Sentenza del 29/05/2023 n. 15071 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Con distinti ricorsi, i contribuenti in epigrafe impugnavano gli atti di diniego di rimborso delle maggiori imposte sul reddito persone fisiche, relativi agli anni dal 2008 al 2011, pagate su indennità di vigilanza di scalo loro spettanti quali agenti della Polizia ferroviaria e soggette, a loro dire, a tassazione separata, anzichè ordinaria, nei periodi di imposta predetti.

Le ragioni delle parti private erano apprezzate nei gradi di merito, segnatamente sull'assunto per cui i contribuenti avevano diritto alla tassazione separata in quanto si era verificato un ritardo nella corresponsione degli emolumenti ed era irrilevante la verifica della causa di ritardo. Ricorre per Cassazione l'agenzia delle entrate deducendo unico motivo. 7 degli 8 contribuenti ed in particolare C.C., + Altri Omessi si sono difesi con controricorso mentre rimasto intimato B.B..

Motivi della decisione

Viene proposto unico motivo di ricorso.

1. Con l'unico motivo si prospetta censura ex art. 360 c.p.c., n. 3, per violazione del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 7, art. 17, comma 1, lett. b) e art. 51 nella sostanza affermando che i predetti compensi sono fisiologicamente erogati in un anno successivo a quello di maturazione, poichè inerenti a determinati servizi specifici, quali appunto i turni di vigilanza per conto delle Ferrovie dello Stato sul singolo scalo ferroviario.

In altri termini, solo a conclusione dell'anno solare può essere calcolato il numero dei turni svolti, quindi il compenso, donde l'erogazione che viene accreditata nell'anno solare successivo. Pertanto, l'Ufficio afferma non potersi procedere diversamente e trattarsi di retribuzione differita che concorre a formare l'imponibile del periodo di imposta in cui quel compenso è maturato, in di Spa rte la circostanza - inevitabile - per cui venga erogato con qualche mese di ritardo nell'anno solare successivo.

2. Deve condividersi il richiamo fatto dai giudici d'appello alla sentenza n. 142/14 della Corte costituzionale, ove ha dichiarato l'illegittimità del D.L. n. 98 del 2011, art. 39, comma 5 convertito nella L. n. 111 del 2011, che in via di interpretazione autentica aveva assoggettato a tassazione ordinaria i compensi corrisposti ai giudici tributari entro il periodo di imposta successivo a quello di riferimento, ritenendoli concorrenti alla formazione del reddito imponibile ai sensi dell'art. 11 del TUIR. Secondo la Consulta, la deroga per i compensi variabili dei giudici tributari (per legge equiparati al reddito dal lavoro dipendente: art. 50, già art. 47, del TUIR), alla regola secondo cui gli emolumenti relativi ad un anno d'imposta pagati negli anni successivi sono soggetti al

principio di tassazione separata ha natura discriminatoria e si traduce in un'ingiustificata di Spa rità di trattamento per questa categoria di contribuenti, con violazione anche del principio di proporzionalità dell'imposizione tributaria di cui all'art. 53 Cost.. Il meccanismo della "tassazione separata", invero, è volto a neutralizzare gli effetti negativi per il contribuente dell'applicazione rigorosa del "principio di cassa" (ricavabile dall'art. 7 del TUIR, poi corretto dall'art. 51 (già 48) del TUIR nel principio di "cassa allargata", in base al quale è imputato al periodo d'imposta precedente il reddito percepito entro il 12 gennaio dell'anno successivo). In effetti, la tassazione ordinaria di un reddito formatosi nel corso di più anni, ma corrisposto in unica soluzione, potrebbe risultare eccessivamente oneroso per il contribuente, e per questo sovviene l'istituto della tassazione separata. La citata pronuncia n. 142/14 richiama sullo specifico punto la circolare del Ministero delle finanze n. 23/E del 5 febbraio 1997, nonchè menziona la propria precedente giurisprudenza, secondo cui "la ratio dell'istituto in esame è quella di evitare il determinarsi di una iniqua applicazione del meccanismo della progressività dell'IRPEF" (Corte Cost. 287/96). La deroga prevista dal D.L. n. 98 del 2011, art. 39, comma 5, a giudizio del Giudice delle leggi, ha appunto prodotto questo effetto iniquo, lesivo sia dell'art. 3 che dell'art. 53 Cost..

3. Sulla stessa linea, e prendendo spunto proprio dalla medesima controversia approdata al Giudice delle leggi, questa Corte ha statuito 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. Ed infatti, si è ritenuto che la lacuna normativa sul termine fisiologico possa essere colmata attraverso un intervento surrogatorio del giudice di legittimità fondato sull'art. 97 Cost. e art. 1183 c.c., e che il termine possa parametrarsi a quello previsto dal D.L. n. 669 del 1996, art. 14 dettato in materia di esecuzione forzata nei confronti delle pubbliche amministrazioni (cfr. Cass. V, n. 3581/2020).

Occorre ricordare come il D.P.R. n. 917 del 1986, art. 17, comma 1, lett. b) disponga testualmente che sono soggetti a tassazione separata gli "emolumenti arretrati per prestazioni di lavoro dipendente riferibili ad anni precedenti, percepiti per effetto di leggi, di contratti collettivi, di sentenze o di atti amministrativi sopravvenuti o per altre cause non dipendenti dalla volontà delle parti, compresi i compensi e le indennità di cui all'art. 47, comma 1 e all'art. 46, comma 2".

4. Se pertanto è vero che la disposizione non prevede alcun termine, e se deve mantenersi fermo quanto statuito da questa Corte in ordine all'integrazione interpretativa per cui viene attratto all'anno precedente ciò che - fisiologicamente, entro un termine congruo, valutato di volta in volta - debba essere considerato calcolo di reddito maturato nell'anno precedente, la questione in oggetto presenta un'ulteriore particolarità. Donde deve farsi riferimento all'ulteriore circostanza - sottaciuta nella questione costituzionale precitata - della volontà delle parti: la norma, infatti, esplicitamente richiede che il differimento ad anno successivo non sia frutto di accordo fra le parti, non essendo nella loro disponibilità - come noto - individuare il periodo d'imposta su cui far ricadere un determinato guadagno o una determinata perdita, alterando in tal modo l'imponibile, in spregio al principio di capacità contributiva. La volontà

delle parti, nell'individuare il calcolo e l'erogazione di questi emolumenti, costituisce indice di quello che diviene ritardo fisiologico nella loro erogazione, esplicandosi sul profilo fiscale.

Ed infatti a pagina 4, secondo capoverso, della sentenza in scrutinio non risulta controverso che l'erogazione dell'indennità in questione sia avvenuta su ritardo della stessa convenzione stipulata in data 7 novembre 2007 fra il Ministero dell'Interno e il gruppo Ferrovie dello Stato. E' da ritenersi che il modello di calcolo fosse oggetto della convenzione e che, pertanto, il ritardo concretamente maturato abbia superato anche quanto pattuito, convenzionalmente stabilito in quella sede. Ne consegue, nel caso in esame, che il ritardo non può ritenersi fisiologico quando si è in presenza di una convenzione che disciplina la modalità di erogazione di un'indennità che va comunque calcolata a consuntivo d'anno sull'entità dei servizi svolti.

Questa Corte ritiene dirimente tale circostanza nel caso concreto, poichè l'erogazione è avvenuta in ritardo anche al di fuori di ciò che era stato pattuito nelle modalità di calcolo ed erogazione.

5. Devesi quindi enunciare il seguente principio di diritto, in affinamento di continuità sulla giurisprudenza precedente:

In tema di emolumenti assimilati a lavoro dipendente, non sono soggette a tassazione separata le somme maturate in un determinato anno ed erogate nell'anno successivo entro un termine congruo, per tale ritenendosi quello necessario al calcolo del compenso maturato.

In presenza di convenzioni disciplinanti la singola voce aggiuntiva, il termine congruo è quello in essere pattuito, dovendosi riconoscere potere integrativo della norma all'autonomia negoziare delle parti, trattandosi di diritti patrimoniali disponibili, di cui l'inquadramento fiscale diviene poi conseguenza di legge.

6. In conclusione, il ricorso è infondato e dev'essere rigettato.

Le spese seguono la soccombenza e sono liquidate come in dispositivo; rilevato che risulta soccombente parte ammessa alla prenotazione a debito del contributo unificato per essere amministrazione pubblica difesa dall'Avvocatura generale dello Stato, non si applica il D.P.R. 30 maggio 2002, n. 115, art. 13, comma 1 - quater.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso. Condanna l'Agenzia delle entrate alla rifusione delle spese di lite del presente giudizio di legittimità a favore della parte contribuente, che liquida complessivamente in Euro milletrecento/00, oltre ad Euro 200,00 per esborsi, rimborso in misura forfettaria del 15%, Iva e c.p.a. come per legge.

Conclusione

Così deciso in Roma, il 11 maggio 2023.

Depositato in Cancelleria il 29 maggio 2023

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza