

La restituzione di somme indebitamente percepite dal lavoratore deve avvenire al netto delle ritenute fiscali versate dal datore all'erario

di M. Busico - 21 Marzo 2022

Con la sentenza n. 5648, depositata il 21 febbraio 2022 qui annotata (che fa il paio con quella gemella n. 5647, in pari data) la sezione lavoro della Cassazione ha ribadito il principio, che ormai può considerarsi *ius receptum* nella giurisprudenza di legittimità, secondo il quale la restituzione da parte del lavoratore di somme indebitamente percepite (nella fattispecie per effetto di una sentenza del Tribunale successivamente riformata in appello) deve avvenire nei limiti di quanto effettivamente riscosso dal lavoratore medesimo, restando quindi esclusa la possibilità del datore di pretendere la ripetizione di somme al lordo delle ritenute fiscali, che non sono mai entrate nella sfera patrimoniale del dipendente.

In particolare, la Suprema Corte, richiamando alcuni dei suoi numerosi precedenti in argomento (*ex multis*: Cass. nn. 29758/2019; 23519/2019; 15755/2019; 6942/2019; 12993/2018; 1464/2012), ha affermato che qualora, come normalmente avviene, sui redditi oggetto della restituzione non siano state versate direttamente al lavoratore le relative ritenute fiscali, il datore di lavoro non può pretendere la restituzione da parte del dipendente, trattandosi di somme non percepite da quest'ultimo; il datore, tuttavia, avendo agito da sostituto d'imposta, ha diritto di recuperare le ritenute versate all'erario in relazione alle somme erogate al dipendente, poi da quest'ultimo restituite, attraverso l'azione di rimborso disciplinata dall'art. 38 del d.p.r. 29 settembre 1973, n. 600, che – ricorda la Cassazione citando la propria giurisprudenza – può essere esperita sia del sostituto d'imposta sia dal sostituito.

In definitiva, il diritto del datore di lavoro alla *restitutio in integrum* è indiscutibile; tuttavia, al fine di giungere alla medesima situazione in cui si trovava precedentemente al pagamento delle somme poi rivelatesi indebite, il datore non ha diritto alla restituzione al lordo delle ritenute, in quanto distinti sono i soggetti (il lavoratore e l'erario) in favore dei quali aveva eseguito il versamento.

Tale soluzione, per quanto, come ricordato, espressione di un orientamento ormai oltremodo consolidato, si presta comunque a qualche rilievo critico.

A tal proposito, si rammenta che il datore di lavoro agisce in qualità di sostituto d'imposta, vale a dire il soggetto obbligato in forza di disposizioni di legge al pagamento dell'imposta in luogo di altri per fatti o situazioni a questi riferibili (art. 64 d.p.r. n. 600/1973), mentre il dipendente assume la veste di sostituito d'imposta, ovvero il soggetto nei cui confronti si è realizzata la situazione in base alla quale scatta l'obbligo di versamento dell'imposta.

Ora, risulta pacifico che l'obbligato principale verso il fisco è il percettore del reddito imponibile e non il sostituto che esegua la ritenuta e il successivo versamento; in altri termini, l'effettivo debitore nei confronti dell'erario è il sostituto, il lavoratore, titolare della capacità contributiva afferente il reddito assoggettato a ritenuta, il quale infatti è tenuto a dichiarare i redditi lordi percepiti, recuperando in dichiarazione l'importo delle ritenute versate per suo conto dal sostituto, il datore.

Pertanto, è pur vero, come sostiene la Cassazione, che il lavoratore non percepisce le somme trattenute alla fonte dal datore, che sono poi da questi versate direttamente all'erario, tuttavia il lavoratore medesimo recupera di tali somme nella propria dichiarazione dei redditi, nella quale l'importo delle ritenute rappresenta un credito che viene utilizzato in diminuzione dei debiti dichiarati e l'eventuale eccedenza può essere compensata con altri debiti, oppure chiesta a rimborso.

Sotto queste circostanze, dunque, l'importo delle ritenute, per quanto non materialmente percepito dal lavoratore, non può negarsi che comunque entri nella sfera patrimoniale del dipendente (si veda in proposito, A. CARINCI, *Il recupero delle ritenute versate da parte del datore di lavoro su somme restituite dal dipendente*, in *Corr. trib.*, 2013, pag. 1431, il quale fa notare che «l'arricchimento del dipendente va quantificato comprendendo tutte le somme comunque erogate dal datore, comprese quelle trattenute per essere riversate all'Erario»).

Ad ogni modo, preso atto della posizione granitica della giurisprudenza di legittimità sopra rappresentata (si veda anche la pronuncia, nei tratti principali analoga a quella in commento, n. 5647, depositata lo stesso giorno), cui si aggiunge il conforme orientamento altrettanto fermo del Consiglio di Stato con riguardo ai rapporti di pubblico impiego (tra le tante: Cons. Stato nn. 1852/2019; 5010/2015; 3984/2011; 1164/2009), occorre individuare lo strumento tecnico a disposizione del datore di lavoro/sostituto d'imposta per recuperare le ritenute versate all'erario nell'interesse del dipendente/sostituto a fronte di somme erogate poi risultate indebite e per le quali sia stata ottenuta la restituzione al netto delle ritenute fiscali operate.

A tal proposito, l'art. 150 d.l. 19 maggio 2020, n. 34 (c.d. decreto Rilancio) ha riconosciuto ai sostituti d'imposta, ai quali siano state restituite somme al netto delle ritenute a suo tempo operate e versate, un credito d'imposta nella misura del 30% di quanto ricevuto (in argomento si veda: CARPENTIERI, *Sulla restituzione dei redditi di lavoro dipendente già sottoposti a tassazione ovvero: l'ufficio complicazioni cose semplici è rimasto aperto anche nel lockdown*, in *Riv. dir. trib.*, supplemento *on line* del 29 giugno 2020; MAGNANI – ALUNNI, *Ripetizioni di somme indebitamente corrisposte dal datore di lavoro al dipendente*, in *Corr. trib.*, 2020, 175; DI GIALLUCA – COTRONEO, *Al netto delle ritenute la restituzione delle somme al sostituto d'imposta*, in *Il fisco*, 2020, 3331; nonché le circolari esplicative dell'Agenzia delle Entrate (n. 8/E del 14 luglio 2021) e dell'INPS (n. 174 del 22 novembre 2021).

Tale previsione, come osservato dalla Cassazione, si applica «alle somme restituite dal 1° gennaio 2020» (così il terzo comma dell'art. 150 sopra citato), pertanto per i rapporti pregressi il datore di lavoro può procedere al recupero delle ritenute versate nelle casse erariali mediante la presentazione dell'istanza di rimborso di cui all'art. 38 d.p.r. n. 600/1973.

Matteo Busico, dottore di ricerca in diritto processuale tributario

Visualizza il documento: [Cass., 21 febbraio 2022, n. 5648](#)