

REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA CORTE DEI CONTI

SEZIONE PRIMA GIURISDIZIONALE CENTRALE D'APPELLO

composta dai Sigg.ri Magistrati

dott.ssa Piera Maggi	Presidente rel.
----------------------	-----------------

dott. Salvatore Nicoletta	Consigliere
---------------------------	-------------

dott.ssa Rita Loreto	Consigliere
----------------------	-------------

dott.ssa Emma Rosati	Consigliere
----------------------	-------------

dott.ssa Fernanda Fraioli	Consigliere
---------------------------	-------------

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

nel giudizio sugli appelli iscritti ai n.ri 48872 e 49066 del registro di Segreteria, proposti rispettivamente dall'INPS, rappresentato e difeso dall'avvocato Piera Messina e dal generale Guglielmo M, rappresentato e difeso dall'avvocato Domenico Crocco avverso la sentenza n. 557/2014 del 27 giugno 2014 - 3 luglio 2014, resa dalla Sezione Giurisdizionale per la Regione Lazio;

Visti gli atti e documenti di causa;

Uditi, nella pubblica udienza del 26 gennaio 2016 il relatore, Presidente dott.ssa Piera Maggi, l'avvocato Luigi Caliulo, su delega dell'avvocato Piera Messina per l'INPS, e l'avvocato Domenico Crocco per il M;

FATTO:

Il Sig. Guglielmo M è titolare del trattamento pensionistico diretto n. 16077691 dal 22.02.1993, quale ex Generale di Brigata del Ministero della Difesa.

Con nota n. 28381 del 02.12.2003, il Centro Amministrativo dell'Esercito trasferiva all'INPDAP la partita di pensione del Sig. M, disponendo che l'Istituto provvedesse alla prosecuzione del pagamento dell'anticipo di pensione provvisoria, pari ad Euro 50.600,04 dal 1°.01.2004, oltre l'indennità integrativa speciale.

Con D.M. n. 864/E del 19.07.2005 veniva riliquidato il trattamento pensionistico di privilegio del Sig. M, in applicazione della sentenza della Corte dei Conti, Sezione Giurisdizionale Lazio n. 1126/04, per l'importo annuo lordo di Euro 38.555,67 dal 22.02.1993, elevato ad Euro 53.240,10 dal 22.02.2000. Successivamente il Ministero della Difesa, in esecuzione della sentenza n. 89/10 della Corte dei Conti, II Sezione Giurisdizionale Centrale Appello - che annullava la predetta sentenza di primo grado n. 1126/04- emetteva il D.M. n. 13 del 06.05.2010 concernente l' annullamento del D.M. n. 864/E del 2005.

In sede di applicazione del citato D.M. n. 13 del 06.05.2010, l'INPS -Gestione Dipendenti Pubblici, sulla rata pensionistica del dicembre 2012, accertava un credito erariale dell'importo di Euro 232.844,68, per somme di pensione in più corrisposte dal 22.02.1993 al 31.11.2012.

L'Istituto previdenziale, con nota del 13.11.2012, informava il

Sig. M di aver avviato un procedimento amministrativo per il recupero del citato debito e che aveva imputato sul relativo trattamento pensionistico una ritenuta cautelare mensile, nei termini di legge, pari a Euro 958,21, dall'1.12.2012 al 28.02.2033.

Con ricorso alla Corte dei Conti- Sezione giurisdizionale per la Regione Lazio, notificato in data 20 giugno 2013 all'INPS ex gestione INPDAP nonché al Ministero della Difesa, il Sig. Guglielmo M, impugnava, previa sospensione:

1) il provvedimento dell'INPS del 13 novembre 2012 di recupero dell'indebito di € 232.844,68;

2) il decreto del Ministero della Difesa n. 13 del 6 maggio 2010, con il quale il Ministero, in applicazione della sentenza n. 89/2010 della Corte dei Conti, Sez. II giurisdizionale Centrale revocava i precedenti decreti definitivi n. 1485/E dell'11.01.2004 e n. 864/E del 19.07.2005 e disponeva il recupero delle somme eventualmente erogate e non spettanti in esecuzione dei decreti definitivi revocati.

A sostegno della domanda, parte ricorrente affermava l'irripetibilità delle somme percepite in esecuzione della sentenza di primo grado, poi riformata in appello, stante la propria buona fede ed in ogni caso di limitare il recupero al solo importo netto percepito, anziché all'importo al lordo dell'IRPEF erogato dall'Istituto previdenziale. Si costituiva l'INPS per contestare le domande ex adverso proposte. In particolare

evidenziava che il pagamento era stato effettuato in considerazione della provvisoria esecutività della sentenza di primo grado sicché in nessun caso poteva presumersi uno stato soggettivo di affidamento nella definitività del pagamento in capo al percipiente. Concludeva per il rigetto del ricorso.

Si costituiva in giudizio anche il Ministero della Difesa, ribadendo la legittimità dell'operato dell'Amministrazione statale ed insistendo nella richiesta di rigetto del ricorso .

Con la sentenza n. 557/2014 la Sezione giurisdizionale per la Regione Lazio, previa ordinanza di accoglimento della richiesta di sospensione, dichiarava infondata la domanda relativa alla irripetibilità dell'indebito.

Tuttavia, accoglieva la domanda subordinata di riduzione dell'indebito, limitando il diritto di recupero dell'Istituto previdenziale alle somme effettivamente percepite dal pensionato, al netto delle ritenute fiscali, con esclusione, pertanto, delle maggiori somme versate dall'Istituto in qualità di sostituto d'imposta all' Amministrazione finanziaria.

L'INPS pur apprezzando la suddetta decisione nella parte in cui aveva ritenuto legittima la richiesta restitutoria dell'Istituto previdenziale, la riteneva parzialmente erronea e quindi la impugnava per i seguenti motivi:

1) Violazione e falsa applicazione dell'art. art.10 comma 1. del T.U.I.R. 22 dicembre 1986 n. 917, come modificato dall'art. 5 del D.lgs. 2 settembre 1997 n. 314, nonché dell'art. 2033 c.c..

Contesta infatti la parte che il recupero delle somme non possa avvenire al lordo dal momento che l'INPS agisce quale sostituto di imposta e, comunque, la parte incisa può ottenere il recupero di quanto trattenuto e cita sentenza anche di appello favorevole alla tesi.

Concludendo chiede la riforma della sentenza impugnata con il riconoscimento del diritto dell'Istituto al recupero al lordo delle ritenute fiscali e con diritto di ripetere quanto versato nelle more del gravame in considerazione dell'efficacia provvisoria della sentenza impugnata.

Anche il generale M ha impugnato la sentenza per i seguenti motivi:

2) Viene negata, in applicazione dell'art. 206 del DPR n. 1092/1973, la possibilità di recupero di somme erogate per liquidazione di pensione definitiva in pendenza di giudizio di appello non potendosi nel caso invocare il fatto doloso del percipiente né pretendere che il M dovesse dimostrare la propria buona fede. Inoltre l'Amministrazione, pur avendo appellato la sentenza ha dato esecuzione alla stessa senza chiedere la sospensiva pur in presenza di giurisprudenza favorevole alla tesi del M.

2) Irripetibilità dell'indebitto, assenza di dolo e comunque esistenza della buona fede dell'*accipiens* che costituiscono "principi generali di settore" dell'ordinamento pensionistico.

Sostiene infatti la parte che non siano al riguardo

condivisibili le motivazioni del giudice di primo grado che ha negato il legittimo affidamento del percipiente anche in forza dell'avvenuta esecuzione della sentenza ad opera di controparte. Inoltre sussisterebbe un principio di autoresponsabilità dell'Amministrazione che non può tenere un comportamento irragionevole e contraddittorio in ossequio al principio del buon andamento e dell'efficienza-efficacia. Anche la Corte costituzionale ha ritenuto costituzionalmente garantito il principio dell'affidamento che, nel caso, è stato consolidato dal comportamento dell'Amministrazione.

Conclusivamente la parte chiede di annullare e/o riformare l'impugnata sentenza nella parte in cui rigetta la domanda relativa all'irripetibilità dell'indebito e, per l'effetto, l'accoglimento *in toto* del ricorso originario dichiarando illegittima la pretesa recuperatoria dell'INPS ed annullando così l'addebito di €. 232.844,68 con diritto alla restituzione di quanto recuperato nelle more, con la maggiorazione degli interessi legali, nonché annullare il decreto pensionistico impugnato laddove dispone, in contrasto con l'art. 206 del D.P.R. n. 1092/1973 la ripetizione delle somme.

Le parti si sono costituite in giudizio nei rispettivi appelli di controparte, l'INPS in data 31 dicembre 2015 insistendo sulla recuperabilità delle somme in pendenza di giudizio e il M in data 18 dicembre 2015 e con successiva memoria del 7 gennaio 2016 sostenendo che il recupero deve essere limitato alle somme

effettivamente percepite dalla parte e che il recupero da parte del pensionato è precluso dalla scadenza del termine previsto dall'art. 38 del D.P.R. n. 602/1973.

Alla pubblica udienza la difesa dell'INPS ha ribadito le richieste scritte e l'avvocato Crocco ha ripercorso l'iter che ha portato al recupero delle somme da parte dell'INPS rilevando la contraddittorietà dell'esecuzione della sentenza e del contemporaneo appello ed ha insistito sulla irrecuperabilità delle imposte versate sulle somme recuperate dall'INPS ed ha, quindi insistito sulle proprie conclusioni confermandole.

DIRITTO:

I giudizi devono riunirsi in rito ai sensi dell'art. 335 c.p.c..

Si valuta *in primis* l'appello della parte privata.

Si deve al riguardo osservare che la Cassazione (Sez. 3, Sentenza n. 18187 del 28/08/2007) ha affermato che l'adeguamento alle statuizioni di una sentenza esecutiva non costituisce acquiescenza alla stessa e, pertanto, nel caso, non si configura come comportamento idoneo ad escludere l'ammissibilità dell'impugnazione dovendosi presumere, da tale comportamento, unicamente la finalità di evitare l'esecuzione forzata ed altri più gravi pregiudizi. In tal senso è anche la giurisprudenza di questa Corte che ha affermato (Sez. II Giur. di Appello sent. n. 000143 del 10/04/2006; 000162 del Sez. III Giur. di Appello sent. n. 03/05/1996) che le sentenze in materia pensionistica pronunciate dalle Sezioni giurisdizionali regionali della Corte

dei conti sono esecutive di per sé, salva possibile sospensione da parte del giudice di appello, cosicché l'esecuzione data ad una sentenza della Corte dei conti non può valere come acquiescenza e comportare, in tal modo, l'inammissibilità dell'appello (Sez. I n. 371/2010). Da tanto deriva che nessuna conseguenza idonea a configurare il legittimo affidamento della controparte può scaturire dall'esecuzione della sentenza, esecutiva *ex lege*, ai sensi dell'art. 431 c.p.c. richiamato dall'art. 5 della legge n. 205/2005.

Né, per contro, può ipotizzarsi che, in presenza di una sentenza ancora non passata in giudicato ed appellata, possa presumersi, *sic et simpliciter*, la buona fede del percipiente o che possa farsi carico all'Istituto di averla eseguita senza chiederne la sospensiva essendo tale ipotesi rimessa alla esclusiva valutazione della parte e non costituendo la mancata richiesta inosservanza di un onere condizionante il recupero.

E' *in re ipsa*, quindi, che il destinatario non può opporre la sua buona fede ed il suo affidamento, nella percezione di somme ancora in contestazione e ancora *sub iudice*.

Nella fattispecie si è in presenza di un soggetto giuridico (Amministrazione) che tutela in giudizio le proprie ragioni ed è soggetto ai tempi necessari per ottenere pronunce giurisdizionali. Ritiene, pertanto, questo Collegio che, nel caso di specie, prevalga il principio giuridico da tutelare della certezza del diritto e della garanzia delle ragioni di chi, ottenendo una

decisione favorevole, possa veder pregiudicate le proprie aspettative al reintegro della posizione giuridica lesa per effetto della tutela di altre ragioni della controparte nel caso non giustificate (*ex plurimis* Sez. I n. 744/2014).

Pertanto, ben può la parte, pur avendo erogato somme a seguito di sentenza di primo grado esecutiva *ex lege* chiederne poi la ripetizione quando la sentenza venga annullata o riformata in appello.

D'altro canto la sentenza di primo grado, ha riconosciuto che, alla stregua dei suddetti condivisi principi, non poteva sussistere la buona fede del M ed essa è questione di fatto insindacabile in questa sede. L'appello della parte privata è, pertanto, infondato e, come tale da respingere.

Venendo all'esame dell'appello dell'INPS si osserva che tale Istituto contesta, il recupero stabilito dal giudice non al lordo, ma al netto.

La questione è fondata.

Premesso che questa Sezione, (*ex multis* con sent. n. 37/2015), si è già pronunciata sul punto della giurisdizione in materia affermando che non si verte nel caso su questione tributaria in quanto non si discute dell' *an* e del *quantum* d'imposta dovuta dal pensionato sulle somme che gli venivano corrisposte a seguito della sua (momentanea) vittoria nel giudizio di primo grado essendo la questione meramente limitata al *quantum* delle restituzioni.

Nel merito, poi, si ritiene fondato l'appello dell'INPS: conforta, infatti, la tesi della recuperabilità al lordo la giurisprudenza di questa Sezione che ha anche affermato (Sez. I n. 310/2013) "Sul punto, si ricorda che, in un primo momento, la giurisprudenza della Cassazione (Sez. Lavoro, 26.2.2002 n. 2844) riteneva che il datore di lavoro, nel ripetere nei confronti del dipendente somme erroneamente corrispostegli, potesse recuperare solo le somme effettivamente percepite dallo stesso, al netto e non al lordo delle relative ritenute fiscali, potendo chiederne, quale sostituto d'imposta, il rimborso al fisco, ai sensi dell'art. 38 del D.P.R. n. 602 del 1973.

Più di recente, detta posizione è stata rimeditata (Cassazione, Sezione Lavoro, 11.1.2006 n. 239): premesso che "... un sostituto d'imposta, quale è anche il datore di lavoro, svolge sostanzialmente funzioni di esattore dell'amministrazione finanziaria versando direttamente a questa ultima gli acconti d'imposta per conto del contribuente sostituito" provvedendo, pertanto, "... sia pure in adempimento di un preciso obbligo di legge" ad "adempiere ad un'obbligazione altrui, quella appunto del sostituito nei confronti dell'amministrazione finanziaria ... in realtà l'effettivo debitore degli acconti è e rimane il contribuente sostituito che, alla fine dell'esercizio fiscale, in occasione della compilazione della dichiarazione dei redditi, deve conteggiare (esattamente nel quadro N dell'apposito modulo) 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)". Insomma, poiché l'acconto viene corrisposto per conto del lavoratore (o pensionato), è in primo luogo quest'ultimo ad essere tenuto a chiedere all'erario eventuali rimborsi fiscali per somme eventualmente corrisposte dal sostituto d'imposta; dunque, sempre secondo la Corte di Cassazione, nella sola ipotesi in cui il sostituto d'imposta si sia avvalso della facoltà di chiedere il rimborso delle ritenute all'amministrazione finanziaria, l'azione di ripetizione dovrebbe avere ad oggetto l'importo dell'indebitato al netto delle ritenute fiscali, mentre, qualora non si sia avvalso di tale facoltà, l'azione ben può essere esercitata per l'ammontare dell'indebitato al lordo delle ritenute stesse".

Reputa la Sezione che le argomentazioni espresse dalla Suprema Corte con la summenzionata pronuncia siano pienamente condivisibili. D'altra parte non potrebbe nemmeno sostenersi che l'Amministrazione abbia recuperato le somme dal momento che il ricorrente non ha nemmeno allegato che l'Istituto previdenziale si sia avvalso della facoltà di chiedere il rimborso delle ritenute all'Amministrazione finanziaria, cosicché deve ritenersi che l'azione di ripetizione ben possa essere esercitata con riferimento all'importo indebitamente corrisposto al lordo delle ritenute fiscali cui le somme sono state assoggettate al momento della relativa erogazione.

Il legislatore ha rafforzato il proprio diritto di percepire le imposte ponendo obblighi tributari a carico di soggetti diversi dal contribuente percosso dall'imposta. Ma il pagamento effettuato dal sostituto d'imposta, con denari del sostituito e nell'interesse del sostituito, ridonda a favore del sostituito che, se avesse materialmente ricevuto l'intera somma dovutagli avrebbe poi dovuto provvedere a versare al fisco l'importo delle imposte gravanti sulla sua entrata patrimoniale. Non si può certo dire che l'importo delle imposte pagate, in vece del sostituito dal sostituto d'imposta, non siano "entrate" nel patrimonio del percettore: non vi saranno entrate materialmente, ma ciò avviene solo perché l'Erario non si fida e accolla ad altro soggetto (il debitore del percettore) il pagamento dell'imposta.

Quindi chi ha pagato somme in dipendenza di sentenza annullata ha diritto a ricevere indietro l'intero ammontare pagato, al lordo dell'imposta versata all'erario che sarà recuperata dal pensionato.

Si osserva ancora, infatti, che ai sensi dell'art.23 del DPR n.600/73 (Ritenute sui redditi di lavoro dipendente) "Gli enti e le società indicati nell'articolo 87 (attuale art.73), comma 1, del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, (...) i quali corrispondono somme e valori di cui all'articolo 48 dello stesso testo unico, 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. 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 è tenuto a versare al sostituto l'importo corrispondente all'ammontare della ritenuta".

Pertanto, l'ex INPDAP (ora INPS) - sostituto d'imposta "ope legis" - all'atto del pagamento delle somme (anche se successivamente dichiarate indebite) si è attenuto a quanto indicato all'art. 23, operando la ritenuta IRPEF e versandola all'Erario per conto del sostituito, quale acconto dell'imposta sul reddito delle persone fisiche.

In conseguenza di quanto sopra esposto, la somma contabilmente liquidata nella posta di bilancio delle prestazioni istituzionali è al lordo dell'IRPEF, ed è quanto realmente "entra nella sfera patrimoniale" del soggetto fisico. Il versamento di una parte di tale somma all'Erario, come acconto d'imposta, è un obbligo che il sostituto svolge per conto del sostituito "con obbligo di rivalsa".

Il concetto esposto porta l'Istituto a una vincolata richiesta delle somme non dovute al sostituito "al lordo" dell'IRPEF, anche in virtù del principio enunciato dall'art.2033 del c.c. sull'indebito oggettivo.

Premesso ciò, si soggiunge che l'Agenzia delle Entrate, con varie risoluzioni, ha da tempo chiarito che la restituzione di somme al sostituto (nella specie l'ex INPDAP) da parte del

sostituito-perciipiente deve avvenire al "lordo" dell'IRPEF ritenuta e versata dal sostituto al momento della corresponsione. Il datore di lavoro (sostituto) considererà tali somme restituite come oneri deducibili per il sostituto (dipendente/pensionato), ai sensi dell'art.10 comma 1 del T.U.I.R. n. 917 del 22 dicembre 1986 e succ. modif..

Tale disposto si fonda sulla considerazione che nel momento in cui il sostituto trattiene l'ammontare lordo delle somme indebitamente corrisposte, si viene a ridurre la base imponibile ai fini dell'Irpef per un importo pari a quello delle somme che formano oggetto di recupero e, pertanto, l'originario maggiore peso impositivo, avuto dalle somme in argomento nell'anno del percepimento da parte del sostituto, viene neutralizzato dall'abbattimento dell'imponibile nell'anno della restituzione.

Tale concetto, già espresso dall'Agenzia delle Entrate nella Risoluzione n.110E/2005 del 29.07.2005 e stato, di recente, chiarito con la Risoluzione n.71E/2008 del 29.02.2008, ove è stato confermato il principio secondo cui la restituzione al sostituto delle somme non spettanti al sostituto deve avvenire "al lordo" delle ritenute IRPEF effettuate e versate dal sostituto medesimo. L'Agenzia richiama la normativa attualmente vigente e afferma che l'art. 5 del D.lgs. n.314 del 2 settembre 1997, con effetto dal 1° gennaio 1998, ha inserito nell'elencazione delle somme deducibili dal reddito complessivo, contenuta nell'art. 10 comma 1 del TUIR, la lettera d-bis) che prevede, appunto, la possibilità di dedurre

dal reddito complessivo, ai fini IRPEF, "(.....) le somme restituite al soggetto erogatore, se hanno concorso a formare il reddito in anni precedenti".

In sostanza, la somma lorda pagata in più e successivamente restituita diviene per il dipendente/pensionato onere deducibile, ai sensi dell'art.10 lett. d-bis) del TUIR e può essere riconosciuta direttamente dal sostituto d'imposta (fino alla capienza del reddito di lavoro dipendente o di pensione) per effetto della lettera h) del comma 2 dell'art.51 del TUIR.

Il meccanismo previsto dalle norme non reca pregiudizio all'interessato.

Si aggiunga che le SS.RR. di questa Corte, con sentenza n. 22/2013, hanno ritenuto inammissibile la questione di massima proposta per difetto di rilevanza (nel giudizio di d'appello era stato eccepito che la domanda di restituzione al netto anziché al lordo era "domanda nuova" improponibile per la prima volta in appello).

Dalla sentenza del massimo consesso contabile si può, peraltro, evincere che non può parlarsi di un vero e proprio conflitto giurisprudenziale, essendo prevalente l'orientamento che afferma la ripetibilità al lordo (cfr., sulla ripetibilità al lordo, Sez. I n. 310 e n. 830 del 2013; Sez. III n. 840 del 2013).

Si tratta di un orientamento di questa Sezione che si è ormai consolidato (si vedano, *ex multis*, le sentenze nn. 1149, 869 e 867 tutte del 2014; ma anche: Seconda Sezione, sentenze nn. 660/2014 e

456/2012; Terza Sezione, sentenza n. 840/2013).

Quanto all'obiezione di parte sulla decadenza dei termini di recupero ex art. 38 del D.P.R. n. 602/1973 si osserva, per *incidens*, non essendo tale aspetto oggetto del presente giudizio e rientrando, semmai, ogni relativa questione nella giurisdizione del giudice tributario, che l'art. 21, comma 2, del D.Lgs. n. 546/1992, norma residuale e di chiusura del sistema, prevede che "la domanda di restituzione, in mancanza di disposizioni specifiche, non può essere presentata dopo due anni dal pagamento ovvero, se posteriore, dal giorno in cui si è verificato il presupposto della restituzione".

L'appello dell'INPS, pertanto, è fondato.

Le spese legali, che si liquidano in €. 1.000,00 (mille/00) oltre alle spese generali, IVA e CPA seguono la soccombenza.

Nulla per le spese di giudizio.

P.Q.M.

La Corte dei Conti - Sezione Prima Giurisdizionale Centrale di Appello, definitivamente pronunciando, ogni contraria istanza ed eccezione reiette

RIGETTA:

l'appello proposto dal Sig. Guglielmo M avverso la sentenza in epigrafe sulla irrecuperabilità delle somme e

ACCOGLIE:

l'appello proposto dall'INPS e, per l'effetto, in riforma della sentenza impugnata, statuisce che il recupero delle somme di cui

trattasi debba effettuarsi al lordo delle ritenute fiscali.

Le spese legali, a carico della parte soccombente, si liquidano in €. 1.000,00 (mille/00) oltre alle spese generali, IVA e CPA.

Nulla per le spese di giudizio.

Così deciso in Roma nella Camera di Consiglio del 26 gennaio 2016.

Il Presidente Estensore

f.to Piera Maggi

Depositata in Segreteria il 2 FEB. 2016

Il Dirigente

f.to Massimo Biagi