Sentenza del 02/12/2021 n. 37853 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

1. M.F., dipendente di Avio Spa, nel 2004, ricevette i diritti di opzione per l'acquisto di azioni della Aero Invest 1 SA (controllata di Avio Spa) al controvalore di Euro 74.375,00 e, nel 2005, avvalendosi della riapertura dei termini per la rivalutazione dei titoli, procedette, sulla base di apposita perizia di stima, alla rivalutazione dei titoli (con successivo versamento della correlata imposta sostitutiva), per un controvalore fiscalmente riconosciuto di Euro 101.346,00. Il 15/12/2006 egli esercitò il diritto d'opzione e trasferì a titolo oneroso le azioni ad un prezzo di Euro 432.284,39. Ai sensi dell'art. 51, comma 2, lett. g-bis), t.u.i.r., come modificato con il D.L. 3 ottobre 2006, n. 262 (convertito in legge, con modificazioni, dalla L. 24 novembre 2006, n. 286), il datore di lavoro, quale sostituto d'imposta, assoggettò a ritenuta Irpef e versò all'erario la differenza (Euro 357.909,39) tra il prezzo di vendita delle azioni (Euro 432.284,39) ed il prezzo di esercizio dei diritti di opzione, secondo il loro valore al momento dell'offerta del 2004 (Euro 74.375,00).

2. In data 21/05/2008, il contribuente (che, cautelativamente, aveva presentato la dichiarazione dei redditi per il 2006 adeguandosi all'operato del sostituto d'imposta, pur ritenendolo non conforme a diritto), fece istanza di rimborso all'Agenzia delle entrate, chiedendo in via principale la restituzione della differenza tra l'aliquota Irpef ordinaria applicata e la minore aliquota del 12,5% applicabile sul capita gain, costituito dalla differenza tra il prezzo di vendita delle azioni ed il prezzo di acquisto come risultante dalla rivalutazione; in subordine, chiese il rimborso della maggiore somma riscossa dal fisco, pari alla differenza tra Irpef pagata sul differenziale "prezzo di vendita e prezzo di esercizio del diritto di opzione" e Irpef dovuta sul differenziale "prezzo di vendita e prezzo di esercizio del diritto di opzione aumentato della rivalutazione".

3. Formatosi il silenzio rifiuto dell'ente impositore, il contribuente propose ricorso alla Commissione tributaria provinciale di Torino, la quale, con sentenza n. 150/01/09, rigettò la domanda principale ed accolse quella subordinata.

4. Interposto appello da ciascuna parte, per i capi della decisione di primo grado di rispettiva soccombenza, la Commissione tributaria regionale ("C.T.R.") del Piemonte, con la sentenza sopra indicata, ha rigettato l'appello principale del contribuente ed ha accolto quello incidentale dell'ufficio. Nella motivazione della decisione, testualmente, la C.T.R. per un verso dichiara di confermare la legittimità della domanda subordinata del contribuente intesa all'applicazione del regime fiscale anteriore alle modifiche introdotte con L. n. 286 del 2006, applicabili a decorrere dal periodo d'imposta 2007, ma per altro verso dichiara di accogliere il gravame dell'ufficio sul

presupposto che il valore derivante dalla rivalutazione assuma rilevanza fiscale esclusivamente ai fini della determinazione dei redditi diversi di cui all'art. 67, comma 1, lett. a), b), tuir.

5. Il contribuente ricorre con tre motivi, illustrati con una memoria, e l'Agenzia resiste con controricorso, nel quale svolge ricorso incidentale, con due motivi, il ricorrente replica con controricorso.

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo di ricorso principale ("I) Violazione e/o falsa applicazione, ex art. 360 c.p.c., n. 4, del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 36"), sulla premessa che la C.T.R., con ordinanza n. 105/22/2014, ha rigettato l'istanza del contribuente di correzione d'errore materiale della decisione qui impugnata, si deduce la nullità della sentenza per contrasto insanabile tra dispositivo e motivazione, in quanto il primo rigetta l'appello del contribuente, mentre la motivazione qualifica come legittima l'istanza di quest'ultimo di applicazione della tassazione agevolata prevista per i capital gains.

2. Con il secondo motivo ("II) Violazione e/o falsa applicazione, ex art. 360 c.p.c., n. 3, della L. n. 212 del 2000, art. 1, comma 1 e dell'art. 3, comma 1, secondo periodo, (Statuto del contribuente), in relazione al D.P.R. n. 917 del 1986, art. 51, comma 2, lett. g-bis), (t.u.i.r.) nella formulazione ratione temporis applicabile."), in subordine rispetto al precedente mezzo d'impugnazione, il ricorrente premette che il tema del decidere riguarda il regime di tassazione applicabile alla plusvalenza data dalla differenza tra il prezzo di vendita delle azioni (dicembre 2006) e il loro prezzo al momento dell'attribuzione dei diritti di opzione sui titoli (2004). Ciò precisato, si sottopone a critica la sentenza impugnata per avere affermato l'applicabilità del detto art. 51, comma 2, lett. g-bis), t.u.i.r., secondo la disciplina meno favorevole, introdotta nel 2006, da ultimo con il succitato D.L. n. 262 del 2006, convertito, con modificazioni, dalla L. n. 286 del 2006 - che subordinava il regime fiscale di favore al concorso di ulteriori condizioni (nella specie insussistenti) -, in luogo della previgente disciplina, di maggiore favore, che prevedeva la tassabilità della plusvalenza solo all'atto della vendita delle azioni, per le quali era stato esercitato il diritto d'opzione, coll'applicazione dell'aliquota del 12,5% dei capita/ gains, in presenza (soltanto) di due condizioni (che il contribuente era in grado di soddisfare). Sotto altro profilo giuridico, il ricorrente ascrive alla C.T.R. di non avere compreso che, in mancanza di una disposizione transitoria sulla decorrenza che deroghi in modo espresso all'art. 3, comma 1, secondo periodo, dello Statuto dei diritti del contribuente, la nuova disciplina dettata dal D.L. n. 262 del 2006 sarebbe applicabile esclusivamente ai diritti di opzione, esercitati sì dopo la data di entrata in vigore della stessa novella, ma soltanto a partire dal periodo d'imposta 2007, e cioè dal primo periodo d'imposta successivo a quello in corso al momento dell'entrata in vigore dell'ultima disposizione modificativa, come espressamente sancisce il citato art. 3, dovendosi tenere distinte le nozioni di entrata in vigore (vigenza) e di efficacia (produzione di effetti) della norma.

3. Con il terzo motivo ("III) Violazione, ex art. 360 c.p.c., n. 3, del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 163 in combinato disposto con l'art. 53 Cost., e conseguente falsa applicazione della L. n. 448 del 2001, art. 5 cui rinvia il D.L. n. 203 del 2005, art. 11-quaterdecies, comma 4, convertito con L. n. 248 del 2005"), il ricorrente censura la sentenza impugnata per avere erroneamente negato la rilevanza

fiscale della rivalutazione dei diritti d'opzione, quale "costo" assoggettato a imposta sostitutiva, trascurando che un simile approccio ermeneutico al richiamato plesso normativo integra una violazione del divieto di doppia imposizione, poichè comporta l'assoggettamento all'Irpef di un valore (quello della rivalutazione) già tassato coll'imposta sostitutiva (dell'imposta sui redditi).

4. Con il primo motivo di ricorso incidentale ("1) Violazione dell'art. 132 c.p.c., comma 2, n. 4, e art. 156 c.p.c., art. 118 disp. att. c.p.c., D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 36, comma 2, n. 4, e 61 in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4"), analogamente a quanto dedotto dal contribuente nel primo motivo di ricorso principale, si lamenta la nullità della sentenza impugnata a causa del contrasto insuperabile tra dispositivo e motivazione.

5. Con il secondo motivo ("2) Violazione e/o falsa applicazione degli artt. 1, 10, 11, 12 e 15 c.d. preleggi, D.P.R. n. 917 del 1986, art. 51, comma 2, lett. g-bis, della L. n. 212 del 2000, art. 3, comma 1, D.L. n. 223 del 2006, art. 36, commi 25 e 26, come convertito con modificazioni dalla L. n. 248 del 2006, del D.L. n. 262 del 2006, art. 3, comma 12, e 48, del D.L. n. 262 del 2006, art. 2, comma 29, come convertito con modificazioni dalla L. n. 286 del 2006 in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3"), in subordine rispetto al primo mezzo d'impugnazione, l'ufficio censura l'errore di diritto commesso dalla C.T.R. che, in sintesi, non ha riconosciuto che ai fini dell'individuazione del regime fiscale applicabile alle c.d. stock options occorre avere riguardo al momento nel quale l'opzione viene esercitata o ceduta, poichè soltanto con l'esercizio o la cessione del diritto le azioni entrano a far parte del patrimonio del lavoratore dipendente.

6. Il primo motivo di ricorso principale è fondato, con conseguente assorbimento degli altri motivi del medesimo ricorso e di quelli di ricorso incidentale.

E' ius receptum (fin da Cass. 17/10/2018, n. 26074) 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".

E' proprio quanto si è verificato nel caso di specie, ove non è possibile stabilire quale sia esattamente la prescrizione della pronuncia impugnata. In effetti le due statuizioni del dispositivo sono tra loro coerenti poichè, in sostanza, mediante il rigetto dell'appello del contribuente e l'accoglimento dell'appello incidentale dell'ufficio, la Commissione piemontese ha deciso che il reddito derivante dalla cessione delle azioni in seguito all'esercizio del diritto di opzione è soggetto all'ordinario regime impositivo dell'Irpef e che, invece, è priva di rilievo fiscale la rivalutazione (dei diritti di opzione) medio tempore operata dal contribuente. D'altra parte però, laddove (cfr. pag. 2 della sentenza) in motivazione afferma che "è da confermare la legittimità della domanda in via subordinata del ricorrente intesa all'applicazione del regime fiscale ante modifiche introdotte con la L. n. 286 del 2006 e applicabili a decorrere dal periodo d'imposta 2007", (a prescindere dalla verifica se sia giusto o errato il merito dell'asserzione), la C.T.R., in palese contraddizione con il tenore del dispositivo sopra illustrato, pare aderire alla tesi del contribuente circa la sussistenza delle due condizioni richieste secondo il regime fiscale anteriore alla novella del 2006 (che ha aggiunto nuove condizioni) per la tassazione agevolata al 12,5% prevista per i capita gains. Tale marcata divergenza tra le due parti della decisione ne

rende del tutto indecifrabile il contenuto, il che, come in precedenza anticipato, è causa di nullità della pronuncia.

7. In conclusione, accolto il primo motivo di ricorso principale, assorbiti gli altri ed assorbiti altresì i motivi di ricorso incidentale, la sentenza è cassata, con rinvio alla C.T.R. del Piemonte, in diversa composizione, anche per la liquidazione delle spese di questo giudizio di legittimità.

P.Q.M.

la Corte accoglie il primo motivo di ricorso principale, dichiara assorbiti gli altri motivi del medesimo ricorso e quelli del ricorso incidentale, cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Commissione tributaria regionale del Piemonte, in diversa composizione, anche per le spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, il 28 settembre 2021.

Depositato in Cancelleria il 2 dicembre 2021

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza