Pubblicato il 22/06/2017

N. 00858/2017 REG.PROV.COLL.

N. 00596/2017 REG.RIC.

REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

Il Tribunale Amministrativo Regionale per la Toscana

(Sezione Prima)

ha pronunciato la presente

SENTENZA

ex art. 60 cod. proc. amm.;

sul ricorso numero di registro generale 596 del 2017, proposto da:

Bernabini Luigi, rappresentato e difeso dall'avvocato Alessia Ciavattini, domiciliato ex art. 25 cpa presso Segreteria T.A.R. in Firenze, via Ricasoli 40;

contro

Ministero dell'Economia e delle Finanze, Guardia di Finanza - Comando Generale, in persona del legale rappresentante p.t., rappresentati e difesi per legge dall'Avvocatura Distr.le Firenze, domiciliata in Firenze, via degli Arazzieri, 4;

Guardia di Finanza - Comando Regionale Toscana non costituito in giudizio;

per l'annullamento

Annullamento, previa sospensione dell'efficacia esecutiva, del provvedimento definitivo emesso dall'Ufficio Amministrazione del reparto tecnico Logistico Amministrativo Toscana della Guardia di Finanza, in data 03.03.2017, prot. n. 0078953/2017, conosciuto in data 03.03.2017, a seguito di notifica PEC al difensore; di tutti gli atti presupposti, preparatori, connessi e consequenziali; con vittoria di spese, diritti, onorari oltre IVA e CPA.

Visti il ricorso e i relativi allegati;

Visti gli atti di costituzione in giudizio di Ministero dell'Economia e delle Finanze e di Guardia di Finanza - Comando Generale;
Viste le memorie difensive;
Visti tutti gli atti della causa;
Relatore nella camera di consiglio del giorno 24 maggio 2017 il Pres. Armando Pozzi e uditi per le parti i difensori come specificato nel verbale;
Sentite le stesse parti ai sensi dell'art. 60 cod. proc. amm.;

OSSERVATO QUANTO SEGUE.
A)-Avverso il provvedimento di recupero di somme indebitamene erogate (pari a 12.850 euro) calcolate al lordo degli oneri fiscali il ricorrente, brigadiere della Guardia di Finanza in congedo, ha dedotto il seguente motivo di ricorso: Violazione art. 2033 c.c, art. 10 comma 1 lett d) bis del D.P.R nr. 917/86 , art. 38 D.P.R n.602/1973. Illogicità ed ingiustizia manifesta del recupero disposto al lordo delle trattenute fiscali e previdenziali.
B)--Con la riportata censura si lamenta che l'Amministrazione abbia disposto il recupero della somma indebitamente percepita su base lorda, anziché al netto di tutte le ritenute fiscali e oneri previdenzialidi quanto, cioè in base a quanto effettivamente corrisposto e percepito dal dipendente.
D)-Ricorda, il ricorrente, come sia principio generale quello per cui l'obbligo di versare all'Agenzia Fiscale e agli Istituti di Previdenza gli oneri tributari e contributivi dei dipendenti ricada sul datore di lavoro. Tale obbligo persiste anche se per errore egli omette di trattenere le ritenute sugli emolumenti corrisposti. Di conseguenza la ripetizione dell'indebito nei confronti del lavoratore non può che avere ad oggetto le somme da quest'ultimo "percepite", cioè solo quanto sia effettivamente entrato nella sfera patrimoniale del lavoratore. Il datore di lavoro non può, invece, pretendere di ripetere somme al lordo delle ritenute fiscali, previdenziali e assistenziali, allorché le stesse non siano mai entrate nella sfera patrimoniale del dipendente.
Tale interpretazione è fatta propria dalla giurisprudenza (da ultimo, TAR Piemonte Sez. I n. 955 del 30.06.2016; oltre TAR Lazio n. 3929 del 10.03.2015 e TAR Campania Napoli Sez.I n. 3987 del 25.07.2011; Cons. Stato Sez. VI n. 1164/2009; Cass. n. 1464/2002).
Il riportato orientamento giurisprudenziale sarebbe, coerente, inoltre, con quanto disposto dall'art 38 del d.p.r 602/1972 che colloca come soggetti che possono inoltrare istanza di rimborso, sia coloro che hanno effettuato il versamento diretto (nella specie il sostituto d'imposta (nella specie Amministrazione Pubblica), sia il percipiente dipendente pubblico.
E)-Osserva, inoltre, il ricorrente, che la richiesta di rimborso fatta dall'Amministrazione datrice di lavoro a quella finanziaria sarebbe meno pregiudizievole e meno difficoltosa rispetto alla richiesta

ad opera del percipiente. Nel caso in esame il soggetto a cui il ricorrente dovrebbe richiedere il rimborso non è lo stesso che attualmente gli eroga gli emolumenti pensionistici (INPS), di conseguenza egli non ha la possibilità di usufruire del conguaglio diretto che il sostituto d'imposta applicherebbe calcolando le ritenute sulla differenza tra l'imponibile spettante e l'onere deducibile relativo al rimborso. Il ricorrente dovrebbe, pertanto, redigere annualmente la dichiarazione dei redditi con il recupero posticipato delle ritenute fiscali relative a somme mai percepite.

F)-Sotto il profilo del danno sotteso all'istanza cautelare l'interessato evidenzia che egli sarebbe costretto a pagare una somma necessitante di ricalcolo e di cui si renderebbe difficoltosa e non certa la ripetizione e che la proposta dell'Amministrazione del piano di rientro prevede solo due ipotesi parimenti lesive della sfera patrimoniale del pensionato: o una restituzione con versamento unico oppure una restituzione rateale mensile di € 214,17 per 60 rate

G)- L'Avvocatura dello Stato si è costituita con memoria – alla quale ha successivamente replicato il ricorrente – osservando che l'interessato dovrà restituire l'indebito al lordo delle solo ritenute IRPEF, anziché al netto, ma senza alcun conto delle contribuzioni previdenziali e assistenziali operate dal datore di lavoro, poiché l'Agenzia delle Entrate, con risoluzione n. 110 del 29 luglio 2005 e successivamente con la risoluzione n. 71/E del 28/02/2008, afferma che il recupero di che trattasi deve essere effettuato al lordo delle ritenute fiscali operate a carico del lavoratore, precisando che l'introduzione dell'articolo 10, comma 1, lettera d-bis) del TUIR, dal decreto legislativo 2 settembre 1997, n. 314, il quale prevede la possibilità di dedurre dal reddito complessivo "(..) le somme restituite al soggetto erogatore, se hanno concorso a formare il reddito in anni precedenti", si è resa necessaria proprio in quanto il sistema dei rapporti tra Erario, sostituto e sostituito, comporta che il recupero, a carico del contribuente, delle somme a suo tempo a lui erogate avvenga al lordo delle imposte che l'Ente erogatore ha versato all'Erario in qualità di sostituto. Quindi il citato art. 10 rappresenterebbe la regola generale a cui attenersi, rispondente ad un criterio di sostanziale coerenza con la pretesa della controparte, poiché il contribuente, portando in deduzione dal proprio reddito l'onere rimborsato al datore di lavoro, compenserebbe le imposte pagate e quindi, di fatto, restituirebbe il solo netto ricevuto.

H)-Nella memoria di replica parte ricorrente ha ricordato come la Risoluzione n. 110 del 2005 dell'Agenzia delle Entrate non costituisce fonte del diritto, come ribadito ancora una volta dalla sentenza n. 5137 della C orte di Cassazione sezione tributaria del 5 Marzo 2014.

RILEVATO QUANTO DI SEGUITO ESPOSTO.

Il ricorso è palesemente fondato, tanto da consentirsene la definizione con sentenza in forma semplificata.

Costituisce, infatti, come si usa dire *jus receptum* (cioè diritto vivente, consolidato e agevolmente conoscibile) nell'esperienza del Consiglio di Stato che l'Amministrazione, nel procedere al recupero delle somme indebitamente erogate ai propri dipendenti, deve eseguire detto recupero al netto delle ritenute fiscali, previdenziali e assistenziali; non può invece pretendere di ripetere le somme al lordo delle predette ritenute, allorché, come di regola accade, le stesse non siano mai entrate nella sfera patrimoniale del dipendente.

Di seguito si richiama solo una parte della cospicua giurisprudenza che un qualsiasi funzionario e dirigente di media cultura, preparazione e diligenza dovrebbe conoscere: Cons. St. sez. II, parere su ric. straord., n. 991, adunanza 5 aprile 2017; Cons. Stato Sez. IV, 3 novembre 2015, n. 5010; Cons. Stato, sez. III, 21 gennaio 2015 n. 198; Cons. Stato, sez. IV, 12 febbraio 2015, n. 750; Cons. Stato, sez. IV, 20 settembre 2012, n. 5043; Cons. Stato, sez. III, 4 luglio 2011, nr. 3984 e n. 3982; id., sez. VI, 2 marzo 2009 nr. 1164, solo per citarne ealcune.

Nello stesso senso si atteggia l'orientamento dei Tribunali Amministrativi, secondo i quali la richiesta di restituzione dei compensi illegittimamente percepiti non può che avere a oggetto le somme ricevute in eccesso (e cioè, effettivamente entrate nella sfera patrimoniale del dipendente medesimo), non potendosi pretendere la ripetizione di somme calcolate al lordo delle ritenute fiscali, le quali non sono mai entrate nella disponibilità materiale e giuridica del prestatore di lavoro. Anche qui il Collegio si limita a ricordare, per dare un aiuto a quegli stessi funzionari e dirigenti dell'amministrazione finanziaria di cui si è già fatto cenno: TAR Toscana, sez. I, 25 gennaio 2017, n. 199;T.A.R. Lazio Roma Sez. I bis, 24/03/2016, n. 3753; TAR Bologna, sez. I, 4 giugno 2015, n. 525; TAR Lombardia, Milano, Sez. IV, n. 614/2013; TAR Umbria, sez. I, 5 dicembre 2013, n. 559).

RICORDATO INOLTRE QUANTO SOTTO RIPORTATO.

Nella medesima direzione contraria alle difese dell'amministrazione si colloca, ancora, l'orientamento della Corte di Cassazione, evidenziante come nel rapporto di lavoro subordinato, il datore di lavoro versa al lavoratore la retribuzione al netto delle ritenute fiscali e, quando corrisponde per errore una retribuzione maggiore del dovuto, opera ritenute fiscali erronee per eccesso; per cui il medesimo datore di lavoro, salvi i rapporti con il fisco, può ripetere l'indebito nei confronti del lavoratore soltanto nei limiti di quanto effettivamente percepito da quest'ultimo, restando esclusa la possibilità di ripetere importi al lordo di ritenute fiscali mai entrate nella sfera patrimoniale del dipendente: Cass. Civ., sez. I, 4 settembre 2014, n. 18674; id., Sez. Lav., 2 febbraio 2012, n. 1464; idem, sez. lavoro, 11 gennaio 2006 n. 239; idem, sez. lavoro, 26 febbraio 2002 n. 2844.

A conforto indiretto, ove ve ne fosse bisogno per convincere i più riottosi e incalliti, del suddetto orientamento è il convincimento del Giudice ordinario il quale, a proposito della speculare tematica delle modalità di calcolo degli accessori dovuti al lavoratore pubblico, ha evidenziato come appare consolidata la giurisprudenza anche amministrativa (Ad. Plen. 5 giugno 2012, n.18), nel ribadire la piena legittimità delle modalità di calcolo degli accessori del credito del dipendente pubblico riportate nell'alveo dell'art. 1224 c.c. ritenendo che possa ritenersi produttivo di interessi e soggetto ai meccanismi di attualizzazione del credito solo il denaro che viene posto a disposizione del creditore e che effettivamente ne incrementi il patrimonio, e non quello corrispondente alle ritenute alla fonte, operate dal sostituto d'imposta attraverso rapporto di delegazione ex lege, che non sarebbe mai entrato nella disponibilità del dipendente, (Cass. civ. Sez. lavoro, Ord., 28/10/2016, n. 2190).

OSSERVATO, INOLTRE, QUANTO SOTTO RIPORTATO.

A quanto esposto non può opporsi l'orientamento contrario espresso in materia dall'Agenzia delle entrate con infiniti atti interpretativi di varia denominazione (note, risoluzioni, determinazioni, circolari, ecc.: fra le tante v. quelle richiamate, sopra, dall'Avvocatura dello Stato, oppure la nota del 23 maggio 2013, richiamata dal citato parere di quest'anno della II sez. del CdS) con le quali la medesima Agenzia si è pervicacemente (ma inspiegabilmente) espressa per la legittimità della richiesta di recupero dell'indebito al lordo delle ritenute di legge, sulla base di quanto disposto dall'art. 10, comma 1, lett. d-bis) del d. P.R. n. 917 del 1986 (TUIR), il quale statuisce la deducibilità dal reddito complessivo del contribuente di tutte le somme restituite in quanto indebitamente percepite e non le modalità concrete con cui detto recupero deve aver luogo.

Si tratta di un richiamo improvvido e temerario, perché con esso, da una norma di garanzia per il privato che esplica i suoi effetti nel rapporto tra contribuente erroneamente gravato di in peso tributario non dovuto e l'amministrazione finanziaria, si intende ricavare un principio vessatorio per il medesimo privato nei suoi rapporti con il datore di lavoro, costringendo quest'ultimo a ripetere quanto effettivamente pagato aumentato di oneri fiscali astrattamente dovuti dal lavoratore ma mai entrati nella sua sfera patrimoniale.

Come invece precisato dalla giurisprudenza innanzi riportata, ciò che rileva nella fattispecie non è il rapporto intercorrente tra l'interessato e l'Agenzia fiscale - regolato dal succitato art. 10, comma 1, lett. d-bis) del TUIR - ma quello fra il ricorrente e l'Amministrazione di servizio, nell'ambito del quale la seconda versa al primo gli emolumenti al netto delle ritenute fiscali (nonché previdenziali e assistenziali); con la conseguenza che non risulta né logico, né equo, né lecito chiedere all'interessato un adempimento che può essere posto in essere direttamente dall'Amministrazione

stessa senza gravare sul soggetto interessato in maniera non coerente con i fini del dovuto recupero delle somme erogate a titolo di imposte e contributi.

Il richiamo effettuato dall'Amministrazione al TUIR, dunque, non risulta adeguato a superare il consolidato orientamento giurisprudenziale più volte espresso dalle varie giurisdizioni ordinaria ed amministrativa, in base al quale, come in precedenza esposto, la ripetizione dell'indebito nei confronti del dipendente non può non avere ad oggetto le sole somme effettivamente "pagate" (come recita l'art. 2033 c.c.) a quest'ultimo e da lui effettivamente percepite in eccesso, vale a dire quanto e solo quanto effettivamente sia entrato nella sfera patrimoniale del dipendente" (Cons. di Stato, Sez. VI, 2 marzo 2009, n. 1164).

D'altra parte, i ricordati e concordi insegnamenti non avrebbero ragion d'essere soltanto ove l'amministrazione finanziaria – le cui palesemente errate direttive hanno determinato anche il presente contenzioso, essendo evidente che nessun pubblico dipendente si azzarderebbe (come pur potrebbe e dovrebbe) a disapplicare una direttiva della stessa amministrazione fiscale per ovvi timori di incorrere in responsabilità contabile – leggesse con un minimo di capacità e diligenza le norme codicistiche, peraltro già sopra richiamate.

L'art. 2033 cod. civ., sull'indebito oggettivo, stabilisce che chi ha eseguito un "pagamento" non dovuto ha diritto di ripetere ciò che ha "pagato". La nozione di pagamento si correla a quella di ricevimento (art. 1463, comma 1, cod. civ.) ed entrambe individuano un comportamento materiale costituente la modalità principe di estinzione in via satisfattiva dell'obbligazione pecuniaria. Pagamento e ricevimento, costituenti la medesima azione vista dalla parte rispettivamente del debitore e del creditore hanno per oggetto un bene materiale che la terminologia del codice, descrittiva di una società antica ma dai rapporti socio-economici fondamentali sempre attuali, individua nella "moneta" (artt. 1277 e seg. Cod. civ.) , cioè in un preciso e determinato oggetto concreto avente valore di scambio. Se è dunque, secondo la disciplina codicistica, la concreta materialità di ciò che si è pagato e, correlativamente, ricevuto a segnare le reciproche posizioni di debitore e creditore (oltre quelli che non a caso si chiamano "accessori"), non possono certo valere ad alterare il principio di materialità e concretezza dei pagamenti fatti e ricevuti un titolo di debito-credito astratto che indichi valori diversi.

Ancor più semplicemente, se il datore di lavoro è debitore di cento, ma tale debito si riduce a cinquanta per effetto del c.d. cuneo fiscale, il lavoratore che abbia percepito erroneamente (ad esempio per una duplicazione di pagamenti) cinquanta, non è certo tenuto a restituire l'importo del suo credito lavorativo astratto, cioè cento.

I tratta di concetti elementari e di assoluto buon senso, a fronte dei quali non possono valere gli inconcepibili richiami fatti dall'amministrazione finanziaria e per essa dall'amministrazione

resistente, a specifiche norme tributarie di garanzia per il contribuente, che si vorrebbe tramutare in norme illogiche, inique e vessatorie, riecheggianti antichi ma defunti istituti come quello del "solve e repete" (prima paghi ciò che non devi e poi chiedi la restituzione).

AGGIUNTI I SEGUENTI ULTERIORI RILIEVI.

Risultano, perciò, privi di ogni rilevanza i richiami fatti dall'amministrazione resistente a comunicazioni, note, dispacci, circolari, direttive, chiarimenti, ecc. emanati dall'Agenzia delle Entrate nella materia qui di interesse, tutti illegittimi per i motivi innanzi ricordati.

E' infatti altrettanto risaputo ("Jus receptum") che Le disposizioni contenute in circolari o altri atti di analogo contenuto e finalità interpretativi/esplicativi non possono condizionare il giudice nell'interpretazione delle norme che l'atto stesso intende spiegare. Le circolari amministrative, infatti, in quanto atti di indirizzo interpretativo-illustrativo-applicativo, non sono vincolanti per i soggetti estranei all'Amministrazione: ed anche per gli organi ed uffici della stessa amministrazione emanante esse sono vincolanti, ma solo se legittime, potendo, altrimenti essere disapplicate qualora il funzionario chiamato a darvi applicazione ne accerti la portata *contra legem*.

Nei predetti limiti – derivanti dai canoni fondamentali di gerarchia delle fonti e di separazione dei Poteri -gli atti di tal naturasono atti diretti agli organi e uffici periferici ovvero sottordinati, e non hanno di per sé valore normativo o provvedimentale o comunque vincolante per i soggetti estranei all'Amministrazione. Soccorre a tal proposito l'ormai diffusa teoria della disapplicazione, la quale tende a mitigare l'onere di impugnare espressamente e ritualmente innanzi al TAR la determinazione esplicativo-precettiva. Una circolare amministrativa (o altro atto analogo) *contra legem* può essere, infatti, disapplicata anche d'ufficio dal giudice investito dell'impugnazione dell'atto che ne faccia applicazione. Anche qui l'orientamento giurisprudenziale è sostanzialmente univoco e se ne riportano di seguito solo alcuni estratti da fungere quale elemento di stimolo e di studio per i dirigenti e funzionari dell'Agenzia delle Entrate: T.A.R. Umbria, 6/5/2014, n. 248; T.A.R. Lazio, Roma, sez. I, 7/2/2014, n. 1507; T.A.R.,Puglia, Lecce, sez. I, 10/10/2012, n. 1653; Cons. Stato, sez. VI, 13/09/2012, n. 4859).

CONSIDERATO IN CONCLUSIONE.

Il ricorso va accolto e le spese, liquidate come da dispositivo, seguono la soccombenza.

Il Collegio ravvisa nel comportamento dell'Agenzia delle Entrate che continua ad ignorare i richiamati, concordi insegnamenti giurisprudenziali elementi di grave negligenza ed imperizia, che continuano ad alimentare un inutile contenzioso dal prevedibile esito negativo per la parte pubblica, con i conseguenti oneri economici per le finanze pubbliche connessi alla necessaria condanna alle spese (art. 26 c.p.a.) come nel caso di specie.

Il Collegio manda pertanto alla Segreteria del TAR perché invii copia della presente sentenza alla Procura regionale della Corte dei Conti, al Sig. Presidente del Consiglio dei Ministri, al Sig. Ministro dell'Economia.

P.Q.M.

Il Tribunale Amministrativo Regionale per la Toscana (Sezione Prima), definitivamente pronunciando sul ricorso, come in epigrafe proposto, lo accoglie disponendo l'annullamento degli atti indicati in epigrafe.

Condanna l'amministrazione resistente al pagamento delle spese di giudizio, liquidate in euro cinquemila.

Manda alla Segreteria perché invii copia della presente sentenza alla Procura regionale Toscana della Corte dei Conti, al Sig. Presidente del Consiglio dei Ministri, al Sig. Ministro dell'Economia.

Ordina che la presente sentenza sia eseguita dall'autorità amministrativa.

Così deciso in Firenze nella camera di consiglio del giorno 24 maggio 2017 con l'intervento dei magistrati:

Armando Pozzi, Presidente, Estensore

Bernardo Massari, Consigliere

Pierpaolo Grauso, Consigliere

IL PRESIDENTE, ESTENSORE
Armando Pozzi

IL SEGRETARIO