Sentenza del 09/09/2021 n. 24260 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

1. Con decreto n. 227/02 del 13 gennaio 2003 la Corte di Appello di Reggio Calabria, sezione Misure di Prevenzione, liquidò in favore di G.P., avvocato, ed a carico dell'Erario, la somma di Euro 407.051,56, al lordo di Euro 63.446,73 già liquidati a titolo di acconto, oltre C.P.A. ed I.V.A. nella misura di legge, a titolo di compensi relativi all'attività di amministratore giudiziario, e l'Ente debitore applicò le ritenute Irpef (45 per cento), regionale e comunale. Con successivo decreto del 21 novembre 2003, il Presidente della Corte di Appello, richiamando la circolare del Ministero della Giustizia 14 novembre 2002, n. 7/02, dispose che sull'onorario come determinato nel decreto di liquidazione n. 227/02, per l'attività di amministratore giudiziario svolta dall'avv. G.P., dovesse essere applicato il regime fiscale previsto per i redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente.

2. In data 22 dicembre 2003 il contribuente inoltrò al Centro Servizi Imposte di Salerno una istanza di rimborso delle ritenute d'acconto versate in eccedenza; in difetto di riscontro, impugnò il silenzio dinanzi alla Commissione tributaria provinciale di Reggio Calabria che, con sentenza del 14 dicembre 2004, dichiarò inammissibile il ricorso, in quanto l'istanza di rimborso era stata inoltrata al Centro servizi che era stato già soppresso e non competente ad esaminarla; la sentenza venne confermata dalla C.T.R. con sentenza n. 05/17/09 del 5 marzo 2009, passata in giudicato.

3. In data 4 aprile 2005 il contribuente notificò identica istanza di rimborso all'Agenzia delle entrate, Ufficio di Reggio Calabria, e propose successivamente autonoma impugnazione dinanzi alla C.T.P. avverso il conseguente silenzio-rifiuto, deducendo che l'attività posta in essere quale amministratore giudiziario rientrava nella propria attività professionale e che il decreto del Presidente della Corte di Appello che modificava il regime fiscale era inesistente perchè incideva su un provvedimento giurisdizionale definitivo, in violazione della circolare dell'Agenzia delle entrate 12 dicembre 2001, n. 105, e non faceva corretta applicazione della circolare del Ministero della Giustizia 14 novembre 2002, che non si riferiva agli amministratori giudiziari.

L'Ufficio finanziario, costituendosi in giudizio, rilevò la correttezza dell'applicazione del regime fiscale di cui al D.P.R. n. 917 del 1986, art. 47, lett. f), che assimilava ai redditi di lavoro dipendente i compensi corrisposti per l'esercizio di pubbliche funzioni, sottolineando altresì che la legge finanziaria del 2004 aveva novellato la citata lett. f), inserendo espressamente una clausola di salvezza riferita alle prestazioni rese da professionisti iscritti agli albi, in tal modo confermando la correttezza dell'interpretazione fornita dall'Amministrazione finanziaria rispetto al periodo precedente. Il contribuente evidenziò che, con sentenza n. 16080 del 14 luglio 2006,

passata in cosa giudicata, il Tribunale di Roma aveva rigettato l'opposizione alla esecuzione avverso il decreto di liquidazione n. 227/02 proposta dal Ministero della Giustizia, statuendo che al compenso liquidato dovessero essere aggiunte I.V.A. e C.P.A., stante l'inesistenza del decreto modificativo adottato dal Presidente della Corte di Appello in data 21 novembre 2003.

La C.T.P., in accoglimento dell'eccezione sollevata dall'Ufficio, dichiarò l'inammissibilità del ricorso per violazione del principio del ne bis in idem, sul presupposto che il giudizio conclusosi con la sentenza 5/17/09 del 5 marzo 2009, ormai passata in giudicato, aveva trattato le medesime questioni riproposte con il nuovo ricorso.

4. Proposto appello dal contribuente, la C.T.R. della Calabria, in riforma della sentenza impugnata, dichiarò ammissibile il ricorso e, decidendo nel merito, lo rigettò.

Accogliendo il primo motivo di appello, i giudici regionali, rilevando che la sentenza del 5 marzo 2009, si era limitata ad accertare l'inesistenza del silenzio-rifiuto impugnato, affermò che sulle questioni dedotte dal contribuente nessun giudicato si era formato.

Nel merito, ritenuta non rilevante la sentenza del Tribunale di Roma del 14 luglio 2006, che non affermava che il regime fiscale del compenso dell'amministratore giudiziario dovesse essere quello del lavoro autonomo, e considerato che il decreto del Presidente della Corte di Appello, sebbene inesistente, faceva corretta applicazione della normativa tributaria, osservò che la circolare del Ministero della Giustizia 14 novembre 2002, individuava la ratio del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 47, lett. f), nell'esigenza di "razionalizzare una serie di fattispecie i cui redditi erano di incerta qualificazione" ed elencava "a titolo esemplificativo" una serie di figure rientranti nella previsione normativa, tra le quali non era indicato l'amministratore giudiziario, ma erano inseriti, tra gli altri, "i consulenti, periti, custodi". Aggiunse che nel testo della disposizione normativa all'epoca vigente non si prevedevano eccezioni per l'ipotesi che le prestazioni fossero rese da un soggetto iscritto in un albo professionale o rientrassero totalmente nell'attività del professionista, essendo stata l'art. 47, lett. f), modificata dalla legge finanziaria del 2004 (L. n. 350 del 2003), non applicabile al caso in esame. Evidenziò, altresì, che l'attività di amministratore giudiziario costituiva esercizio di pubbliche funzioni cui corrispondeva un compenso da parte dello Stato, rientrava nell'ambito applicativo del D.P.R. n. 917 del 1986, citato art. 47, lett. f), e poteva essere svolta anche da soggetti non iscritti agli albi professionali, per cui il legislatore aveva scelto di tassarla come reddito di lavoro dipendente, al fine di evitare incertezze connesse alla difficoltà di inquadramento. Il fatto che nel 2004 il legislatore avesse ravvisato la necessità di escludere espressamente l'assimilazione nei confronti dei professionisti iscritti agli albi, dimostrava come prima della novella tale esclusione non sussistesse e che anche il compenso corrisposto al professionista per l'esercizio di una pubblica funzione dovesse essere assoggettato al regime di lavoro dipendente.

5. Ricorre per la cassazione della decisione d'appello G.P., con tre motivi. L'Agenzia delle entrate resiste mediante controricorso e propone ricorso incidentale, affidato a due motivi, cui resiste il contribuente con controricorso al ricorso incidentale.

In prossimità dell'udienza pubblica il ricorrente ha provveduto al deposito telematico di memoria ex art. 378 c.p.c., in difetto di istanza di discussione orale.

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo del ricorso principale il contribuente deduce la "violazione e falsa applicazione di norme di diritto, ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, con riferimento all'art. 2909 c.c., in rapporto all'art. 12 preleggi, e agli artt. 112 e 113 c.p.c., per omessa presentazione del giudicato formatosi sul decreto n. 227/02 R.I.V. connessa all'omesso esame circa un fatto decisivo che è stato oggetto di discussione tra le parti, ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, con riferimento sempre al medesimo decreto 227/02 R.I.V. ed alla sentenza CC. n. 2638/2002, presupposto giuridico, ex art. 384 c.p.c., al decreto 227/02 R.I.V." Sostiene che il giudice d'appello, acclarata l'inesistenza del provvedimento amministrativo correttivo ed interpretativo della natura del compenso, avrebbe omesso di esaminare e rilevare che: a) la Corte d'Appello con il decreto n. 227/02 aveva liquidato un importo "per compensi e spese generali forfettarie....oltre c.p.a. ed iva nella misura di legge", con ciò escludendo la natura di reddito di lavoro dipendente della prestazione; b) nel corpo della decisione passata in giudicato, la Corte di appello, quale giudice di rinvio, aveva precisato che il ricorrente aveva impugnato per cassazione un precedente decreto di liquidazione e che la Corte di Cassazione aveva annullato il decreto fissando il principio di diritto secondo cui "nel caso in cui sia stato nominato amministratore un professionista iscritto agli albi degli avvocati, il giudice, nel liquidare i compensi, deve tenere conto della tariffa professionale relativa...", precisando altresì che "...deve ritenersi che il ricorso alle tariffe locali sia riservato alle sole ipotesi in cui sia nominato amministratore persona che non esercita attività professionale..."; c) esclusa dal giudice di legittimità l'opponibilità delle tariffe risultanti dalla circolare interna adottata dal Tribunale di Reggio Calabria nella materia delle custodie ed amministrazioni di beni sottoposti a sequestro, doveva necessariamente essere applicata al caso di specie la tariffa professionale di avvocato, essendo pacifico che egli svolgesse l'attività professionale. Il che avrebbe dovuto condurre a non applicare il D.P.R. n. 917 del 1986, art. 47, lett. f), con riferimento alla natura del compenso liquidato, in conformità alle disposizioni regolamentari tributarie espresse nella Circolare dell'Agenzia delle entrate 12 dicembre 2001, n. 105.

2. Con il secondo motivo si censura la decisione impugnata per "ulteriore violazione e falsa applicazione di norme di diritto, ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, ed omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio che è stato oggetto di discussione tra le parti ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, con riferimento agli artt. 4 e 12 preleggi, nonchè artt. 112 e 113 c.p.c., in rapporto all'art. 156 c.p.c., ed all'art. 2909 c.c.; ancora con riferimento al giudicato scaturente dal decreto 227/02 R.I.V. alla sent. c.c. n. 2638/2002, presupposto giuridico, ex art. 384 c.p.c., al medesimo decreto 227/02 R.I.V. ed al giudicato scaturente dalla sentenza n. 16080/2006, Tribunale di Roma; ed ancora con riferimento al D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917/A, artt. 47 e 49 (testo ante riforma 2004), alla L. 20 settembre 1980, n. 576, artt. 17 e 18, all'epoca vigente; del D.P.R. n. 633 del 1972, artt. 5 e 6".

Ribadisce che i giudici di appello hanno omesso di esaminare gli effetti derivanti dal giudicato del decreto 227/02 della Corte di Appello di Reggio Calabria sia del correlativo giudicato della sentenza n. 16080/2006 del Tribunale di Roma che, respingendo l'opposizione erariale, aveva ritenuto dovuto il pagamento di I.V.A. e C.P.A. sul compenso liquidato; il riconoscimento degli accessori fiscali di legge, relativi alle liquidazioni di compensi per professionisti e lavoratori

autonomi, iscritti all'albo degli avvocati, escludeva, in maniera categorica, seppure implicita, il carattere di reddito di lavoro dipendente del correlativo compenso.

3. Con il terzo motivo si denuncia "violazione e falsa applicazione di norme di diritto, ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, con riferimento al D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (testo ante riforma), art. 47, lett. f), e art. 49, alla L. 20 settembre 1980, n. 576, artt. 17 e 18, come modificati ed integrati, rispettivamente, dalla L. 11 febbraio 1992, n. 141, artt. 9 e 10, e dal D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, artt. 5 e 6, nella formulazione all'epoca vigente, oltrechè con riferimento all'art. 12 preleggi, riferito al D.P.R. n. 917 del 1986 (testo ante riforma 2004), art. 50, lett. f), in considerazione dell'omesso esame della Circolare dell'Agenzia delle entrate, 12 dicembre 2001, n. 105 - Direzione generale".

Rileva che la Circolare 14 novembre 2002, richiamata dalla C.T.R., nulla dispone con riferimento ai compensi degli amministratori giudiziali, iscritti agli albi professionali e titolari di partita I.V.A., limitando le direttive fiscali a quelle categorie di contribuenti, collaboratori della Giustizia, non iscritti all'albo e non titolari di partita I.V.A.; inoltre, detta categoria di contribuenti, anche agli effetti del novellato art. 50, era richiamata nella circolare 12 dicembre 2001, non esaminata dai giudici d'appello. La circostanza che sul compenso liquidato con il decreto n. 227/02 fosse stato liquidato il corrispettivo dell'I.V.A. era sufficiente da sola ad escludere l'applicabilità del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 47, lett. f), avendo la circolare 14 novembre 2002, n. 7, precisato che al compenso tassabile ex art. 47, lett. f), non è applicabile l'I.V.A. Ad avviso del ricorrente, la circolare 14 novembre 2002, esclude l'applicabilità dell'art. 47, lett. f), ai compensi soggetti ad I.V.A, mentre la circolare 12 dicembre 2001, regolamenta le posizioni fiscali degli amministratori di società ed enti, non ricadenti nella tipologia descritta nel citato art. 47, iscritti agli albi professionali; l'art. 50 della novella, diversamente da quanto ritenuto dal giudice d'appello, non ha introdotto una nuova fattispecie giuridica, ma ha legalizzato una fattispecie in precedenza solo individuata dalla prassi regolamentare per dare efficacia erga omnes alla stessa. Di conseguenza, aggiunge il ricorrente, il caso di specie è disciplinato dal D.P.R. n. 917 del 1986, art. 49, anche in applicazione della L. 20 settembre 198, n. 576, artt. 17 e 18, come modificati ed integrati, rispettivamente dalla L. 11 febbraio 1992, n. 141, artt. 9 e 10, e dal D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, artt. 5 e 6.

4. Con il primo motivo del ricorso incidentale la difesa erariale, denunciando la violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 300 del 1999, e del D.Lgs. n. 546 del 1992, , in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, sostiene che, risalendo il decreto di liquidazione dei compensi spettanti al contribuente al 2003, impropriamente è stato evocato in giudizio il Ministero dell'Economia e delle Finanze, stante il suo difetto di legittimazione. Analogamente la Corte di Appello di Reggio Calabria - Ufficio contabile - o il Ministero della Giustizia, risultano privi di "competenze" in materia fiscale.

5. Con il secondo motivo del ricorso incidentale si censura la decisione impugnata per violazione e falsa applicazione dell'art. 2909 c.c., e dell'art. 324 c.p.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3 o n. 4. Considerato che il contribuente, in precedenza, aveva presentato altro ricorso avverso il silenzio-rifiuto sulla istanza di rimborso inoltrata al Centro Servizi di (---), definito con sentenza sfavorevole al contribuente, ormai definitiva, il giudicato derivante da tale pronuncia

rendeva inammissibile il secondo ricorso avverso il silenzio-rifiuto opposto alla successiva istanza di rimborso inviata all'Agenzia delle entrate.

6. Preliminarmente, in accoglimento del primo motivo del ricorso incidentale, va dichiarata l'inammissibilità del ricorso in riferimento al Ministero dell'Economia e delle Finanze posto che, come questa Corte ha in più occasioni precisato, nei "rapporti giuridici", "poteri" e "competenze" in materia tributaria, al Ministero sono succedute ex lege (D.Lgs. n. 300 del 1999, art. 57, comma 1, con decorrenza dal 1 gennaio 2001, D.M. 28 dicembre 2000, ex art. 1) le agenzie fiscali, enti dotati di autonoma e distinta soggettività impositiva, nonchè di legittimazione sostanziale e processuale (Cass. sez. 5, 26/02/2019, n. 5556; Cass., sez. 5, 28/01/2015, n. 1550; Cass., sez. 5, 12/11/2010, n. 22992; Cass., sez. 5, 12/03/2008, n. 6591).

7. Il secondo motivo del ricorso incidentale, che va esaminato con priorità, è infondato.

7.1. Risulta pacifico, nella ricostruzione in fatto della vicenda processuale, che il contribuente ha inoltrato una prima istanza di rimborso al Centro Servizi delle imposte di (---), a quell'epoca già soppresso ad opera del D.Lgs. n. 300 del 1999, art. 73, e che il contenzioso tributario avviato è stato definito con la declaratoria di inammissibilità del ricorso per inesistenza del provvedimento di silenzio-rifiuto.

L'odierna controversia scaturisce, invece, dal silenzio-rifiuto formatosi a seguito della istanza di rimborso rivolta all'Agenzia delle entrate Ufficio di (---), legittimata a riceverlo.

7.2. Sebbene i ricorsi proposti ed i conseguenti giudizi si siano svolti dinanzi al giudice tributario e si caratterizzino per l'identità dell'oggetto, questo Collegio non può che escludere che la declaratoria in rito resa con riferimento al primo ricorso rivolto a soggetto già soppresso e, quindi, inesistente, sia idonea alla formazione di giudicato e precluda, pertanto, la riproposizione della istanza di rimborso.

Come è stato precisato da questa Corte (Cass., sez. 5, 11/05/2012, n. 7303), in assenza di un esplicito provvedimento di diniego del rimborso, il contribuente, che intenda ottenere il rimborso di somme che assume indebitamente versate a titolo d'imposta, può proporre ricorso avverso il c.d. silenzio-rifiuto dell'Amministrazione, che si forma decorso il termine di novanta giorni dalla presentazione della domanda di restituzione in sede amministrativa, previsto dal D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 21, comma 2.

La mancata formazione del silenzio-rifiuto comporta l'inammissibilità del ricorso per difetto del presupposto processuale del giudizio tributario; una volta formatosi il silenzio, il ricorso, secondo l'espressa previsione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 21, comma 2, è sempre proponibile "fino a quando il diritto alla restituzione non è prescritto".

7.3. Peraltro, nell'ipotesi in cui una sentenza passata in giudicato abbia definito il giudizio su di un presupposto processuale e non sia entrata nel merito della causa, la statuizione sulla questione di rito, dando luogo ad un giudicato formale e non sostanziale, ha effetto limitato al rapporto processuale nel quale è emanata e non è idonea a produrre gli effetti del giudicato in

senso sostanziale, sicchè non preclude la riproposizione della domanda in altro giudizio (Cass., sez. 5, 11/05/2012, n. 7303).

In senso conforme si è espressa anche di recente questa Corte (Cass., sez. 5, 4/09/2020, n. 18382), puntualizzando che i principi sopra esposti trovano giustificazione nella natura della lite tributaria di rimborso che, al di là del meccanismo di formazione del silenzio-rifiuto e della relativa impugnazione, è propriamente quella di giudizio di accertamento negativo della non debenza di quanto versato, in cui il contribuente riveste la natura di attore in senso sostanziale.

7.4. Alla stregua delle considerazioni che precedono, mancando nel primo giudizio il presupposto del provvedimento impugnabile, deve, dunque, escludersi che la riproposizione della domanda di rimborso e la conseguente introduzione, entro i termini di cui al D.P.R. n. 600 del 1973, art. 38, del giudizio di impugnazione del silenzio-rifiuto della Agenzia delle entrate trovi un ostacolo nel principio del ne bis in idem.

8. Il primo motivo del ricorso principale è infondato.

8.1. Il ricorrente, con la doglianza in esame, contesta alla C.T.R. di non avere adeguatamente valutato che il decreto di liquidazione n. 227/02 emesso dalla Corte di Appello di Reggio Calabria a conclusione del procedimento in cui era parte la Procura Generale, anche nell'interesse dell'Erario, era ormai divenuto definitivo, non essendo stato annullato o modificato nei termini di legge, e che era passata in giudicato anche la sentenza del Tribunale di Roma n. 16080/2006, resa all'esito del giudizio di opposizione all'esecuzione, che, acclarando l'inesistenza del provvedimento correttivo del 21 novembre 2003, apposto in calce al provvedimento di liquidazione del compenso, aveva ritenuto dovute I.V.A. e c.p.A. e disposto il pagamento delle somme dovute, e non liquidate.

8.2. Giova premettere che la liquidazione delle spettanze agli ausiliari del magistrato viene effettuata con decreto di pagamento, motivato, da parte del magistrato che procede e che tale decreto, che viene comunicato alle parti, compreso il Pubblico Ministero, è titolo provvisoriamente esecutivo che, nei rapporti tra l'ausiliario e le parti, diviene definitivo in mancanza di opposizione del D.P.R. n. 115 del 2002, ex art. 170.

Il decreto de quo ha sicuramente contenuto decisorio, poichè incide su diritti soggettivi e statuisce sulla pretesa dell'ausiliario al compenso, e costituisce titolo che può fondare, ai sensi dell'art. 474 c.p.c., l'azione esecutiva (ma non titolo per l'iscrizione di ipoteca giudiziale ex art. 2818 c.c., data l'assenza di una specifica previsione in tal senso), ben potendo l'ausiliario, sulla sua base, intimare precetto di pagamento e, successivamente, pignorare i beni della parte sulla quale è stato posto il carico delle spese.

In sostanza, si tratta di provvedimento giurisdizionale, adottato inaudita altera parte, che può venire meno solo tramite l'esperimento del mezzo di contestazione previsto dalla legge, ossia attraverso l'opposizione. Ciò comporta che, nella evenienza che sia decorso il termine entro il quale proporre l'opposizione ed il decreto non sia stato caducato, la qualità di titolo esecutivo da provvisoria diviene definitiva.

8.3. Tuttavia, anche ritenendo che, in base al disposto della L. n. 319 del 1980, art. 11, e della L. n. 794 del 1942, art 29, il provvedimento di liquidazione, avendo carattere giudiziale e decisorio, sia suscettibile di acquistare valore di giudicato in caso di mancata opposizione nel termine di legge da parte di tutti coloro che possono averne interesse (in questo senso, Cass., sez. 3, 30/12/2014, n. 27515; Cass., sez. 2, 28/03/2001, n. 4537), non possono comunque trascurarsi i limiti soggettivi del giudicato che non consentono di opporre quest'ultimo a soggetti diversi dalle parti del procedimento nel quale detto decreto di liquidazione si inserisce.

8.4. Non è, quindi, ravvisabile, nel caso di specie, la denunciata violazione dell'art. 2909 c.c., poichè la definitività del decreto di liquidazione è opponibile esclusivamente alle parti che hanno o che possono partecipare al procedimento liquidatorio ed alla eventuale fase di opposizione che dovesse allo stesso seguire. Tra tali soggetti non è compresa l'Amministrazione finanziaria, considerato che essa non è gravata dell'onere di pagare il compenso dell'ausiliario del giudice.

Nè può sostenersi che la necessaria partecipazione del Pubblico Ministero al procedimento notificatorio sia prevista a tutela degli interessi dell'Erario o che lo stesso rappresenti l'Ufficio finanziario. Al riguardo va riscontrato significativamente che il D.P.R. n. 115 del 2002, artt. 82 e 168, omettono di annoverare l'ufficio finanziario tra i destinatari della comunicazione dei decreti di pagamento del compenso agli ausiliari e che il D.Lgs. n. 300 del 1999, artt. 57 e 62, nel circoscrivere l'ambito di azione dell'Agenzia delle entrate allo svolgimento dei servizi relativi all'amministrazione, alla riscossione ed al contenzioso dei tributi, nonchè di tutte le imposte, diritti o entrate erariali, già di competenza del Ministero delle Finanze, o affidati alla sua gestione, non consente di riconoscere all'Agenzia delle entrate alcuna funzione in tema di erogazione dei compensi dovuti agli ausiliari del giudice (Cass., sez. U, 29/5/2012, n. 8516).

8.5. Quanto, poi, ai limiti oggettivi del giudicato, l'accertamento contenuto nel decreto di liquidazione riguarda l'esistenza del diritto al compenso e la sua determinazione nel quantum, ma non si estende al regime fiscale cui deve essere assoggettato il compenso riconosciuto all'ausiliario.

Ciò comporta che la definitività del decreto di liquidazione del compenso all'amministratore giudiziario n. 227/02 non può in alcun modo vincolare l'Amministrazione finanziaria, nei cui confronti è stata azionata una domanda di rimborso di somme versate a titolo di trattenute a titolo d'imposta, ritenute indebitamente corrisposte.

9. Parimenti infondato è il secondo motivo del ricorso principale.

La censura poggia sul giudicato derivante dalla sentenza n. 16080/2006 emessa dal Giudice dell'opposizione alla esecuzione, ma anche tale decisione non è opponibile all'Amministrazione finanziaria.

Come rilevato dai giudici di appello, nella motivazione di tale sentenza il Tribunale di Roma ha ben evidenziato che non è stata "...sollevata alcuna questione di natura tributaria atteso che non si contesta l'applicabilità dell'I.V.A. o dell'Irpef, ma solo che il provvedimento azionato...sarebbe stato modificato e sarebbe venuto meno per effetto di un successivo decreto emesso in via amministrativa dal Presidente della Corte di Appello di Reggio Calabria" e, in ogni caso, il

procedimento ha visto come parte opponente il Ministero della Giustizia e non l'Amministrazione finanziaria, alla quale non sono pertanto estensibili gli effetti della pronuncia.

10. Anche il terzo motivo del ricorso principale deve essere rigettato.

10.1. La questione posta con la censura in esame impone di soffermarsi sulla qualificazione, ai fini tributari, del compenso erogato al contribuente per l'attività di custodia e di amministrazione prestata, avendo la Commissione tributaria regionale, in conformità a quanto sostenuto dall'Ufficio finanziario, ritenuto applicabile al caso in esame il D.P.R. n. 917 del 1986, art. 47, lett. f), nella formulazione vigente prima della modifica introdotta dalla L. 24 dicembre 2003, n. 350 (legge finanziaria 2004), art. 2, comma 36, in contrasto con la tesi difensiva del contribuente che sostiene, invece, che le prestazioni rese debbano essere assimilate ai redditi di lavoro autonomo, perchè espletate da soggetto esercente la professione di avvocato.

10.2. Giova premettere, come precisato dalle Sezioni Unite di questa Corte (Cass., sez. U, 3/05/2017, n. 13721), che le disposizioni sui redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente hanno subito nel tempo una evoluzione letterale.

L'originario testo dell'art. 47 t.u.i.r., comma 1, lett. f), stabiliva che "Sono assimilati a quello di lavoro dipendente (...) le indennità, i gettoni di presenza e gli altri compensi corrisposti dallo Stato, dalle regioni, dalle province e dai comuni per l'esercizio di pubbliche funzioni, ad esclusione di quelli che per legge debbono essere riversati allo Stato".

Il D.Lgs. 2 settembre 1997, n. 314, art. 2, comma 1, lett. a), n. 2), ha integrato il testo originario nel senso che "Sono assimilati a quello di lavoro dipendente (...) le indennità, i gettoni di presenza e gli altri compensi corrisposti dallo Stato, dalle regioni, dalle province e dai comuni per l'esercizio di pubbliche funzioni "nonchè i compensi corrisposti ai membri delle commissioni tributarie, ai giudici di pace e agli esperti del Tribunale di sorveglianza", ad esclusione di quelli che per legge debbono essere riversati allo Stato".

La legge finanziaria 2004 (24 dicembre 2003, n. 350), art. 2, comma 36, ha ulteriormente novellato il testo inserito nel nuovo art. 50 t.u.i.r., nel senso che: "Sono assimilati a quello di lavoro dipendente (...) le indennità, i gettoni di presenza e gli altri compensi corrisposti dallo Stato, dalle regioni, dalle province e dai comuni per l'esercizio di pubbliche funzioni, "semprechè le prestazioni non siano rese da soggetti che esercitano un'arte o professione di cui all'art. 49, comma 1, e non siano state effettuate nell'esercizio di impresa commerciale," nonchè i compensi corrisposti ai membri delle commissioni tributarie, ai giudici di pace e agli esperti del tribunale di sorveglianza, ad esclusione di quelli che per legge devono essere riversati allo Stato". Il richiamo all'art. 49, deve intendersi riferito al nuovo art. 53 t.u.i.r, come disposto dal D.Lgs. 12 dicembre 2003, n. 344, art. 2, comma 3.

10.3. Come rilevato dal giudice a quo, il reddito percepito dall'odierno ricorrente, in qualità di amministratore giudiziario, deve farsi rientrare tra quelli assimilati al lavoro dipendente di cui al D.P.R. n. 917 del 1986, art. 47, lett. f), nella formulazione vigente all'epoca del pagamento, essendosi in presenza di compenso corrisposto per attività che costituisce esercizio di una pubblica funzione.

La disciplina contenuta nell'art. 47 t.u.i.r. (ora rinumerato art. 50, in virtù del D.Lgs. 12 dicembre 2003, n. 344, art. 1), applicabile ratione temporis, prevede che i compensi corrisposti per l'esercizio di pubbliche funzioni sono attratti nell'ambito dei redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente al coesistere dei seguenti presupposti, ossia che i compensi siano corrisposti dalle Amministrazioni dello Stato, dalle Regioni, dalle Province e dai Comuni e che gli stessi siano erogati per l'esercizio di pubbliche funzioni (in tal senso si esprime anche la risoluzione dell'Agenzia delle entrate 17 marzo 2003, n. 66/E).

Ebbene, l'attività svolta dall'amministratore giudiziario nell'ambito di un procedimento penale deriva da un incarico di natura pubblicistica, in quanto egli svolge, su specifica autorizzazione del giudice, una qualificata funzione di collaborazione alla realizzazione della procedura giudiziaria (Sez. 6, n. 33724 del 21/06/2010, Cangemi, Rv. 248159), come chiaramente emerge dalle disposizioni di legge in materia di applicazione di misure di prevenzione (L. n. 574 del 1965, e Testo Unico in materia di misure di prevenzione - D.Lgs. n. 159 del 2011), cosicchè le prestazioni dallo stesso espletate non possono farsi rientrare tra quelle tipiche della professione forense, i cui proventi sono inquadrabili tra i redditi di lavoro autonomo di cui all'art. 49 t.u.i.r..

10.4. La riconducibilità del compenso riconosciuto all'amministratore giudiziario ai redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente già trova, d'altro canto, riscontro nel parere formulato dall'Agenzia delle entrate in data 7 marzo 2001, n. 2001/36443, con il quale si è precisato che, nell'ambito della riforma dei redditi di lavoro dipendente e di quelli assimilati, si era inteso razionalizzare una serie di fattispecie i cui redditi erano di incerta qualificazione, con la conseguenza che i redditi corrisposti nell'esercizio di pubbliche funzioni dovevano essere considerati "redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente", anche se la loro natura avrebbe portato a farli rientrare tra i redditi di lavoro autonomo (compensi corrisposti ai consulenti, periti, custodi, interpreti e traduttori nominati dal pubblico ministero e dal giudice nei procedimenti penali); nonchè ulteriore conferma nella successiva circolare del Ministero della Giustizia, 14 novembre 2002, n. 7, che, recependo l'interpretazione dell'Agenzia delle entrate e affrontando problemi connessi al Testo Unico delle disposizioni legislative e regolamentari in materia di spese di giustizia, ha affermato che "i redditi corrisposti nell'esercizio di pubbliche funzioni" (art. 47 t.u.i.r., lett. f)) devono essere considerati "redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente", anche se la loro natura li farebbe rientrare fra i redditi di lavoro autonomo, specificando che "a titolo esemplificativo" tra i soggetti che percepiscono redditi da assimilare a quelli di lavoro dipendente sono compresi "i giudici di pace, i giudici onorari aggregati, gli esperti per il tribunale di sorveglianza, gli esperti per il tribunale dei minorenni, i giudici onorari di tribunale, i vice procuratori onorari, i giudici popolari, i consulenti, periti, custodi, interpreti e traduttori nominati dal pubblico ministero o dal giudice nei procedimenti penali".

Su tali redditi, secondo tale ultima circolare, deve essere operata la ritenuta Irpef per scaglioni di reddito in base alle somme liquidate, senza applicazione dell'I.V.A. 10.5. Anche se la circolare n. 7 del 2002, non menziona espressamente l'amministratore giudiziario, la legittimità della sottoposizione del compenso dell'amministratore giudiziario al trattamento fiscale previsto per i redditi di lavoro dipendente trova ulteriore conferma nella modifica del citato art. 47 t.u.i.r., comma 1, lett. f), apportata dalla L. 24 dicembre 2003, n. 350, art. 2, comma 36, con decorrenza dal 1 gennaio 2004, che dispone che sono assimilati ai redditi di lavoro dipendente "le indennità,

i gettoni di presenza e gli altri compensi corrisposti dallo Stato, dalle regioni, dalle Province e dai Comuni per l'esercizio di pubbliche funzioni semprechè le prestazioni non siano rese da soggetti che esercitano un'arte o professione di cui all'art. 49, comma 1, e non siano state effettuate nell'esercizio di impresa commerciale".

Per effetto di tale modifica, diversamente da quanto in precedenza previsto, è stato introdotto un diverso regime fiscale del compenso percepito che tiene conto della qualificazione soggettiva del percipiente e con la risoluzione 10 maggio 2004, n. 68/E, l'Agenzia delle entrate ha puntualizzato che i compensi percepiti in relazione all'esercizio di pubbliche funzioni sono qualificati come redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente, ma gli stessi compensi vengono attratti nel reddito di lavoro autonomo per coloro i quali esercitano un'arte o una professione.

Il corretto trattamento tributario dei compensi percepiti per pubbliche funzioni dai soggetti non espressamente indicati dall'art. 50, comma 1, lett. f), viene, dunque, determinato in riferimento all'esercizio o meno da parte dei medesimi di un'arte o professione di cui all'art. 53 t.u.i.r., comma 1.

Non potendosi evincere dal tenore della modifica il carattere interpretativo e, quindi retroattivo, della stessa, deve escludersi che la nuova disciplina possa trovare applicazione nella fattispecie in esame in cui l'attività di amministratore giudiziario è stata pacificamente retribuita nell'anno 2003 e che l'attività di amministratore giudiziario svolta dal ricorrente possa essere assimilata a quella di libero professionista ed essere assoggettata al regime fiscale previsto dall'art. 49 t.u.i.r., comma 1.

11. Il rigetto del ricorso principale consente di dichiarare assorbito il primo motivo del ricorso incidentale con riguardo al Ministero della Giustizia.

12. In conclusione, va dichiarata l'inammissibilità del ricorso proposto dal contribuente nei confronti del Ministero delle Finanze; vanno rigettati il secondo motivo del ricorso incidentale ed il ricorso principale, con conseguente assorbimento del primo motivo del ricorso incidentale con riguardo al Ministero della Giustizia.

In applicazione del principio della soccombenza, le spese del giudizio di legittimità, liquidate come in dispositivo, vanno poste a carico del ricorrente principale.

P.Q.M.

La Corte dichiara inammissibile il ricorso proposto nei confronti del Ministero delle Finanze; rigetta il secondo motivo del ricorso incidentale; rigetta il ricorso principale e dichiara assorbito il primo motivo del ricorso incidentale in riferimento al Ministero della Giustizia.

Condanna il ricorrente principale al pagamento in favore dell'Agenzia delle entrate delle spese del giudizio di legittimità che liquida in Euro 5.600,00 per compensi, oltre alle spese prenotate a debito.

Ai sensi del D.P.R. n. 115 del 2002, art. 13, comma 1 quater, dà atto della sussistenza dei presupposti per il versamento, da parte del ricorrente principale, dell'ulteriore importo a titolo di

contributo unificato, pari a quello dovuto per il ricorso principale, a norma dello stesso art. 13, comma 1-bis, se dovuto.

Così deciso in Roma, nella Camera di consiglio, il 28 maggio 2021.

Depositato in Cancelleria il 9 settembre 2021

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza