezione civile 21 dicembre 1990, pubblicata nella Gazzetta Ufficiale n. 299 del 24 dicembre 1990, che hanno versato imposte per il triennio 1990-1992 per un importo superiore al 10 per cento previsto dalla L. 27 dicembre 2002, n. 289, art. 9, comma 17, e successive modificazioni, hanno diritto, con esclusione di quelli che svolgono attività d'impresa, per i quali l'applicazione dell'agevolazione è sospesa nelle more della verifica della compatibilità del beneficio con l'ordinamento dell'Unione europea, al rimborso di quanto indebitamente versato, a condizione che abbiano presentato l'istanza di rimborso ai sensi del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 21, comma 2, e successive modificazioni. Il termine di due anni per la presentazione della suddetta istanza è calcolato a decorrere dalla data di entrata in vigore della L. 28 febbraio 2008, n. 31, di conversione del D.L. 31 dicembre 2007, n. 248 ...**".

5.2. In tal modo è stata recepita in sede legislativa la possibilità per i contribuenti di accedere alla sanatoria mediante istanza di rimborso, come elaborata dalla giurisprudenza, con esclusione dei soli soggetti che svolgono attività di impresa - circostanza che non ricorre nel caso in esame-.

5.3. E' stato inoltre risolto un contrasto esistente in giurisprudenza in merito alla decorrenza del termine per la domanda di rimborso, collocandolo al 1°.03.2008 (v. Cass. sez. 6-5, ord. Interlocutoria n. 17369 del 30 luglio 2014), questione abbandonata nella presente vertenza.

6.1. Orbene l'esame del combinato disposto dell'art.9, comma 17, della legge n.289/2002 e dell'art.1, comma 665, della legge n.190/2014, non offre alcun aggancio normativo idoneo ad escludere che il contribuente, che si identifica con il percipiente, possa accedere alla procedura di condono sotto forma del diritto al rimborso, contrariamente a quanto propugnato dall'Agenzia.

6.2. Invero nel caso in esame è incontestato che l'istanza di rimborso sia stata tempestivamente presentata dal contribuente, colpito dal sisma del 13 e 16 dicembre 1990, con riferimento a somme effettivamente versate.

A fronte di queste circostanze, esattamente evidenziate dalla Commissione Regionale con decisione immune dal vizio denunciato, gli argomenti svolti dall'Agenzia per contestare la ricorrenza del presupposto soggettivo per accedere al condono risultano errati.

6.3. Invero, contrariamente a quanto assume l'Amministrazione, "I soggetti ... che hanno versato imposte..." (così testualmente l'art.1, comma 665, della legge n.190/2014), non possono essere identificati con il sostituto di imposta, a discapito dell'effettivo contribuente/sostituito, nel caso di specie creditore.

Innanzitutto, il quadro normativo prima delineato (v. sub 3.1/3.5.) non autorizza tale distinzione, stante la solidarietà attiva nei confronti dell'Erario tra sostituto e sostituito, cui consegue il diritto di entrambi ad instare per il rimborso.

Inoltre, il riferimento al "versamento" non è idoneo a costituire valido *discrimen* in quanto questa operazione, anche se materialmente eseguita dal sostituto di imposta, va imputata, ai fini fiscali, anche e principalmente al sostituito.

Il ricorso alla figura del sostituto d'imposta si risolve, infatti, in una ipotesi di applicazione del tributo su dichiarazione dello stesso contribuente, sia pure per il tramite del sostituto (Cass. n. 20969/2004) ed il termine "versamento" va necessariamente riferito ad entrambi.

Per vero il pagamento delle imposte, oltre che per "ritenuta diretta" operata dalle Amministrazioni dello Stato nei confronti dei propri dipendenti (art.2 del d.P.R. n.600/1973), può avvenire per

riscossione volontaria mediante "versamenti diretti", che possono, per l'appunto, essere effettuati dal contribuente direttamente o per il tramite del sostituto che opera la ritenuta alla fonte (art. 3 del d.P.R. n.602/1973).

Ciò dimostra che il termine "versamento", da ricondursi innanzi tutto al contribuente, è applicabile sia alla operazione eseguita direttamente da questi che a quella eseguita mediante il sostituto, e si contrappone all'adempimento tributario mediante "ritenuta diretta", di guisa che il suo utilizzo nelle disposizioni concernenti il condono, in esame, è inidoneo a confortarne l'interpretazione restrittiva proposta dall'Agenzia per negare al sostituto dal diritto al rimborso.

Da ultimo va osservato che la formulazione delle norme in esame ha l'evidente scopo di circoscrivere il diritto al rimborso solo alle fattispecie in cui le somme siano state per l'appunto versate all'Erario, e non solo ritenute alla fonte.

7.1. Tali conclusioni non solo non possono essere scalfite da quanto previsto nell'immediatezza degli eventi calamitosi dall'Ordinanza del Ministro per il coordinamento della Protezione Civile n.2057 del 21.12.1990 (OPCM), che dettava disposizioni per la sospensione di termini o il loro differimento in favore delle popolazioni colpite, ma vi trovano addirittura conferma.

7.2. Innanzi tutto sul piano letterale va rimarcato che non si ravvisa alcuna espressa distinzione tra sostituto e sostituito rispetto all'effetto sospensivo, in quanto sul punto nulla è detto.

Va quindi osservato, sul piano sistematico, che l'interpretazione proposta dall'Agenzia si fonda su un argomento logico che non convince. L'OPCM, infatti, si colloca tra le fonti regolamentari e, come tale, non avrebbe potuto incidere e non ha inciso sulla doverosità e sull'entità dell'obbligazione fiscale, stante la vigenza del principio della riserva di legge in materia tributaria, da ricondursi all'alveo dell'art. 23 della Cost.

La disciplina dettata dall'OPCM in materia tributaria, nel rispetto della gerarchia delle fonti, ha infatti riguardato i termini "relativi agli adempimenti ed ai versamenti di natura tributaria", e non

l'obbligazione tributaria in sé: proprio per tale motivo, essendo stata prevista la sospensione del termine per i versamenti, vi è precisato che le ritenute dovessero "comunque essere operate secondo le prescrizioni di legge", con una puntualizzazione, quindi, meramente esplicativa ed anticipatoria di potenziali dubbi interpretativi, ma certo non idonea -come invece sembrerebbe averla intesa l'Agenzia- ad incidere sulla doverosità del tributo, né a conferire speciali diritti ai sostituti di imposta.

7.3. Ne consegue che la agevolazione consistente nella sospensione dei versamenti riguardava indistintamente tutti i soggetti di imposta, anche se in concreto era destinata ad avvantaggiarne direttamente alcuni, e che, di conseguenza, non può produrre alcun effetto preclusivo del diritto ad avvalersi della sanatoria prevista dall'art.9, comma 17, della legge n.289/2002 nei confronti del percipiente/contribuente soggetto a ritenuta.

7.4. D'altronde l'effetto preclusivo, erroneamente ipotizzato dall'Amministrazione, avrebbe comportato una ingiustificata disparità di trattamento ed un potenziale trasferimento illegittimo di risorse tra soggetti legati da un rapporto di solidarietà attiva nei confronti dell'Erario, a discapito proprio dell'effettivo contribuente.

8.1. Tali conclusioni non possono essere revocate in dubbio nemmeno dalla Risoluzione n.23/E del 23.02.2005, con la quale l'Agenzia delle entrate, rispondendo ad un interpello, ha sostenuto che il sostituto d'imposta che aveva fruito della sospensione del versamento delle ritenute a seguito dell'Ordinanza Ministeriale del 21/12/90 e definito successivamente la propria posizione fiscale ai sensi dell'art.9, comma 17, della legge 289/2002, non era tenuto a corrispondere ai dipendenti la residua quota IRPEF del 90% non versata all'Erario, atteso che la predetta disposizione normativa incideva esclusivamente sul rapporto tra il sostituto e l'Erario e non anche sulla posizione del sostituto.

8.2. A prescindere dalla considerazione che la risoluzione sembra riguardare una fattispecie non sovrapponibile a quella in esame, va qui ribadito il condiviso e consolidato principio secondo il quale la circolare, o altro atto dell'Agenzia delle Entrate interpretativo di una norma tributaria, anche ove contenga una direttiva agli uffici gerarchicamente subordinati, esprime esclusivamente un parere, non

vincolante per il contribuente (oltre che per gli uffici), per il giudice e per la stessa autorità che l'ha emanata (Cass. SS.UU. n.23031/2007; Cass. nn. 6699/2014, 18072/2016).

9.1. In conclusione va confermato il principio più volte affermato da questa Corte secondo il quale, "in tema di agevolazioni tributarie, il rimborso d'imposta di cui all'art. 1, comma 665, della l. n. 190 del 2014, a favore dei soggetti colpiti dal sisma siciliano del 13 e 16 dicembre 1990, può essere richiesto sia dal soggetto che ha effettuato il versamento (cd. sostituto d'imposta) sia dal percipiente delle somme assoggettate a ritenuta (cd. "sostituito") nella sua qualità di lavoratore dipendente." (Cass. nn. 14406/2016, 18905/2016).

9.2. Il ricorso va, pertanto, rigettato.

9.3. La complessità delle questioni e la ripetuta successione di leggi nel tempo giustificano la compensazione delle spese.

9.4. L'obbligo di versare, ai sensi dell'art. 13, comma 1-quater, del d.P.R. n. 115/2002, nel testo introdotto dall'art. 1, comma 17, della l. n. 228 del 2012, un ulteriore importo a titolo di contributo unificato, non può trovare applicazione nei confronti delle Amministrazioni dello Stato che, mediante il meccanismo della prenotazione a debito, sono esentate dal pagamento delle imposte e tasse che gravano sul processo (Cass. nn. 5955/2014, 1778/2016).

#### **P.Q.M.**

- rigetta il ricorso;
- compensa integralmente le spese del giudizio.

Così deciso in Roma, il 24 febbraio 2017.