Sentenza del 30/08/2022 n. 25488 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

1. E.V. impugnò innanzi alla C.T.P. di Roma il silenzio-rifiuto opposto dall'amministrazione finanziaria alla sua richiesta di rimborso della ritenuta alla fonte operata da Enel, suo datore di lavoro, sull'importo erogatogli nell'anno 2000 a titolo di corresponsione di capitale in luogo della pensione integrativa, prevista da apposito accordo aziendale che prevedeva l'iscrizione del personale ad apposito Fondo pensione integrativa denominato "Fondenel" (già fondo "PIA").

Il contribuente sostenne che l'importo erogato avesse natura non già reddituale, ma di mero reintegro patrimoniale, e come tale non fosse imponibile; in subordine, chiese che lo stesso fosse assoggettato all'aliquota del 12,5%, nei termini e con i limiti previsti dal D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 42, comma 4, (t.u.i.r.), nel testo applicabile ratione temporis, e della L. 26 settembre 1985, n. 482, art. 6.

2. La C.T.P. respinse la domanda, con decisione successivamente confermata dalla C.T.R. del Lazio, che ritenne tassabili le somme erogate alla stregua del TFR. Il successivo ricorso per cassazione, proposto dal contribuente avverso la sentenza d'appello, fu accolto da questa Corte con sentenza n. 2875/2013 che - richiamato il precedente di cui a Cass. Sez. U., n. 13642/2011 - ne ribadì il principio di diritto affermato, nei termini che seguono: "In tema di fondi previdenziali integrativi, le prestazioni erogate in forma di capitale ad un soggetto che risulti iscritto, in epoca antecedente all'entrata in vigore del D.Lgs. n. 21 aprile 1993, n. 124, ad un fondo di previdenza complementare aziendale a capitalizzazione di versamenti e a causa previdenziale prevalente, sono soggette al seguente trattamento tributario: a) per gli importi maturati fino al 31 dicembre 2000, la prestazione è assoggettata al regime di tassazione separata di cui al D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 16, comma 1, lett. a), e art. 17, solo per quanto riguarda la "sorte capitale", corrispondente all'attribuzione patrimoniale conseguente alla cessazione del rapporto di lavoro, mentre alle somme provenienti dalla liquidazione del cd. rendimento si applica la ritenuta del 12,50%, prevista dalla L. 26 settembre 1985, n. 482, art. 6; b) per gli importi maturati a decorrere dall'1 gennaio 2001 si applica interamente il regime di tassazione separata di cui al cit. D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 16, comma 1, lett. a) e art. 17".

La sentenza d'appello fu dunque cassata, con rinvio al giudice a quo affinchè provvedesse a compiere "un accertamento sulla natura e quantità del rendimento che sarebbe stato liquidato a favore del contribuente, verificando se vi sia stato (e quale sia stato) l'impiego da parte del Fondo sul mercato del capitale accantonato e quale (e quanto) sia stato il rendimento conseguito in relazione a tale impiego, giustificandosi solo rispetto a quest'ultimo rendimento l'affermata tassazione al 12,50%".

3. All'esito del giudizio di rinvio, la C.T.R. del Lazio accolse l'appello del contribuente.

I giudici d'appello ritennero che le somme erogate all' E. fossero interamente riferibili al rendimento di polizza, e perciò andassero assoggettate a ritenuta del 12,50%, sussistendo identità di fattispecie con il caso deciso dalle Sezioni Unite, che si era concluso con una statuizione di tale tenore; di conseguenza, affermarono che l' E. aveva diritto ad ottenere il rimborso di quanto trattenutogli in eccedenza, poichè risultava applicata un'aliquota del 31,16%.

Aggiunsero che l'amministrazione non aveva mai contestato la misura del rendimento, nè poteva più contestarla in sede di rinvio; e, quanto alla misura dell'aliquota, rilevarono che essa risultava da una "certificazione ENEL del 25.1.2007 a firma B." prodotta in primo grado, specificando che costituivano un dato acquisito "le procure rilasciate al Dott. B. dall'amministratore unico di ENEL APE s.r.l. (...) per compiere, fra le altre attività, gli adempimenti di legge in materia fiscale correlati alla gestione del personale".

4. Avverso detta sentenza ha proposto ricorso per cassazione l'Agenzia delle entrate sulla base di quattro motivi. L'intimato ha depositato controricorso.

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo, l'agenzia ricorrente deduce la nullità della sentenza per violazione degli artt. 115 e 394 c.p.c. Assume che la C.T.R. avrebbe errato nel ritenere non contestato, da parte sua, l'ammontare del rendimento; nel corso del giudizio di merito, infatti, il contribuente non aveva mai neppure allegato che le somme confluite nel fondo fossero state investite nei mercati finanziari ed essa, comunque, aveva sempre contestato la tesi secondo la quale la prestazione de qua era stata corrisposta in forza di un trattamento assicurativo.

2. Il secondo mezzo deduce nullità della sentenza in relazione al D.Lgs. 31 dicembre 1992, art. 63 e artt. 382, 392 e 394 c.p.c. Ad avviso dell'agenzia ricorrente, la C.T.R. avrebbe omesso di verificare se vi fosse stato, e in quale misura, l'impiego da parte del fondo sul mercato del capitale accantonato, e quale rendimento fosse conseguito a tale impiego, così da distinguere correttamente fra prestazione erogata a titolo di rendimento netto, da assoggettare all'aliquota del 12,5%.

Inoltre, i giudici d'appello avevano quantificato il rendimento sulla base della certificazione del 25 gennaio 2007, senza tener conto del fatto che si trattava di documento generico e privo di valenza probatoria.

3. Anche il terzo motivo deduce nullità della sentenza, assumendo violati gli artt. 115 e 394 c.p.c. L'agenzia ricorrente osserva che la C.T.R. ha riconosciuto all' E. il diritto a vedere applicata l'aliquota ridotta, propria delle somme percette a titolo di rendimento derivante dalla gestione sul mercato, omettendo di rilevare che, nel giudizio di merito, lo stesso aveva ammesso che il proprio datore non aveva impiegato i contributi sul mercato finanziario, limitandosi ad accantonare in bilancio, secondo le tecniche assicurative, la somma presumibilmente necessaria per far fronte agli obblighi scaturenti dall'accordo aziendale, ed aveva altresì affermato che il

rendimento non scaturiva da uno specifico investimento sul mercato dei capitali affluiti nel fondo.

4. Infine, con il quarto motivo, formulato in via di subordine rispetto ai primi due, l'amministrazione ricorrente denunzia l'omesso esame di un fatto controverso e decisivo per il giudizio, lamentando che la C.T.R. avrebbe trascurato di scrutinare il fatto storico principale, costituito dalla sussistenza, ed eventualmente dalla misura, del rendimento derivante dall'impiego sui mercati finanziari.

5. I primi tre motivi, meritevoli di scrutinio congiunto in quanto connessi, sono fondati.

5.1. Prendendo le mosse dal richiamato principio di diritto contenuto nella pronunzia delle Sezioni Unite n. 13642/2011, nelle controversie relative al Fondo per cui è causa (come variamente denominato) questa Corte ha chiarito che la ritenuta nella misura del 12,50%, prevista dalla L. n. 482 del 1985, art. 6 sulle somme provenienti dalla liquidazione del rendimento, può applicarsi solo agli importi derivanti dall'effettivo investimento del capitale accantonato sul mercato (v. Cass. n. 29479/2021, Cass. n. 20617/2021; Cass. 6514/2019); tale più favorevole tassazione va invece esclusa con riferimento alle somme versate dal contribuente in un fondo integrativo che non abbia investito sul mercato finanziario (v. Cass. n. 15853/2018; Cass. n. 720/2017; Cass. n. 1977/2015).

Pertanto, costituiscono "rendimento netto" le "somme derivanti dall'effettivo investimento del capitale accantonato sul mercato, non anche quelle calcolate attraverso l'adozione di riserve matematiche e di sistemi tecnico-attuariali di capitalizzazione, al fine di garantire la copertura richiesta dalle prestazioni previdenziali concordate" (Cass. nn. 24525/2017; Cass. n. 10285/2017).

Già sotto tale aspetto, pertanto, la sentenza impugnata si rivela erronea nella parte in cui ha ritenuto che tutte le somme corrisposte si riferissero al "rendimento di polizza"; per quanto poc'anzi rilevato, infatti, si deve escludere possa considerarsi quale "rendimento" ottenuto quello corrispondente alla redditività sul mercato dell'intero patrimonio dell'ente datore, poichè tale fattore costituisce il risultato di una mera operazione matematica e non effettivamente il frutto dell'investimento di quegli accantonamenti sul libero mercato (v. Cass. n. 9959/2022; Cass. n. 5436/2018; Cass. n. 4941/18).

5.2. Con riferimento al perimetro dell'accertamento che compete al giudice di prossimità in base al ricordato dictum delle Sezioni Unite, questa Corte ha poi precisato che è necessario procedere ad una "ricostruzione dell'impiego delle somme sul mercato finanziario", verificando se vi sia stato "l'impiego da parte del Fondo sul mercato del capitale accantonato" e quale sia stato "il rendimento di gestione conseguito in relazione a tale impiego, giustificandosi solo rispetto a quest'ultimo rendimento l'affermata tassazione al 12,50%" (v. Cass. n. 16116/2018).

Inoltre, è stato chiarito che spetta al contribuente che impugna il rigetto di un'istanza di rimborso, quale attore in senso sostanziale, provare il fondamento della sua pretesa, dimostrando "quale sia la parte dell'indennità ricevuta ascrivibile a rendimenti frutto d'investimento sui mercati di riferimento, senza che detto onere probatorio possa ritenersi

sufficientemente assolto tramite il mero rinvio al conteggio proveniente dall'Enel, prodotto dal contribuente", (così ancora Cass. n. 9959/2022; conf. Cass. n. 13281/2017; Cass. n. 720/2016).

5.3. Nell'affermata applicazione del principio di diritto cui era tenuto a conformarsi - con il conseguente assoggettamento ad aliquota del 12,50% della sola componente delle somme "riferibile al rendimento" - il giudice d'appello non ha fatto buon governo degli indicati principi.

5.3.1. Per un verso, infatti, la C.T.R. ha ritenuto che l'intero capitale erogato dal Fondo derivasse da investimenti effettuati sul mercato, inferendo tale circostanza dal fatto che l'amministrazione non aveva mai svolto contestazioni al riguardo.

In tal senso, tuttavia, essa non ha adeguatamente considerato il fatto che l'amministrazione aveva fin da subito contestato la tesi del contribuente relativa alla natura delle somme corrispostegli, negando in radice che le stesse fossero assoggettabili al regime fiscale di cui all'art. 42 t.u.i.r. e alla L. n. 482 del 1985, art. 6.

Errato, pertanto, è il richiamo al meccanismo probatorio della non contestazione operato dalla sentenza impugnata in sede di accertamento del quantum debeatur; così come è errato l'assunto, pure contenuto in sentenza, in base al quale una tale contestazione non potrebbe trovare ingresso nel giudizio di rinvio.

In tale sede, infatti, l'amministrazione ha invocato la necessità di individuare, all'interno della complessiva erogazione, il segmento riferibile al rendimento soggetto a trattamento fiscale agevolato, con ciò non ricadendo nel divieto di jus novorum connesso alla natura del giudizio, ma svolgendo una semplice argomentazione a sostegno della tesi, già esposta fin dall'instaurazione della lite, dell'inapplicabilità della tassazione prevista per i redditi da capitale.

5.3.2. Per altro verso, poi, il giudice d'appello si è limitato ad evocare la certificazione ENEL del 25 gennaio 2007, insufficiente a consentire l'accertamento dell'effettiva quantificazione in base alla metodologia indicata.

A tale ultimo riguardo, giova ancora ricordare che questa Corte ha ripetutamente precisato che la certificazione Enel, concernendo esclusivamente la differenza tra il totale del capitale lordo da liquidare e la somma di dotazione iniziale, non assolve all'onere probatorio spettante al contribuente che agisca per vedere riconosciuto il suo diritto al rimborso, poichè non reca alcuna specificazione dei criteri utilizzati per la quantificazione della voce "rendimento", sì da chiarire se si tratti effettivamente di incremento della quota individuale del Fondo attribuita al dipendente in forza di investimenti effettuati dal gestore sul mercato (v. Cass. n. 9959/2022; Cass. nn. 11611, 11612/2021; Cass. n. 720/2016).

6. I primi tre motivi vanno pertanto accolti (con assorbimento del quarto, formulato per la denegata ipotesi di loro reiezione), ed in relazione agli stessi la sentenza impugnata va cassata; non essendo necessari ulteriori accertamenti di fatto, poichè la vicenda fiscale è stata ampiamente scrutinata anche sul piano dell'apprezzamento del materiale probatorio da parte dei giudici di merito, e in ossequio al principio della ragionevole durata del processo, la causa

può essere decisa nel merito, ai sensi dell'art. 384 c.p.c., comma 2, con il rigetto del ricorso introduttivo.

In ragione dell'epoca di formazione dell'indirizzo giurisprudenziale di riferimento, debbono essere compensate, tra le parti, le spese dei gradi di merito e quelle del giudizio di cassazione.

P.Q.M.

La Corte accoglie i primi tre motivi di ricorso, dichiara assorbito il quarto, cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, rigetta il ricorso introduttivo; compensa tra le parti le spese dell'intero giudizio.

Così deciso in Roma, il 24 giugno 2022.

Depositato in Cancelleria il 30 agosto 2022

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza