

Pubblicato il 12/08/2016

N. 03629/2016REG.PROV.COLL.  
N. 09966/2015 REG.RIC.



R E P U B B L I C A I T A L I A N A

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

Il Consiglio di Stato

in sede giurisdizionale (Sezione Quarta)

ha pronunciato la presente

**SENTENZA**

sul ricorso n. 9966/2015 RG, proposto da Alvaro Monsù, Paolino Saia, Raffaele Forte ed Ornella Ciarlo, rappresentati e difesi dagli avvocati Maurizio Discepolo e Barbara Schiadà, con domicilio eletto in Roma, via Conca D'Oro nn. 184/190,

***contro***

il Ministero dell'economia e delle finanze, in persona del Ministro *pro tempore*, rappresentato e difeso per legge dall'Avvocatura generale dello Stato, domiciliata in Roma, via dei Portoghesi n. 12,

***per l'ottemperanza***

della sentenza del TAR Marche n. 689/2015, resa tra le parti e concernente l'ottemperanza alla sentenza n. 614/2012 resa dallo stesso TAR tra le parti circa il mancato pagamento di varie somme a titolo di differenze retributive agli appellati;

Visti il ricorso in appello e i relativi allegati;

Visto l'atto di costituzione in giudizio dell'intimato MEF;

Visto l'art. 114 c.p.a.;

Visti gli atti tutti della causa;

Relatore alla Camera di consiglio del 23 giugno 2016 il Cons. Silvestro Maria Russo e uditi altresì, per le parti, l'avv. Discepolo e l'Avvocato dello Stato Greco;

Ritenuto in fatto e considerato in diritto quanto segue:

#### FATTO e DIRITTO

1. – I dott. Alvaro Monsù, Paolino Saia, Raffaele Forte ed Ornella Ciarlo rendono noto d'esser tutti funzionari inquadrati nella (allora vigente) IX q.f. e di prestare servizio presso taluni uffici delle disciolte Intendenze di finanza nelle Marche.

Il dott. Monsù e consorti dichiarano altresì che, per meglio consentire l'avvio immediato dei nuovi uffici periferici del Ministero delle finanze, ai fini dell'attivazione della Direz. region. entrate per le Marche, a loro fu conferito l'incarico di reggerne i servizi e le divisioni. Tanto a causa della penuria di funzionari con la qualifica di dirigente, onde essi ne svolsero le funzioni dalla data del relativo conferimento fino alla sottoscrizione dei rispettivi contratti di lavoro da dirigente (in esito ad un apposito concorso).

2. – Poiché, però, la P.A. datrice di lavoro non corrispose loro le differenze stipendiali relative allo svolgimento di tali funzioni, il dott. Monsù e consorti adirono il TAR Marche, con il ricorso n.

1056/2000 RG. Al riguardo, essi chiesero l'accertamento del loro diritto al trattamento retributivo del personale dirigente, a far tempo dai rispettivi incarichi o, al più, dal 29 settembre 1993, nonché la condanna della P.A. stessa al pagamento di quanto loro spettante, oltre ad interessi e rivalutazione monetaria.

L'adito TAR, con sentenza n. 614 del 14 settembre 2012, passata in giudicato, ha accolto la pretesa così azionata, condannando il MEF al pagamento delle invocate differenze retributive, con interessi e rivalutazione monetaria, da calcolare in base ai principi posti da questo Consiglio, con le sentenze rese in Adunanza plenaria n. 3 del 15 giugno 1998 e n. 18 del 13 ottobre 2011.

3. – Sennonché i dott. Monsù e consorti hanno adito nuovamente il TAR Marche, con il ricorso n. 533/2014 RG, chiedendo l'integrale esecuzione del giudicato scaturente dalla sentenza n. 614/2012, in quanto il MEF aveva effettuato le ritenute fiscali e contributive sulle somme loro corrisposte e non aveva pagato dette indennità.

Il TAR Marche, dopo aver svolto istruttoria sui fatti di causa e con la sentenza n. 689 dell'8 ottobre 2015, ha in parte dichiarato improcedibile il ricorso in ottemperanza (per non avere il patrono del dott. Monsù e consorti contestato i rilievi della P.A. circa il pagamento delle indennità stesse) e l'ha rigettato per la restante parte (perché la sorte capitale corrisposta ai ricorrenti deve intendersi integralmente sostitutiva dei redditi non percepiti e, quindi, soggetta al regime ex art. 6, c. 2 del DPR 22 dicembre 1986 n. 917).

Appellano dunque i dott. Monsù e consorti con il ricorso in epigrafe,

deducendo l'erroneità della sentenza impugnata perché: A) – la perdita patrimoniale subita dal lavoratore tardivamente pagato ha sempre natura esistenziale, donde l'inapplicabilità del citato art. 6, c. 2; B) – in ogni caso, la consolidata giurisprudenza della Corte di cassazione esclude sia la possibilità che il datore di lavoro possa rivalersi sul lavoratore per le ritenute previdenziali tardivamente assolte, sia la sussistenza di una sostituzione d'imposta a carico del datore stesso per i redditi percetti in ritardo dal lavoratore (il quale ne risponde direttamente al Fisco); C) – il rimborso delle ritenute è non già un diritto nuovo, bensì la verifica dell'esatta esecuzione del giudicato. Resiste in giudizio l'intimato MEF, il quale conclude per il rigetto dell'appello.

All'udienza camerale del 23 giugno 2016, su conforme richiesta delle parti, il ricorso in epigrafe è assunto in decisione dal Collegio.

4. – È posta al Collegio, quale Giudice dell'ottemperanza d'un giudicato che ha accertato in modo definitivo la debenza, in capo al Ministero intimato, delle differenze retributive a favore di alcuni suoi dipendenti per aver a suo tempo svolto mansioni superiori, quale debba essere la sorte delle somme loro spettanti, se al netto o al lordo delle ritenute contributive e fiscali.

Avendo il TAR propeso per la prima opzione ermeneutica, i dipendenti interessati hanno interposto il presente appello, che è sì fondato, ma in parte e nei limiti e per le considerazioni di cui appresso. In particolare, quantunque tra loro connesse, occorre distinguere le vicende inerenti agli obblighi contributivi della P.A.

datrice di lavoro, rispetto a quelle che riguardano il trattamento fiscale di tali emolumenti, da considerare in varia guisa quali retribuzioni arretrate. Tanto a causa del differente regime normativo che contraddistingue ciascuna di esse.

5. – In ordine al primo aspetto, soccorrono gli artt. 19, II c. e 23, I c. della l. 4 aprile 1952 n. 218.

La prima disposizione stabilisce che «...*il contributo a carico del lavoratore è trattenuto dal datore di lavoro sulla retribuzione corrisposta al lavoratore stesso alla scadenza del periodo di paga cui il contributo si riferisce...*». L'altra precisa, per quanto qui interessa, che «... *il datore di lavoro che non provvede al pagamento dei contributi entro il termine stabilito... è tenuto al pagamento dei contributi o delle parti di contributo non versate tanto per la quota a proprio carico quanto per quella a carico dei lavoratori...*».

Ebbene, s'è andato via via consolidando (fin da Cass., sez. lav., 30 dicembre 1992 n. 13735; ma cfr. da ultimo, pure id., 11 febbraio 2011 n. 3375; id., 13 febbraio 2013 n. 3525; id., 14 settembre 2015 n. 18044; ma cfr. pure id., III, 28 settembre 2011 n. 19790) il principio di diritto, da cui il Collegio non ha motivo di discostarsi, in virtù del quale tanto l'accertamento, quanto la liquidazione del credito spettante al lavoratore per differenze retributive vanno effettuati al lordo di quella parte delle ritenute previdenziali gravanti sul lavoratore stesso. E ciò perché al datore di lavoro è consentito di procedere alle ritenute previdenziali a carico di questi solo nel caso di tempestivo pagamento del relativo contributo, come s'evince dalla serena lettura del citato art. 19 della l. 218/1952. Invero tale norma, laddove

consente al datore di lavoro di operare le ritenute contributive sulla retribuzione del lavoratore, è di stretta interpretazione e si limita al solo fisiologico caso del tempestivo pagamento della contribuzione previdenziale relativa al periodo stipendiale corrispondente. Sicché il successivo art. 23, I c. non consente detta forma di recupero, ove i contributi siano pagati parzialmente o in ritardo, dovendosi ricomprendere in tal ultima ipotesi pure la vicenda del ritardato pagamento della retribuzione in una con i contributi a essa riferibili.

La più parte dei casi decisi dalla Corte suprema, per vero, attiene a vicende patologiche (anche gravi) del rapporto di lavoro subordinato, specie quella del c.d. “lavoro nero”, l'accordo illecito tra datore e prestatore d'opera per una somma netta a quest'ultimo, con esclusione del versamento di tasse e contributi.

Non v'è dubbio che tale patto sia inefficace verso i pubblici soggetti creditori di contributi e tasse, permanendo in ogni caso l'obbligo per il lavoratore di pagare le imposte (senza poter detrarre nulla perché nulla è stato ritenuto) e per il datore di pagare i contributi, almeno nei casi ex art. 23, I c. della l. 218/1952. E tal situazione si replica anche in quello in esame, ove si controverte su ritardati pagamenti di spettanze retributive, a nulla rilevando che il raffronto tra la retribuzione di base degli appellanti e quanto loro in effetti accertato e spettante s'esprima con grandezze non omogenee, ché il dovuto è espresso al lordo e il percepito fu pagato al netto. Prima della definizione del principio di diritto espresso dalla Cassazione, si discusse in giurisprudenza e dottrina se il raffronto tra i valori (il

dovuto ed il percepito dallo stesso) dovessero esser per forza omogenei e se, dunque, la somma percepita andasse maggiorata delle somme corrispondenti alle ritenute fiscali e previdenziali, al fine di determinare in modo più preciso e confrontabile le differenze retributive spettanti al lavoratore e, soprattutto, di evitare elusione di obblighi verso l'Erario. Il principio citato invece supera ogni dubbio, compreso quello sulla disomogeneità delle poste citate, poiché sulle relative differenze opereranno infatti in un secondo momento sia il meccanismo legale della ritenuta in capo al datore (a causa del suo intempestivo adempimento), ferma la permanenza, in capo al lavoratore, del debito d'imposta sulle somme ulteriori così percepite.

Poiché sul punto la sentenza, condivisibile fino a quanto enunciato nei §§ 1.2) e 1.3), trascura però di verificare la sicura applicabilità del principio *sub* § 1.4) pure al trattamento previdenziale delle somme da versare agli appellanti, essa va riformata nei termini suddetti, in accoglimento della doglianza formulata da questi ultimi.

6. – Quanto poi al trattamento tributario delle somme stesse, il Collegio deve fornire una risposta più articolata.

Ora, non sfugge al Collegio l'avviso, più volte indicato dalla Corte suprema e per lo più in maniera identica a quanto detto per i debiti previdenziali (cfr., da ultimo, Cass., sez. lav., 18 aprile 2003 n. 6337; id., 13 settembre 2013 n. 21010; id., 4 giugno 2014 n. 12566; id., n. 18044/2015, cit.), per cui l'accertamento e la liquidazione dei crediti pecuniari del lavoratore, per differenze retributive, vanno effettuati al lordo delle ritenute fiscali, poiché il meccanismo di queste ultime si

pone in relazione al distinto rapporto d'imposta, sul quale anche questo Giudice (in sede sia di cognizione delle stesse spettanze, sia di esecuzione del giudicato) è privo di giurisdizione e non ha il potere d'interferire. E, invero, tali somme restano soggette a tassazione con il criterio c.d. di "cassa" e non di competenza e solo quando saranno dal lavoratore effettivamente percepite.

Fin qui il Collegio non ha motivo di decampare da tal avviso, poiché non fa che affermare tre dati certi ed ovvi: a) il debito d'imposta sfugge al rapporto di lavoro subordinato ed è solo obbligazione tributaria, sulle cui vicende v'è la giurisdizione *ratione materiae* delle Commissioni tributarie; b) tal obbligazione s'attualizza, in capo al lavoratore come per tutte le persone fisiche, solo nel momento nel quale, dopo che s'esaurito il contenzioso di lavoro, le differenze retributive gli son pagate; c) tal soluzione è coerente in relazione all'autonomia del rapporto tributario e contributivo rispetto a quello di lavoro.

La Corte suprema, però, aggiunge un ulteriore passaggio, quello, cioè e nei casi di retribuzioni non tempestivamente corrisposte, secondo il quale soccorre il consueto meccanismo della tassazione dei redditi arretrati, sui quali incomberà al lavoratore, dopo averli materialmente percepiti e dichiarati, corrisponderne le imposte, *su liquidazione del competente ufficio*.

Ora, quest'ultimo passo della sentenza non pare del tutto comprensibile, e non solo perché per i redditi di lavoro subordinato non soggetti a ritenuta, più che di liquidazione d'ufficio (che riguarda

l'intera dichiarazione secondo l'art. 36-bis, c. 1 del DPR 29 settembre 1973 n. 600), si deve parlare di autoliquidazione da parte dello stesso contribuente.

In realtà, già Cass., sez. trib., 7 ottobre 2005 n. 19606 precisò, per quanto attiene ai redditi da lavoro dipendente ed in base all'attuale testo dell'art. 16, c. 1, lett. b) del DPR 917/1986, gli "emolumenti arretrati" da assoggettare a tassazione separata son tutti quelli comunque riferibili ad anni precedenti, la cui erogazione o percezione in anni successivi sia effetto di leggi, contratti collettivi, *sentenze*, atti amministrativi sopravvenuti o di altre cause non indicate, purché non dipendenti dalla volontà delle parti del rapporto di lavoro. La sentenza n. 19606, quindi, non consentì interpretazioni stravaganti circa il trattamento tributario, mercé tassazione separata, degli emolumenti arretrati per prestazioni di lavoro dipendente percepiti per effetto di sentenze. Sicché, è vera l'autonomia della obbligazione tributaria rispetto agli obblighi retributivi posti da un correlato rapporto di lavoro subordinato, ma nel senso che le due obbligazioni sono connesse e, quindi, inscindibili. Invero, la ritenuta d'acconto che il datore di lavoro effettua al momento del pagamento della retribuzione attiene al rapporto tributario per il quale quello di lavoro, ai fini della ritenuta stessa, costituisce il momento di produzione del reddito e, dunque, il presupposto imponibile.

Pertanto, per quanto qui interessa, l'accertamento e la liquidazione dell'emolumento non pagato per tempo, la cognizione dei quali spetta al Giudice del lavoro, devono indicarne l'ammontare al lordo, ma

questo poi resta soggetto non alla ritenuta ordinaria, bensì al regime (obbligatorio) di tassazione separata ex art. 17, c. 1 del TUIR. Con la circolare ministeriale n. 23/E del 5 febbraio 1997, il Fisco chiarì che la *ratio* della tassazione separata nell'ipotesi di emolumenti arretrati fosse da ravvisarsi nella volontà di «...*attenuare gli effetti negativi che deriverebbero dalla rigida applicazione del criterio di cassa...*». Questi sono dunque i significati ritraibili dagli arresti dianzi citati della Corte suprema, quando dicono che il meccanismo delle ritenute fiscali inerisce ad un *momento successivo* a quello dell'accertamento e della liquidazione delle spettanze retributive e si pone in relazione al distinto rapporto d'imposta. Su quest'ultimo, il Giudice della cognizione non ha per vero il potere di interferire, ma quello dell'ottemperanza deve chiarire la portata del giudicato, rendendo noti quali principi e norme *naturaliter* guidano la corretta interpretazione della fattispecie così definita e l'attività di riemanazione conseguente al giudicato.

L'accertamento dell'emolumento al lordo vuol dire non già una sorta d'esenzione d'imposta o la rimessione del relativo pagamento alla volontà meramente potestativa del lavoratore, ma la conseguente regolazione del relativo importo secondo le regole, rispondenti al principio di capacità contributiva ex art. 53 Cost.

In questi soli termini, il Collegio può condividere l'assunto del TAR, laddove esclude, a differenza di ciò che affermano i ricorrenti, che l'accertamento e la liquidazione degli emolumenti non assolti per tempo hanno natura retributiva e non risarcitoria ai sensi dell'art. 6, c.

2 del DPR 917/1986. Tal disposizione, nell'assimilare il risarcimento del danno per perdita di reddito al reddito sostituito, esclude dalla stessa nozione il risarcimento del danno per la parte destinata soltanto a reintegrare il patrimonio del percettore a seguito di perdite o spese sostenute, ossia il c.d. *danno emergente*. Per contro lo stesso art. 6 assoggetta ad IRPEF (se del caso, a tassazione separata) gli emolumenti tardivamente assolti, gli indennizzi e tutti i ristori del c.d. *lucro cessante* quali vere e proprie dazioni sostitutive di un reddito che il lavoratore danneggiato non ha potuto conseguire per effetto di un evento lesivo, eccezion fatta per quei risarcimenti dipendenti da invalidità permanente o morte. In tal caso, è d'aiuto, perché esprime i concetti testé visti, Cass., sez. trib., 6 settembre 2013 n. 20482, laddove ai fini IRPEF tutte le indennità conseguite dal lavoratore a titolo di risarcimento dei danni consistenti nella perdita di redditi, esclusi quelli dipendenti da invalidità permanente o da morte, e quindi tutte le indennità aventi causa o che traggano comunque origine dal rapporto di lavoro, sono redditi da lavoro dipendente e, dunque, assoggettati a tassazione separata o a ritenuta d'acconto.

7. – Nei sensi fin qui esaminati, l'appello va accolto, con l'obbligo conseguente dell'intimata P.A. ad eseguire il giudicato scaturente dalla sentenza n. 614/2012. Giusti motivi suggeriscono tuttavia la compensazione integrale, tra le parti, delle spese di lite.

P.Q.M.

Il Consiglio di Stato in sede giurisdizionale (sez. IV), definitivamente pronunciando sull'appello (ricorso n. 9966/2015 RG in epigrafe), lo

accoglie e per l'effetto, in parziale riforma della sentenza gravata, accoglie il ricorso di primo grado per quanto di ragione e nei sensi di cui in motivazione, salva l'ulteriore attività di riesame della P.A. intimata.

Spese compensate.

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

Così deciso in Roma, nella Camera di consiglio del 23 giugno 2016, con l'intervento dei sigg. Magistrati:

Filippo Patroni Griffi, Presidente

Nicola Russo, Consigliere

Raffaele Greco, Consigliere

Fabio Taormina, Consigliere

Silvestro Maria Russo, Consigliere, Estensore

**L'ESTENSORE**  
**Silvestro Maria Russo**

**IL PRESIDENTE**  
**Filippo Patroni Griffi**

IL SEGRETARIO