Sentenza del 18/12/2019 n. 33650 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Svolgimento del processo

B.U., dipendente della società A. spa, proponeva ricorso per la cassazione della sentenza n. 17/12/13 della CTR del Piemonte depositata il 1 marzo 2013.

La controversi trae origine dall'istanza di rimborso, avanzata dal contribuente all'Agenzia delle Entrate, di somme corrisposte in misura superiore al dovuto, a titolo di ritenuta d'imposta operata dalla società suo datore di lavoro/sostituto d'imposta, sul valore di azioni, offerte dalla società al dipendente nel 2004. L'istanza di rimborso restava inevasa e su di essa si formava silenzio - rifiuto.

Giova ricordare che le azioni erano state offerte al valore del momento pari a Euro 74.375,00.

Nel 2005 il ricorrente aveva proceduto alla rivalutazione ex D.L. n. 203 del 2005 convertito nella L. n. 248 del 2005, dei diritti di opzione il cui valore veniva fissato a Euro 101.346,00. Per tale operazione il B. corrispondeva quanto dovuto a titolo di imposta sostitutiva.

Nel 2006, esercitava i diritti di opzione e contestualmente vendeva il "pacchetto" al prezzo di Euro 432.284,39.

La società datrice di lavoro aveva effettuato una ritenuta d'imposta sulla differenza tra il suindicato prezzo di vendita e l'iniziale valore al momento dell'offerta, applicando, nella tassazione della plusvalenza, il regime conseguente al D.L. n. 262 del 2006, convertito con modifiche nella L. n. 286 del 2006. Ciò senza tener alcun conto del valore conseguente alla rivalutazione dei diritti di opzione.

Il ricorrente, pur ritenendo non esatti tali criteri di calcolo, procedeva cautelativamente a presentare la dichiarazione dei redditi per il 2006 attenendosi ai parametri adottati dal datore di lavoro per il computo delle ritenuta d'imposta, facendone poi oggetto dell'istanza di rimborso.

Formatosi il silenzio rifiuto su tale istanza, provvedeva ad impugnarlo innanzi alla CTP di Torino articolando il "petitum" in una domanda principale ed altra subordinata. Il primo giudice accoglieva quest'ultima e il contribuente l'appellava insistendo per l'accoglimento della principale. Il gravame ha dato luogo alla sentenza n. 17/12/13 impugnata in questa sede.

Il ricorrente ha basato il suo ricorso su tre motivi.

Con il primo ritiene la sentenza in esame nulla, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, stante l'insanabile contrasto tra la motivazione e il dispositivo.

In via subordinata:

- con il secondo lamenta violazione della L. n. 212 del 2000, art. 3, comma 1, per la mancata applicazione al caso in esame del principio per cui, in caso di mutamento di regime fiscale senza che la nuova normativa contenga un disciplina transitoria, l'innovazione è differita all'anno d'imposta successivo a quello della sua entrata in vigore;

- con il terzo censura il mancato accoglimento della sua richiesta di conteggiare in ogni caso il valore conseguente alla rivalutazione dei diritti di opzione aumentato aggiunto al valore delle azioni al momento dell'offerta/assegnazione da parte della società.

Resiste l'Agenzia delle Entrate con controricorso e ricorso incidentale a cui ha fatto seguito il controricorso al ricorso incidentale del contribuente nonchè memoria.

Giova evidenziare - per l'assorbente rilievo che, come si dirà, assumono nel presente giudizio - che il primo motivo di ricorso principale e il primo motivo del ricorso incidentale coincidono.

Motivi della decisione

Dall'esame della sentenza impugnata emerge che la motivazione è nel senso dell'accoglimento della domanda del contribuente, laddove aveva chiesto che fosse affermato che per l'anno d'imposta 2006 dovesse trovare ancora applicazione la precedente normativa a lui più favorevole, avendo il giudice regionale ritenuto applicabile la nuova, cioè la L. n. 286 del 2006, soltanto dal 1 gennaio 2007, in applicazione della c.d. clausola di differimento, di cui alla L. n. 212 del 2000, art. 3.

In definitiva, la motivazione depone nel senso di ritenere, favorevolmente al contribuente, che la plusvalenza maturata dovesse essere assoggettata all'aliquota agevolata dei 12,50%. Ha poi accolto la tesi dell'Ufficio circa la non applicabilità al caso in esame dell'istituto della rivalutazione dei diritti di opzione, posto che il D.L. n. 203 del 2005, art. 11 quaterdecies, comma 4, (convertito nella L. n. 248 del 2005) era riferibile soltanto ai redditi diversi da quelli di lavoro dipendente.

Nel dispositivo, in evidente contrasto con la motivazione, la commissione territoriale ha affermato il rigetto dell'appello del contribuente. Questi aveva, pertanto, presentato istanza di correzione della sentenza n. 17/12/13 ex art. 287 c.p.c.. Istanza alla quale si è opposta l'Agenzia delle Entrate.

Il giudice regionale, con ordinanza 106/22/14 depositata il 1 marzo 2014, ha respinto l'istanza, ritenendo non applicabile al caso di specie la procedura di cui all'art. 287 c.p.c..

Ne discende che la sentenza in esame presenta uno stridente contrasto tra motivazione e dispositivo, stante il senso diametralmente opposto dell'una rispetto all'altro.

La giurisprudenza di questa Corte, che questo Collegio ribadisce, ha più volte affermato che "Il contrasto tra formulazione letterale del dispositivo di una pronuncia della Corte di cassazione e quanto dichiarato in motivazione, non incidendo sull'idoneità del provvedimento, considerato complessivamente nella totalità delle sue componenti testuali, a rendere conoscibile il contenuto della statuizione giudiziale, non integra un vizio attinente alla portata concettuale e sostanziale della decisione, bensì un errore materiale, correggibile ai sensi degli artt. 287 e 391 - bis c.p.c., trattandosi di ovviare ad un difetto di corrispondenza tra l'ideazione del giudice e la sua materiale rappresentazione grafica, rilevabile "ictu oculi" dal testo del provvedimento, senza che venga in rilievo un' attività di specificazione o di interpretazione della sentenza (Sez. 6 3, Ordinanza n. 668 del 15/01/2019). Ed analogamente ha affermato che "Il contrasto tra motivazione e dispositivo che determina la nullità della sentenza ricorre solo se ed in quanto esso incida sulla idoneità del provvedimento, nel suo complesso, a rendere conoscibile il contenuto della statuizione giudiziale, ricorrendo nelle altre ipotesi un mero errore materiale. (Sez. 6 - 5, Ordinanza n. 26074 del 17/10/2018).

Alla stregua dei suindicati principi discende che il caso in esame non integra un mero errore materiale rilevabile ictu oculi, ma un vizio attinente alla portata concettuale della decisione, implicante per il suo superamento proprio un'attività interpretativa. Resa, peraltro, non agevole dal poco lineare sviluppo interno alla stessa motivazione.

Infatti, con essa il giudice regionale afferma: "il Collegio riforma la sentenza dei primo giudice in punto di rivalutazione e conferma nel resto...". Invero, la Commissione d'appello non ha modificato la pronuncia della CTP solo "in punto di rivalutazione", ma ha anche statuito la soggezione della plusvalenza in questione all'aliquota agevolata del 12,50%, che il giudice provinciale aveva invece escluso. Quest'ultimo aveva infatti ritenuto applicabile, nella specie, la disciplina vigente al momento dell'esercizio del diritto di opzione e cioè la modifica, più restrittiva per il contribuente, derivante dalla L. n. 286 del 2006. La stessa commissione di prima istanza, aveva poi denegato il differimento, della operatività della modifica, al periodo d'imposta successivo a quello della sua entrata in vigore, non ritenendo applicabile la L. n. 212 del 2000, art. 3. Per contro, la CTR, proprio in base ad essa, ha disposto il differimento della novella. Come pure va evidenziato che fa commissione regionale ha qualificato la sua decisione come conferma della legittimità della domanda "subordinata", laddove la richiesta di beneficiare dell'aliquota più favorevole, è stata dal B. formulata in seno alla domanda "principale". Con la subordinata aveva, invece, ipotizzato la soggezione della plusvalenza alla immediata applicazione del nuovo regime fiscale, purchè l'importo del rimborso fosse pari alla "differenza tra l'Irpef, pagata sul differenziale tra il prezzo di vendita delle azioni e il prezzo di esercizio dei diritti di opzione, e l'Irpef dovuto sul differenziale tra prezzo di vendita e il prezzo di esercizio dei diritti di opzione aumentato del valore fiscalmente riconosciuto derivante dalla rivalutazione".

Inoltre la domanda subordinata che la CTR, in motivazione, ha affermato di confermare, includeva anche il riconoscimento della "rivalutazione", che lo stesso giudice ha, per altro verso, escluso. Infatti, nel dispositivo, ha accolto l'appello incidentale dell'Ufficio, secondo cui la "rivalutazione" poteva riguardare soltanto i redditi diversi da quelli derivanti da lavoro subordinato e quindi non poteva essere considerata nel caso in esame.

Da quanto suesposto discende la oggettiva difficoltà di comprendere gli esatti termini delle decisione impugnata, che deve perciò ritenersi affetta di nullità ai sensi dell'art. 156 c.p.c..

Pertanto, questa Corte accoglie il primo motivo dei ricorso principale e del primo motivo del ricorso incidentale, assorbiti gli altri, per essere venuto meno l'interesse ad esaminarli. La sentenza va quindi cassata in relazione ai motivi accolti, con rinvio alla CTR del Piemonte, in diversa composizione, per nuova valutazione in base ai principi enunciati ed anche per la definizione delle spese.

P.Q.M.

Accoglie il primo motivo del ricorso principale e il primo motivo del ricorso incidentale, assorbiti gli altri. Cassa la sentenza impugnata in relazione ai motivi accolti e rinvia alla CTR del Piemonte in diversa composizione anche per le spese.

Così deciso in Roma, nella Camera di consiglio, il 14 giugno 2019.

Depositato in Cancelleria il 18 dicembre 2019

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza