

Civile Sent. Sez. 3 Num. 9807 Anno 2019

Presidente: ARMANO ULIANA

Relatore: IANNELLO EMILIO

Data pubblicazione: 09/04/2019

SENTENZA

sul ricorso iscritto al n. 23162/2017 R.G. proposto da
Gavazzi Roberto, rappresentato e difeso dall'Avv. Silvia Tortorella e
dall'Avv. Vincenzo Bruno, con domicilio eletto in Roma, via Giuseppe
Ferrari, n. 4, presso lo studio dell'Avv. Maurilio Prioreshi;

- *ricorrente* -

contro

UnipolSai Assicurazioni S.p.A., rappresentata e difesa dagli Avv.ti
Salvatore Trifirò, Giorgio Molteni e Paolo Zucchinali, con domicilio
eletto in Roma, piazza G. Mazzini, n. 27, presso lo studio Trifirò &

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

2019
241

5

Partners;

– controricorrente –

avverso la sentenza della Corte d'appello di Milano, n. 1364/2017, pubblicata il 20 giugno 2017;

Udita la relazione svolta nella pubblica udienza del 30 gennaio 2019 dal Consigliere Emilio Iannello;

udito l'Avvocato Silvia Tortorella;

udito l'Avvocato Paolo Zucchinali;

udito il Pubblico Ministero, in persona del Sostituto Procuratore generale Carmelo Sgroi, che ha concluso chiedendo il rigetto del ricorso.

FATTI DI CAUSA

1. Con decreto in data 7/11/2013 il Tribunale di Torino, in accoglimento del ricorso proposto da Roberto Gavazzi, ingiungeva alla Fondiaria Sai S.p.A. di pagare in favore del predetto l'importo di € 59.497,77, oltre rivalutazione e interessi. Secondo il ricorrente tale somma era stata indebitamente trattenuta dalla società, a titolo di ritenuta fiscale Irpef e di contribuzione previdenziale, sul maggiore ammontare di € 174.572,77 dovuto, per l'anno 2013, in forza di pregresse pattuizioni tra le parti; ciò sull'assunto che, risiedendo egli in Svizzera e trattandosi di erogazione avente natura e finalità previdenziale, ai sensi dell'art. 18 della Convenzione contro le doppie imposizioni, stipulata tra Italia e Svizzera e recepita con legge 23 dicembre 1978, n. 943, l'emolumento non era assoggettato ad imposta in Italia, bensì nello Stato di residenza.

Fondiaria Sai S.p.A. proponeva opposizione eccependo, preliminarmente, il difetto di giurisdizione dell'adito giudice ordinario trattandosi di controversia involgente questione in materia fiscale e, nel merito, la legittimità della ritenuta; sosteneva infatti che, trattandosi di erogazione avente natura di compenso differito per l'attività prestata come amministratore delegato in favore di essa

5

società, assimilato ai redditi da lavoro dipendente, ai sensi dell'art. 50, comma 1, lett. *c-bis*) d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, la stessa era da ritenersi soggetta ad imposizione nello Stato italiano, in forza dell'art. 15 della menzionata Convenzione.

2. Con sentenza del 21/10/2015 il tribunale rigettava l'opposizione.

Disattesa la preliminare eccezione di difetto di giurisdizione (in applicazione del principio secondo cui «spetta al giudice ordinario la giurisdizione a conoscere della controversia tra sostituto d'imposta e sostituto avente ad oggetto la contestazione della legittimità della ritenuta alla fonte, operata dal secondo all'atto del pagamento del proprio debito, ogni qual volta manchi "un atto qualificato", rientrante nella tipologia di cui all'art. 19 del d.lgs. n. 546 del 1992, riconducibile all'autorità fiscale, poiché soltanto in tal caso la controversia ha ad oggetto direttamente il rapporto tributario»: Cass. Sez. U. 19/12/2009, n. 26820; v. conf. Cass. Sez. U. 26/06/2009, nn. 15031-15032; Sez. U. 08/04/2010, n. 8312; Sez. U. 07/07/2017, n. 16833), il primo giudice riteneva nel merito fondata la tesi dell'opposto, trattandosi nella specie di pensione vitalizia costituita in attuazione di accordi conclusi tra le parti, prevista come dovuta «anche in caso di anticipata cessazione dell'attività a favore della società», correlata all'intera durata della vita del beneficiario, con espressa previsione di reversibilità in favore della moglie del titolare del trattamento.

3. Con la sentenza in epigrafe la Corte d'appello di Torino, in accoglimento — non in punto di giurisdizione, ma nel merito — del gravame interposto dalla società, ne accoglieva l'opposizione e revocava il decreto ingiuntivo, con integrale compensazione delle spese processuali.

Rilevava infatti che la Convenzione Italia-Svizzera contro la doppia imposizione non prevede alcun obbligo per il sostituto d'imposta di

astenersi dalla effettuazione della trattenuta nei confronti del percipiente l'erogazione, in ragione della natura della stessa, ancorché l'avente diritto risieda in Svizzera, essendo detto sostituto obbligato a osservare la legge fiscale italiana ed essendo previsto, quale meccanismo idoneo ad evitare la doppia imposizione, quello di cui all'art. 29 della medesima convenzione, ossia l'istanza di rimborso.

Soggiungeva che al sostituto d'imposta è bensì riconosciuta la facoltà di non effettuare la trattenuta in presenza di determinate condizioni, ma, trattandosi solo di una facoltà, non sussiste un correlativo diritto del contribuente a non subire trattenuta e dunque richiedere direttamente al sostituto d'imposta il pagamento della somma ad essa corrispondente.

Rilevava infine che, non potendosi considerare affatto accertata la natura pensionistica della rendita vitalizia in questione, doveva escludersi che UnipolSai avesse tenuto un comportamento contrario a buona fede nell'effettuare la trattenuta, avendo solo legittimamente ritenuto di non esercitare una sua facoltà, non violando così alcun obbligo a suo carico.

Riteneva infine doversi giungere ad analoga conclusione anche con riferimento alla contribuzione previdenziale trattenuta da UnipolSai per € 6.605,57 (questione non esaminata dal primo giudice). Ciò in quanto l'assoggettamento a contribuzione previdenziale è retto dai medesimi principi ed anche per essa la specifica convenzione che regola i rapporti tra Stati non impone al soggetto erogatore di non effettuare il versamento dei contributi.

4. Avverso tale decisione Roberto Gavazzi propone ricorso per cassazione sulla base di quattro motivi, cui resiste UnipolSai S.p.A., depositando controricorso.

Entrambe le parti hanno depositato memorie ex art. 378 cod. proc. civ..

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo il ricorrente denuncia

VIOLAZIONE E/O FALSA APPLICAZIONE DELL'ART. 10 COST., DELL'ART. 75 DPR N. 600/1975, della L. N. 943/1978, di ratifica della Convenzione Italia-Svizzera sulle doppie imposizioni del 09.03.1976, NONCHE' DELLA STESSA CONVENZIONE, della L. N. 1781/1963, di ratifica della Convenzione Italia-Svizzera per la sicurezza sociale del 14.12.1962, NONCHE' DELLA STESSA CONVENZIONE E DEGLI ARTT. 1 E 15 DISP. LEG. IN GENERALE, per avere la Corte d'Appello di Torino affermato il carattere facoltativo e non vincolante per il sostituto d'imposta delle norme sia della Convenzione Italia-Svizzera sulle doppie imposizioni, ratificata in Italia con la Legge n. 943/1978, sia della Convenzione Italia-Svizzera per la sicurezza sociale, ratificata in Italia con la Legge n. 1781/1963 - art. 360 comma 1 n. 3) c.p.c., nonché delle stesse leggi di ratifica delle convenzioni medesime.

Contesta l'«impostazione interpretativa» seguita dalla Corte di merito secondo la quale le convenzioni Italia-Svizzera sulle doppie imposizioni e per la sicurezza sociale non sarebbero recettive nei confronti dei soggetti privati e non costituirebbero, nei confronti degli stessi, fonte primaria di diritto cui i singoli devono uniformare la propria condotta, rimanendo tale qualità riconosciuta esclusivamente alle norme di fonte nazionale contenute nel t.u.i.r. e nella legislazione previdenziale.

Osserva che «le convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni (nel cui ambito rientra anche quella per la sicurezza sociale), sono norme di diritto internazionale pattizio, le quali sono recepite nel nostro ordinamento mediante legge di ratifica, a seguito della quale diventano diritto vigente all'interno dell'ordinamento giuridico nazionale e, quindi, vincolante per tutti i soggetti di diritto, ivi compresi i sostituti d'imposta».

Rileva che le fattispecie caratterizzate da elementi di estraneità non sono considerate dalla normativa ordinaria contenuta nel t.u.i.r. e nella legislazione previdenziale ma sono disciplinate attraverso

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

convenzioni tra Stati volte ad evitare le doppie imposizioni. A tale esigenza, soggiunge, risponde la previsione di cui all'art. 75 d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, a mente della quale «nell'applicazione delle disposizioni concernenti le imposte sui redditi sono fatti salvi gli accordi internazionali resi esecutivi in Italia», con la conseguenza che le citate norme convenzionali devono essere considerate *lex specialis* rispetto alla norma di cui all'art. 50 t.u.i.r. e, quindi, su di essa prevalenti.

2. Con il secondo motivo il ricorrente denuncia

OMESSA PRONUNCIA E OMESSO ESAME DI UN FATTO DECISIVO - ERROR IN PROCEDENDO E VIZIO MOTIVAZIONALE - ART. 112 C.P.C., ARTT. 15 E 18 CONVENZIONE ITALIA-SVIZZERA DOPPIE IMPOSIZIONI E L. N. 943/1978, di ratifica della Convenzione Italia-Svizzera sulle doppie imposizioni, ART. 4 CONVENZIONE ITALIA-SVIZZERA PER LA SICUREZZA SOCIALE E L. N. 1781/1963, di ratifica della Convenzione Italia-Svizzera per la sicurezza sociale del 14.12.1962, per non avere la Corte d'Appello di Torino pronunciato in ordine alla domanda di accertamento della illegittimità delle trattenute operate da UnipolSai e per avere omesso l'analisi dei fatti in contestazione fra le parti - art. 360 comma 1 nn. 4 e 5 c.p.c..

Lamenta che la Corte d'appello, sul presupposto della non obbligatorietà delle norme della Convenzione Italia-Svizzera sulle doppie imposizioni, ha ritenuto di non pronunciarsi in ordine alla natura degli emolumenti assoggettati a ritenuta fiscale e previdenziale e, conseguentemente, sulla legittimità o meno delle ritenute operate da UnipolSai.

Afferma che «una tale non statuizione (o non decisione) è, da un lato, in violazione all'art. 112 cod. proc. civ. ... e dall'altro, rappresenta un omesso esame del fatto controverso tra le parti, ovvero la legittimità o meno delle trattenute operate da UnipolSai alla luce del coordinato disposto della normativa di fonte nazionale e/o di fonte internazionale pattizia recepita nel nostro ordinamento seguito

di ratifica».

Illustra quindi le ragioni che avrebbero dovuto, in tesi, condurre ad attribuire alla rendita percepita natura di trattamento previdenziale e alla conseguente riconducibilità della fattispecie alla previsione di cui all'art. 18 della Convenzione Italia-Svizzera contro le doppie imposizioni (che prevede l'assoggettamento ad imposta nello Stato di residenza delle pensioni o di «altre remunerazioni analoghe»), nonché all'applicazione della legislazione previdenziale Svizzera quanto ai contributi previdenziali.

3. Con il terzo motivo il ricorrente deduce poi

VIOLAZIONE E/O FALSA APPLICAZIONE DEGLI ARTT. 24, 10, 102 E 111 COST., DELL'ART. 75 DPR N. 600/1975 e della L. N. 943/1978, di ratifica della Convenzione Italia-Svizzera sulle doppie imposizioni IN RELAZIONE AGLI ARTT. 23 E 50 TUIR E ALL'ART. 29 CONVENZIONE ITALIA-SVIZZERA SULLE DOPPIE IMPOSIZIONI E OMESSO ESAME DI UN FATTO DECISIVO - VIZIO MOTIVAZIONALE, per avere la Corte d'Appello di Torino affermato la non applicatività delle norme della Convenzione Italia-Svizzera sulle doppie imposizioni, la sottoposizione a trattenute delle somme corrisposte all'avv. Gavazzi da UnipolSai e la necessità dell'istanza di rimborso da parte del contribuente sostituito quale unico rimedio - art. 360 comma 1 nn. 3 e 5 c.p.c..

Sostiene che erroneamente la Corte d'appello, sul presupposto della non obbligatorietà delle norme della Convenzione Italia-Svizzera sulle doppie imposizioni, ha affermato (sulla scorta dell'interpretazione della normativa fornita da risoluzioni e circolari dell'amministrazione finanziaria), l'obbligatorietà per il sostituto d'imposta delle norme di cui agli artt. 23 e 50 t.u.i.r. e, per contro, l'applicazione soltanto facoltativa per lo stesso della Convenzione *de qua*, con il conseguente onere per il sostituto di presentare istanza di rimborso ai sensi dell'art. 29 della Convenzione medesima.

Osserva che una tale impostazione, da un lato, è in contraddizione con l'affermata sussistenza della giurisdizione del

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

giudice ordinario in ordine alle controversie tra sostituto d'imposta e contribuente sostituito, dall'altro, omette di operare il necessario coordinamento tra le norme generali e speciali che disciplinano la fattispecie e viola altresì le norme dettate in tema di adempimento dell'obbligazione nel rapporto privatistico tra sostituto e sostituito.

Secondo il ricorrente il contrasto con il principio affermato in punto di giurisdizione del giudice ordinario discende dal fatto che, in conseguenza dell'interpretazione accolta, il contribuente sostituito, per ottenere il rimborso della trattenuta illegittimamente effettuata, dovrebbe attivarsi presso l'amministrazione finanziaria presentando istanza di rimborso, senza poter richiedere nulla al sostituto.

Osserva al riguardo che, contrariamente a quanto ritenuto dalla Corte di merito, l'art. 29 della Convenzione non prescrive la necessità dell'istanza di rimborso da parte del sostituito, ma si limita a disporre che le imposte siano rimborsate a richiesta dell'interessato, il quale peraltro può ben essere anche il sostituto che abbia erroneamente applicato la trattenuta e che, a seguito di controversia civile, abbia dovuto restituire la relativa somma al contribuente sostituito che ne abbia contestato la legittimità.

Sotto il secondo profilo l'errore commesso dalla Corte d'appello consisterebbe nel ritenere vincolanti solo le norme interne (artt. 23 e 50 t.u.i.r.) e nel negare dignità di legge (peraltro speciale) alle norme di diritto internazionale pattizio.

Deduce infine vizio di motivazione apparente e contraddittoria per avere la Corte di merito omissivo di esplicitare le ragioni dell'espresso convincimento in punto di non obbligatorietà per il sostituto d'imposta delle norme della convenzione.

4. Con il quarto motivo il ricorrente infine denuncia

VIOLAZIONE E/O FALSA APPLICAZIONE DEGLI ARTT. 24, 10 E 53

COST., DELL'ART. 75 DPR 600/1975 e della L. N. 1781/1963, di ratifica della Convenzione Italia-Svizzera per la sicurezza sociale del 14.12.1962, NONCHE' DELLA STESSA CONVENZIONE, NONCHE' DELL'ART. 112 C.P.C. per avere la Corte d'Appello respinto la domanda dell'avv. Gavazzi di rimborso delle trattenute effettuate da Fondiaria Sai a titolo di contributi previdenziali e per avere la stessa Corte, altresì, affermato la necessaria presentazione da parte dell'avv. Gavazzi di istanza di rimborso.

Lamenta che erroneamente la Corte d'appello, con riferimento alle trattenute effettuate a titolo di contributi previdenziali, ha ritenuto che la Convenzione Italia-Svizzera per la sicurezza sociale non è precettiva nei confronti dei soggetti privati e non costituisce, nei confronti degli stessi, fonte primaria di diritto cui i singoli devono uniformare la propria condotta.

Rileva che la legislazione italiana non prevede alcun rimborso da parte dell'Inps per i contributi previdenziali pagati in eccesso e/o non dovuti, con la conseguenza che il ricorrente, a causa della condotta di UnipolSai, si vedrebbe ingiustamente ed irrimediabilmente accollata una perdita patrimoniale.

Evidenzia che, contrariamente a quanto affermato in sentenza, egli ha indicato la fonte normativa che obbliga la società a non effettuare le ritenute previdenziali, individuandola nell'art. 4 della Convenzione Italia-Svizzera per la sicurezza sociale, a tenore del quale «la legislazione applicabile è di regola quella della parte contraente nel cui territorio viene esercitata l'attività determinante ai fini dell'assicurazione».

Sostiene che, in base a tale disposizione, poiché egli in atto non svolge alcuna attività in Italia, essendo irrilevante quella in passato svolta, non sussisterebbe il presupposto che legittimerebbe la trattenuta contributiva.

5. I motivi primo e terzo, congiuntamente esaminabili per la loro

intima connessione, sono in parte inammissibili, in altra parte infondati.

5.1. Occorre anzitutto sgombrare il campo dalle censure che investono la (presunta) affermazione secondo cui le richiamate Convenzioni, quali fonti del diritto internazionale pubblico, sarebbero vincolanti esclusivamente per gli Stati contraenti e non avrebbero invece forza di legge all'interno dei singoli ordinamenti nazionali.

In realtà non v'è dubbio che le dette Convenzioni, per effetto delle leggi di ratifica, sono entrate a far parte dell'ordinamento interno, e come tali costituiscono fonti di diritti ed obblighi per gli organi statali e per tutti i soggetti pubblici e privati che operano all'interno dello Stato, al pari di una qualsiasi norma di origine nazionale.

È anche vero però che non si coglie, nella motivazione alla sentenza impugnata, tantomeno con valore fondante, un'affermazione contraria, di guisa che per converso le censure che postulano il contrario in realtà non centrano la vera *ratio decidendi* posta a fondamento della decisione.

Questa infatti riposa essenzialmente non sull'efficacia delle norme convenzionali bensì sul loro contenuto e, segnatamente, sulla constatazione che le stesse non dettano una disciplina in tema di sostituzione d'imposta e ritenuta alla fonte, idonea a sovrapporsi ed escludere l'operatività di quella interna, ma piuttosto si limitano a fissare i criteri per regolare le ipotesi che, caratterizzate da elementi di estraneità, possono condurre a un eventuale doppia imposizione, mentre dedicano all'ipotesi di imposte riscosse mediante ritenuta alla fonte una disposizione (quella contenuta nell'art. 29) che, lungi dall'escludere l'operatività delle norme interne a tale meccanismo dedicate, la presuppone, attribuendo al contribuente sostituito solo il diritto di richiedere il rimborso, nei termini e alle condizioni ivi previste.

5.2. Le censure che investono proprio tale fondamento

motivazionale della decisione si appalesano poi infondate.

Giova trascrivere le considerazioni sul punto svolte nella sentenza impugnata (pagg. 10 – 11):

«dispone l'art. 29 della Convenzione Italia-Svizzera che "1. Le imposte riscosse in uno dei due Stati contraenti mediante ritenuta alla fonte sono rimborsate a richiesta dell'interessato o dello Stato di cui esso è residente qualora il diritto alla percezione di dette imposte sia limitato dalle disposizioni della presente Convenzione. 2. Le istanze di rimborso, da prodursi in osservanza dei termini stabiliti dalla legislazione dello Stato contraente tenuto ad effettuare il rimborso stesso, devono essere corredate di un attestato ufficiale dello Stato contraente di cui il contribuente è residente certificante che sussistono le condizioni richieste per aver diritto all'applicazione dei benefici previsti dalla presente Convenzione".

«Dal tenore di tale disposizione si evince chiaramente — osservano i giudici *a quibus* — che la finalità di evitare la doppia imposizione è garantita dalla citata Convenzione mediante il meccanismo del diritto al rimborso da esercitarsi da parte del contribuente (o dello Stato in cui è residente) nei confronti del Fisco Italiano al quale il sostituto d'imposta ha riversato la trattenuta in ottemperanza alla normativa fiscale nazionale alla quale il sostituto è soggetto; non è invece previsto nella Convenzione un obbligo diretto del sostituto di imposta di non effettuare la trattenuta anche se il destinatario del gettito fiscale non sia lo Stato italiano.

«Dunque deve concludersi che l'applicazione diretta della Convenzione da parte del sostituto d'imposta costituisce solo una facoltà ..., esercitata dal medesimo sotto la sua responsabilità (ove convinto, n.d.r.) di trovarsi nella legittima condizione di non dover operare, ai sensi della Convenzione, la trattenuta fiscale, e pur sempre, all'evidenza, soggetta alla verifica del Fisco. In questo senso numerose Risoluzioni e Circolari del Fisco hanno infatti posto l'accento

sulla natura facoltativa per il sostituto d'imposta di non effettuare la trattenuta sulle erogazioni (cfr. Risoluzione del Ministero delle Finanze n. 68/E del 24.5.2000, n. 183 del 24.9.2003, ed altre precedenti); le suddette Risoluzioni, dopo aver precisato che la disciplina delle modalità di rimborso delle ritenute operate alla fonte in Italia deve avvenire in base alla normativa nazionale, in quanto l'applicazione delle misure convenzionali viene prevista tramite rimborsi, in sintonia con l'impostazione generale del sistema tributario nazionale, hanno però dato atto che "l'intensificarsi degli scambi economici internazionali e pressanti esigenze di snellezza hanno indotto l'Amministrazione finanziaria italiana a prevedere in generale procedure atte a consentire l'applicazione diretta delle disposizioni delle Convenzioni per evitare le doppie imposizioni da parte dei sostituti d'imposta" precisando "che i sostituti d'imposta possono, sotto la propria responsabilità, applicare direttamente l'esenzione o le minori aliquote previste in Convenzioni vigenti fra l'Italia ed il Paese di residenza del beneficiario del reddito".

«Hanno dunque chiarito che non sussiste alcun obbligo per il sostituto di imposta di non effettuare la trattenuta nei confronti di un soggetto residente all'estero per redditi che debbano essere tassati dallo Stato estero, ma solo una facoltà in tal senso».

La ricostruzione, nei termini sopra esposti, del dettato normativo appare corretta e pienamente condivisibile e resiste alle censure svolte in ricorso, le quali si rivelano del tutto eccentriche e inconferenti.

5.2.1. Si è già detto, invero, della incoerenza, rispetto alla effettiva *ratio decidendi*, dell'insistito rilievo circa la piena efficacia nell'ordinamento interno delle richiamate norme convenzionali.

5.2.2. Resta da dire dell'assunto secondo cui la ricostruzione accolta, attribuendo al sostituto, per opporsi a un prelievo fiscale non dovuto in base alla Convenzione, il solo rimedio dell'istanza di

rimborso, contrasterebbe con l'affermata giurisdizione del giudice ordinario a conoscere delle controversie tra sostituto d'imposta e sostituto.

Anche tale rilievo si appalesa privo di pregio.

È evidente infatti che affermare la giurisdizione del giudice ordinario con riferimento al detto rapporto (ma lo stesso sarebbe anche ove lo si ritenesse attratto nella giurisdizione del giudice tributario) non significa affatto anche riconoscere la fondatezza nel merito delle eccezioni opposte dal sostituto in punto di legittimità e/o fondatezza della ritenuta.

Alla luce della accolta ricostruzione del quadro normativo l'infondatezza della pretesa creditoria del sostituto discende non già da presunti limiti del giudice ordinario (ovvero anche, in ipotesi, di quello tributario) a decidere circa la legittimità della ritenuta nel rapporto interno, quanto piuttosto proprio dalla affermazione in positivo di tale legittimità, discendente dal rilievo che, come detto, la norma convenzionale non fa obbligo al sostituto di non operare nella ipotesi descritta la ritenuta.

Può anzi osservarsi che le ragioni stesse che conducono ad affermare la giurisdizione del giudice ordinario contribuiscono ad avvalorare la giustezza di tale ricostruzione.

Giova infatti rammentare che tra sostituto e sostituito intercorre un rapporto di rivalsa, in base al quale il primo ha il diritto-dovere di effettuare le ritenute.

Proprio perché si ritiene che tale rapporto sia di diritto privato, e non di diritto tributario, se ne attribuisce la condizione, nella più recente consolidata giurisprudenza di questa Corte, sopra ricordata, al giudice ordinario.

La norma sulle ritenute alla fonte, anche se contenuta in testi normativi di diritto tributario, in funzione di una finalità fiscale, è pur sempre una norma che opera sul rapporto che intercorre tra sostituto

e sostituito, modificando la disciplina civilistica del rapporto.

Il sostituto, infatti, nel momento in cui corrisponde le somme soggette a ritenuta, ha il diritto-dovere di trattenerne una frazione. L'obbligazione del sostituto verso il sostituito è adempiuta ed estinta con la corresponsione di una somma minore di quella dovuta; ciò in forza di una norma che, anche se per ragioni fiscali, ha per oggetto il regime del rapporto civilistico.

Operare la ritenuta è, dunque, di regola, non solo un diritto, ma anche un obbligo.

In tale contesto, ritenere che il sostituito possa opporre in giudizio contestazioni sulla non dovutezza della ritenuta in quanto a monte finalizzata a un prelievo fiscale in realtà escluso dalla norma convenzionale, significherebbe ipotizzare non solo l'inoperatività del detto obbligo in capo al sostituto ma, ben di più, l'esistenza di un contrapposto obbligo in capo allo stesso di non operare la trattenuta.

Proprio tale obbligo, come correttamente rilevato nella sentenza impugnata, non è però affatto previsto dalla norma convenzionale, né lo stesso può ricavarsi indirettamente dalle norme che definiscono le condizioni per l'imponibilità dei redditi in uno o nell'altro degli Stati contraenti, quantomeno per l'evidente ragione che l'accertamento della sussistenza o meno di tali condizioni, caso per caso, richiede l'acquisizione di dati fattuali del cui onere, in mancanza per l'appunto di obblighi normativi in tal senso, non può farsi carico al sostituto.

Di ciò si trae assai significativa conferma proprio dalla norma convenzionale di cui al secondo comma del menzionato art. 29 che, lungi dal giustificare il convincimento di un obbligo in capo al sostituto di operare ex se accertamenti in ordine alla sussistenza di limiti convenzionali al prelievo fiscale sottostante alla dovuta ritenuta, fa carico al contribuente/sostituito, in sede di rimborso, di corredare la relativa istanza «di un attestato ufficiale dello Stato contraente di cui il contribuente è residente certificante che sussistono le condizioni

richieste per aver diritto all'applicazione dei benefici previsti dalla presente Convenzione» (attestato che, peraltro, è appena il caso di aggiungere, non risulta nemmeno dedotto sia stato previamente consegnato al sostituto, né offerto in produzione nel presente giudizio).

6. Il rigetto del primo e del terzo motivo comporta l'assorbimento delle censure svolte nel secondo motivo nella parte in cui sono riferite alla pretesa di restituzione delle ritenute fiscali.

In base alle considerazioni sopra esposte, infatti, quand'anche si rivelassero fondate le argomentazioni del ricorrente circa la natura pensionistica/previdenziale delle erogazioni (di cui con il secondo motivo si lamenta l'omesso esame), non ne deriverebbe per ciò solo l'illegittimità delle ritenute fiscali operate.

7. Il secondo motivo mantiene tuttavia autonomo rilievo laddove lamenta omessa pronuncia sulla natura retributiva o previdenziale della rendita erogata ai fini della domanda di restituzione delle trattenute previdenziali.

7.1. È vero infatti che come rilevato in sentenza — con motivazione che resiste al quarto motivo, da considerarsi palesemente infondato — la convenzione italo-svizzera in materia di sicurezza sociale non contiene alcuna norma che deroghi all'obbligo, imposto al datore di lavoro dalla normativa nazionale, di effettuare le trattenute previdenziali.

L'unica norma alla quale il ricorrente fa riferimento, contenuta nell'art. 4 della citata convenzione, a mente del quale «la legislazione applicabile è di regola quella della Parte contraente sul cui territorio viene esercitata l'attività determinate ai fini dell'assicurazione», non giustifica affatto l'assunto secondo cui, una volta cessata l'attività lavorativa, dovrebbe aversi riguardo all'effettiva residenza, posto che:
a) dalla coniugazione del verbo al tempo presente non può ricavarsi univoca indicazione nel senso che, una volta cessata l'attività, anche

il luogo ove essa è stata svolta cessi di essere criterio determinativo;
b) quand'anche così fosse, non se ne potrebbe comunque inferire, in assenza di alcuna indicazione in tal senso, la prevalenza della legislazione del luogo di residenza.

7.2. Tale rilievo tuttavia di per sé non giustifica il rigetto della domanda di restituzione delle trattenute previdenziali.

Proprio l'applicazione della legislazione nazionale imporrebbe infatti, ove dovesse riconoscersi la natura pensionistica dell'emolumento, di escluderlo da contribuzione previdenziale e di non operare pertanto su di esso la relativa trattenuta, dovendo anche escludersi che, con riferimento a trattenute contributive indebite, il lavoratore percettore dell'emolumento sottoposto a ritenuta possa avvalersi del rimedio dell'istanza di rimborso nei confronti dell'ente previdenziale.

Secondo principio consolidato nella giurisprudenza di questa Corte, infatti, in tema di obbligazione contributiva nelle assicurazioni obbligatorie, il datore di lavoro — che, ai sensi dell'art. 19 della legge n. 218 del 1952, è responsabile del pagamento dei contributi anche per la parte a carico dei lavoratori che egli trattiene sulla retribuzione corrisposta ai medesimi — è direttamente obbligato verso l'ente previdenziale anche per la parte a carico dei lavoratori dei quali non è rappresentante *ex lege*. Ne consegue che, in ipotesi di indebito contributivo, il datore di lavoro è l'unico legittimato all'azione di ripetizione nei confronti dell'ente anche con riguardo alle quota predetta e pertanto, diversamente da quanto avviene nel rapporto tra datore sostituto d'imposta e lavoratore contribuente sostituito, egli ha l'obbligo, e non la facoltà, di richiedere all'ente previdenziale la restituzione della quota a carico del prestatore di lavoro e, comunque, deve effettuare il conguaglio tra i contributi versati per conto dei lavoratori medesimi e quelli effettivamente a carico di questi ultimi, mentre il lavoratore che abbia subito l'indebita trattenuta può agire

soltanto nei confronti del datore di lavoro che ha eseguito la trattenuta stessa (Cass. 11/01/2006, n. 239; v. anche Cass. 29/01/2018, n. 2135).

7.3. Da qui, dunque, come si diceva, la persistente rilevanza del secondo motivo laddove lamenta omessa pronuncia sulla natura retributiva o previdenziale della rendita erogata ai fini della domanda di restituzione delle trattenute previdenziali.

Una tale doglianza deve però ritenersi infondata.

Si ricava, infatti, da un complessivo esame della motivazione l'espressione di un chiaro convincimento della natura retributiva delle erogazioni, a tratti anche esplicito, là dove in particolare si afferma (v. pag. 11, penultimo cpv.) che, da un lato, l'erogazione in questione è riconducibile alla previsione di cui all'art. 50, comma 1, lett. h), t.u.i.r. quale rendita vitalizia diversa da quelle aventi funzione previdenziale e come tale assimilata ai redditi da lavoro dipendente e, dall'altro, che «sulla base del contenuto degli accordi intercorsi fra le parti e della sentenza del tribunale di Firenze n. 147 del 15/2/2011, appare evidente il collegamento fra detta rendita e l'attività espletata quale amministratore da parte dell'appellato ...».

Sebbene si tratti di accertamento incidentale, meramente aggiuntivo nell'impostazione motivazionale della Corte di merito, il cui baricentro poggia sulla irrilevanza ai fini del giudizio delle evocate convenzioni internazionali, non può dubitarsi che esso dia univoca risposta alle opposte tesi sul punto svolte dall'appellato.

Alla luce di tale dato, deve anche ritenersi che la successiva affermazione leggibile a pag. 12 della sentenza — là dove i giudici d'appello, nell'evidenziare che la Convenzione italo svizzera in materia di sicurezza sociale non impone al soggetto erogatore della rendita vitalizia di non effettuare il versamento dei contributi, rilevano (tra due lineette d'interpunzione) che «ciò *a fortiori* (vale, n.d.r.) stante la natura controversa dell'erogazione oggetto di causa» — ha il solo

scopo di rimarcare il carattere assorbente della prima *ratio decidendi* accolta (mancanza di un obbligo convenzionale di non effettuare la trattenuta) e rafforzare la valutazione di legittimità del comportamento della società che, tanto più nel ragionevole dubbio *ex latere debitoris* della natura pensionistica dell'erogazione (questo il più ragionevole significato dell'inciso), non aveva alcun obbligo di non effettuare la trattenuta; si tratta dunque di un inciso cui non può attribuirsi anche la forza logico-argomentativa di contraddire l'esposto precedente convincimento circa la natura retributiva dell'erogazione medesima.

Ciò basta ad escludere, come detto, la sussistenza del dedotto vizio di omessa pronuncia sul punto.

7.4. La doglianza è poi palesemente inammissibile nella parte in cui denuncia vizio di motivazione con riferimento alla medesima questione, per almeno quattro ragioni:

a) trattasi di questione di mero diritto, come tale, non suscettibile di sindacato in cassazione sotto il profilo del vizio motivazionale (v. *ex multis* Cass. 08/05/2012, n. 7880);

b) la doglianza eccede i limiti nei quali è consentito censurare la sentenza ex art. 360, comma primo, num. 5, cod. proc. civ. (nel testo applicabile *ratione temporis*, successivo al d.lgs. n. 40 del 2006 e anteriore alla legge n. 134 del 2012) per « omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio che è stato oggetto di discussione tra le parti»: dovendosi intendere per «fatto» non una questione trattata o un punto deciso, ma un vero fatto, principale o secondario la cui esistenza risulti dal testo della sentenza (rilevanza del dato testuale) o dagli atti processuali (rilevanza anche del dato extratestuale), che abbia costituito oggetto di discussione e abbia carattere decisivo (cioè che, se esaminato, avrebbe determinato un esito diverso della controversia) (cfr. Cass. Sez. Un., 22/9/2014, n. 19881; Sez. U. 07/04/2014, n. 8053 Rv. 629830);

c) è contraddittoria e incompatibile con la contestuale denuncia, in relazione alla medesima questione, di omessa pronuncia (v. *ex multis* Cass. 27/01/2006 n. 1755; 24/02/2006, n. 4201; 14/02/2006, n. 3190; 01/06/2007, n. 12886; 17/07/2007, n. 15882);

d) non si confronta con la decisione impugnata che, nei termini sopra esposta, esamina la questione e su di essa si pronuncia.

8. Il ricorso deve essere in definitiva rigettato.

Considerate tuttavia le ambiguità espositive (sopra segnalate nel § 7.3) che caratterizzano la sentenza impugnata con riferimento ad una delle questioni rilevanti ai fini della decisione e che possono aver contribuito a determinare l'erronea lettura datane dal ricorrente, si ravvisano i presupposti (quali dettati dall'art. 92, comma primo, cod. proc. civ., nel testo, applicabile *ratione temporis*, modificato dall'art. 45, comma 11, legge 18 giugno 2009, n. 69, anteriore alle modifiche successivamente apportate dall'art. 13, comma 1, d.l. 12 settembre 2014, n. 132, convertito, con modificazioni, dalla legge 10 novembre 2014, n. 162) per l'integrale compensazione delle spese.

Ricorrono le condizioni di cui all'art. 13, comma 1-*quater*, d.P.R. 30 maggio 2002, n. 115, inserito dall'art. 1, comma 17, legge 24 dicembre 2012, n. 228, per l'applicazione del raddoppio del contributo unificato.

P.Q.M.

rigetta il ricorso Compensa integralmente le spese processuali.

Ai sensi dell'art. 13 comma 1-*quater* del d.P.R. n. 115 del 2002, inserito dall'art. 1, comma 17 della l. n. 228 del 2012, dà atto della sussistenza dei presupposti per il versamento, da parte del ricorrente, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per il ricorso, a norma del comma 1-*bis*, dello stesso articolo 13.

Così deciso il 30/1/2019

