

Ordinanza del 29/05/2025 n. 14296 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Intitolazione:

Lavoro dipendente - Emolumenti arretrati - Tassazione arretrata

Massima:

Gli emolumenti arretrati da assoggettare a tassazione separata sono tutti quelli riferibili ad anni precedenti, la cui erogazione o percezione in anni successivi sia effetto di leggi, contratti collettivi, sentenze, atti amministrativi sopravvenuti ovvero di altre cause non indicate, le quali, però, debbono essere non dipendenti dalla volontà delle parti. L'esclusione dell'applicazione dal regime di tassazione separata riguarda i casi in cui il pagamento delle somme di spettanza del lavoratore sia stato posticipato per volontà concorde di entrambe le parti, coerentemente alla ratio normativa, che si sostanzia nella volontà di sottrarre all'accordo tra datore di lavoro e dipendente l'applicazione di un regime fiscale più favorevole.

Massima redatta a cura del Ce.R.D.E.F.

Testo:

FATTI DI CAUSA

Il contribuente A.A. impugnava dinanzi alla Commissione tributaria provinciale di La Spezia la cartella di pagamento, emessa da Equitalia Nord - relativa ad Irpef su redditi soggetti a tassazione separata riferita all'anno di imposta 2010, oltre interessi e sanzioni - ottenendo l'accoglimento del ricorso.

L'Agenzia delle Entrate proponeva appello dinanzi alla Commissione tributaria regionale della Liguria, che - in parziale accoglimento del gravame - dichiarava non dovute le sanzioni portate dall'atto impositivo, ritenendo tuttavia che l'Amministrazione avesse correttamente determinato l'imposta sulla base della aliquota applicata nel biennio anteriore all'anno di ricezione degli arretrati.

Avverso tale decisione ha proposto ricorso per cassazione il contribuente, affidandolo ad un unico motivo.

L'intimata Agenzia delle Entrate ha resistito con controricorso.

In prossimità dell'adunanza, la parte privata ha depositato memoria ad illustrazione delle proprie ragioni.

CONSIDERATO

Con l'unico motivo di ricorso il contribuente deduce "Violazione e falsa applicazione degli articoli 17 e 21 D.P.R. 22 maggio 1986, n. 917 in relazione all' art. 360 , primo comma, n. 3 c.p.c."

Il ricorrente si duole della interpretazione, asseritamente errata, offerta dal giudice del gravame con riferimento all' art. 17 , comma 3 D.P.R. n. 917/1986 e in base alla quale "ovvero deve essere inteso come avverso e non alternativo in quanto la norma fa riferimento al caso specifico lett. b) comma 1, art. 17", e della conseguente omissione in ordine all'applicazione del criterio in base al quale calcolare l'aliquota di tassazione dell'emolumento soggetto a tassazione separata, come indicato dal comma 3 dell'art. 17 D.P.R. cit.

Il motivo è fondato.

In tema di redditi da lavoro dipendente questa Corte di legittimità ha già chiarito che "gli "emolumenti arretrati" (da assoggettare a tassazione separata) sono tutti quelli "riferibili ad anni precedenti", la cui erogazione o percezione in anni successivi sia effetto di leggi, contratti collettivi, sentenze, atti amministrativi sopravvenuti ovvero di "altre cause" non indicate, le quali, però, debbono essere "non dipendenti dalla volontà delle parti" (v. Cass. n. 19606/2005 e, più recentemente, Cass. n. 3581/2020).

Nella specie, non può revocarsi in dubbio il fatto che le somme percepite dal contribuente (somme percepite nell'anno 2010 e riferite ai diritti sorti e maturati nel periodo dal 19/11/1993 al 30/06/1998 - differenze retributive per mansioni superiori dirigenziali svolte dall'odierno ricorrente) costituiscano emolumenti arretrati assoggettabili a tassazione separata, in quanto tali, tassabili ai sensi dell' art. 21 D.P.R. n. 917/1986 , a norma del quale "l'imposta è determinata applicando all'ammontare percepito l'aliquota corrispondente alla metà del reddito complessivo netto del contribuente nel biennio anteriore all'anno in cui è sorto il diritto alla loro percezione ovvero, per i redditi e le somme indicati, rispettivamente, nelle lettere b), c-bis) e n-bis) del comma primo dell'articolo 17 all'anno in cui sono percepiti".

Il dettato legislativo riportato considera emolumenti arretrati tutti quelli riferibili ad anni precedenti, la cui erogazione e conseguente percezione da parte del contribuente sia stata ritardata in anni successivi per effetto di una delle cause ivi riportate, tra cui rientra espressamente l'ipotesi in cui la corresponsione dell'emolumento trovi la propria ragion d'essere in una sentenza, come nel caso che ci occupa.

Il regime di tassazione separata previsto in tali casi persegue la ratio precipua di non gravare oltremodo il contribuente, raggiunto dagli emolumenti in un periodo successivo rispetto a quello di maturazione, assoggettandolo ingiustificatamente ad un regime fiscale deteriore determinato dal cumulo tra i proventi percepiti nell'anno e quelli arretrati.

Tale regime viene tuttavia meno, dando luogo alla fattispecie legale dell'esclusione dell'emolumento arretrato dalla tassazione separata, in virtù dell'assunta e dimostrata

sussistenza di una "causa" dipendente dalla volontà delle parti da cui ha originato il ritardo nell'erogazione e percezione.

Escludere dall'eccezionale categoria in discorso gli emolumenti successivi percepiti dal contribuente, siccome riconosciuti a seguito di sentenza favorevole ottenuta su ricorso dallo stesso proposto, risulta privo di qualsivoglia giustificazione logico-giuridica. Ed invero, l'esclusione dell'applicazione dal regime di tassazione separata riguarda i casi in cui il pagamento delle somme di spettanza del lavoratore sia stato posticipato per volontà concorde di entrambe le parti, coerentemente alla ratio normativa, che si sostanzia nella volontà di sottrarre all'accordo tra datore di lavoro e dipendente l'applicazione di un regime fiscale più favorevole.

Per completezza, merita ricordare come -a contrariis- questa Corte abbia escluso dal regime di tassazione separata gli emolumenti arretrati che vengano corrisposti nell'anno immediatamente successivo ed entro il termine di centoventi giorni, ritenuto fisiologico per l'espletamento delle operazioni contabili di definizione della retribuzione variabile.

Si è, ad esempio, affermato che i compensi corrisposti ai giudici tributari - redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente - non sono qualificabili come "arretrati" e non sono, pertanto, da ricomprendersi tra quelli soggetti a tassazione separata ai sensi dell' art. 17 T.U.I.R. quando gli emolumenti relativi all'attività svolta nell'ultimo trimestre dell'anno siano corrisposti, nell'anno successivo, entro il termine di centoventi giorni, da ritenersi fisiologico in considerazione della natura del rapporto dal quale derivano (cfr. la cit. Cass. n. 3581/2020 , nella cui motivazione si è ritenuto che la lacuna normativa sul termine fisiologico possa essere colmata attraverso un intervento surrogatorio del giudice di legittimità fondato sugli artt. 97 Cost. e 1183 c.c., e che il termine possa parametrarsi a quello previsto dall' art. 14 del D.L. n. 669 del 1996 , dettato in materia di esecuzione forzata nei confronti delle pubbliche amministrazioni).

All'opposto, nel caso qui in scrutinio, si tratta di somme maturate nel periodo 1993/1998 ed accreditate nel 2010, peraltro a seguito di azione giudiziaria, come già ricordato. Non ricorre quindi l'ipotesi di ritardo fisiologico che giustifica l'esclusione dello speciale regime di tassazione separata.

Acclarata l'operatività, nel caso di specie, della disciplina di cui agli artt. 17 e 21 D.P.R. 917/1986 , l'interpretazione del dettato normativo seguita dai giudici del gravame non appare conforme alla ratio legis, incorrendo nella denunciata violazione di legge.

Difatti, l'Agenzia delle Entrate ha fatto concorrere l'emolumento arretrato alla formazione del reddito complessivo dell'anno in cui tale emolumento è stato percepito (anno 2010), determinando per tal via un'aliquota superiore al 30,72%, in applicazione, come evidente, del criterio più sfavorevole al contribuente, ciò in aperto contrasto con quanto stabilito al comma 3 dell' art. 17 D.P.R. n. 917/1986 .

In definitiva, il ricorso deve essere accolto e la sentenza impugnata va cassata, con rinvio al giudice del merito perché si uniformi ai suindicati principi e provveda anche alla regolazione delle spese del presente giudizio.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Liguria, in diversa composizione, cui demanda di provvedere anche sulle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, il 7 maggio 2025.

Depositato in Cancelleria il 29 maggio 2025.

Documenti citati

Elenco Atti Normativi citati

Costituzione del 22/12/1947

Costituzione della Repubblica Italiana.

Articolo 97

Articolo 97.

- In vigore dal 8 maggio 2012

Decreto-legge del 31/12/1996 n. 669

Disposizioni urgenti in materia tributaria, finanziaria e contabile a completamento della manovra di finanza pubblica per l'anno 1997.

Articolo 14

Esecuzione forzata nei confronti di pubbliche amministrazioni

- In vigore dal 6 dicembre 2017

Testo unico del 22/12/1986 n. 917

Testo unico delle imposte sui redditi.

Articolo 17

Tassazione separata. (N.D.R.: Articolo in vigore dal 1 gennaio 2007 ai sensi dell'art.1, comma 749, legge 27 dicembre 2006 n.296 che ha recato modifiche al decreto legislativo 5 dicembre 2005 n.252.)

- In vigore dal 18 giugno 2025

Elenco Atti Normativi citati non presenti in banca dati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza