

Sentenza del 19/01/2023 n. 1543 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

A.A. impugnò il silenzio rifiuto formatosi sulla istanza di rimborso dell'IRPEF, calcolata sul trattamento di fine servizio che gli era stato liquidato al momento del pensionamento. Il contribuente sostenne che dalla base imponibile dovesse essere esclusa una quota pari al rapporto tra i contributi previdenziali versati dal lavoratore e l'aliquota complessiva del contributo versato dall'Ente e che tali esenzioni andassero applicate anche per i periodi pre ruolo riscattati dal lavoratore.

La Commissione tributaria provinciale accolse il ricorso e la decisione, impugnata dall'Agenzia delle Entrate, è stata parzialmente riformata, con la sentenza indicata in epigrafe, dalla Commissione tributaria regionale della Toscana (d'ora in poi, per brevità, C.T.R.).

In particolare, il Giudice di appello riteneva che la riduzione (pari a Euro 309,87 per ogni anno di servizio) prevista del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 19, comma 2 bis, non spettasse poichè la norma prevedeva espressamente l'esclusione dei periodi di anzianità convenzionale. Confermava, nel resto, la sentenza impugnata ritenendo applicabile anche ai periodi di contribuzione figurativa il regime fiscale ordinario, sul presupposto che i periodi di contribuzione volontaria e quelli di servizio effettivo, saldandosi formassero un unico periodo contributivo.

Avverso la sentenza l'Agenzia delle entrate ha proposto ricorso, su unico motivo.

A.A. resiste con controricorso.

La Sezione sesta di questa Corte, con ordinanza n. 9428 del 23 marzo 2022, ha ritenuto che la particolare rilevanza della questione di diritto sulla quale la Corte deve pronunciare rende opportuna la trattazione in pubblica udienza della quinta sezione civile.

Il ricorso è stato, quindi, avviato alla trattazione alla pubblica udienza, in prossimità della quale il P.M., nella persona del Sostituto Procuratore Generale Aldo Ceniccola, ha depositato le sue conclusioni chiedendo l'accoglimento del ricorso con ogni conseguenziale statuizione.

Motivi della decisione

1. Con l'unico motivo di ricorso - rubricato: violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 19, comma 2 bis, nonchè della L. n. 482 del 1985, art. 2, in relazione all' art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3 - l'Agenzia delle Entrate deduce l'errore in iudicando commesso dalla C.T.R. nell'aver ritenuto applicabile la detrazione di cui al secondo periodo del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 19, comma 2 bis, anche ai periodi di contribuzione ad esclusivo carico del lavoratore.

In particolare, la ricorrente evidenzia che l'affermazione del giudice di appello secondo cui l'esenzione del 26,04% dovrebbe essere applicata anche ai periodi di servizio riscattati convenzionalmente, con contribuzione totalmente a carico del lavoratore, non avrebbe alcun fondamento giuridico. Secondo la prospettazione difensiva, dal tenore letterale della norma si evince, al contrario, che l'importo soggetto all'abbattimento fiscale non è l'imponibile lordo ma solo quella quota di buonuscita derivante dal periodo di contribuzione, cd. duale, in cui vi è stata concomitanza di partecipazione all'onere contributivo da parte del datore di lavoro.

1.1. La censura è fondata.

Il D.P.R. 21 dicembre 1986, n. 917, art. 19, comma 2 bis , prevede, per quello che qui interessa, che L'ammontare netto delle indennità (n.d.r. equipollenti, comunque denominate, commisurate alla durata dei rapporti di lavoro dipendente di cui dell'art. 17, comma 1, lett. a)), alla cui formazione concorrono contributi previdenziali posti a carico dei lavoratori dipendenti e assimilati, è computato previa detrazione di una somma pari alla percentuale di tali indennità corrispondente al rapporto, alla data del collocamento a riposo o alla data in cui è maturato il diritto alla percezione, fra l'aliquota del contributo previdenziale posto a carico dei lavoratori dipendenti e assimilati e l'aliquota complessiva del contributo stesso versato all'ente, cassa o fondo di previdenza".

In sostanza, la norma prevede, oltre alla deduzione non riconosciuta dalla C.T.R., un'ulteriore detrazione (esenzione del 26,04%) laddove oltre ai contributi dello Stato, abbiano concorso alla formazione dell'indennità anche contributi a carico del lavoratore stesso; in tal caso, la detrazione è pari alla percentuale di tali indennità corrispondente al rapporto fra l'aliquota del contributo posto a carico del lavoratore e l'aliquota complessiva del contributo versato all'Ente.

1.2 Nella giurisprudenza di questa Corte in materia alla sentenza n. 150 del 2016, richiamata dalla C.T.R. a fondamento della decisione, sono seguite altre pronunce di segno contrario e, in particolare, la sentenza n. 12486 del 10.12. 1997 , con la quale si è statuito che il legislatore "presuppone una indennità di buonuscita corrisposta per periodi in cui vi è stata una contribuzione ripartita fra datore di lavoro e lavoratore". Con ulteriore collegamento alla giurisprudenza della Corte Costituzionale (sentenza n. 178/1986), il principio applicato dalla Corte è quello per cui la non tassabilità pro parte è determinata in base al rapporto, alla data in cui è maturato il diritto alla percezione, fra l'aliquota del contributo previdenziale posto a carico dei lavoratori dipendenti e quella complessiva del contributo medesimo, potendosi perciò concludere che la disposizione non appare applicabile nelle ipotesi di contribuzione volontaria totalmente a carico del lavoratore.

1.3 Il percorso argomentativo condotto in tale precedente è stato, successivamente, condiviso e ripreso, nella specifica fattispecie del riscatto del periodo cd. pre ruolo, da Cass. n. 8403 del 5.04.2013 notandosi che la Corte Costituzionale non si era pronunciata su ipotesi sovrapponibili a quelle trattate nel procedimento e anzi, lo stesso Giudice delle leggi, con sentenza n. 42/1992, aveva ritenuto infondata la questione di legittimità costituzionale della L. n. 482 del 1985, art. 2 , nella parte in cui non prevede, per la quota di indennità di buonuscita Enpas relativa a servizi o periodi volontariamente riscattati dall'interessato, una detrazione dall'imponibile che tenga conto dei contributi versati per esercitare il riscatto, proprio perchè la quota di indennità di

buonuscita afferente ai periodi e servizi riscattati a domanda assume una propria fisionomia, che la differenza dalla parte di indennità connessa ai periodi di effettiva prestazione del servizio. Essa, infatti, non è correlata ad un rapporto previdenziale automatico e ad un meccanismo contributivo, istituzionalmente e cumulativamente riferibile al datore di lavoro". I giudici costituzionali, esaminando più volte la disciplina tributaria generale dettata dal legislatore per tutte le indennità di fine rapporto, hanno ribadito l'esigenza di un trattamento tributario differenziato per quelle indennità formate, oltre che da contributi obbligatori del datore di lavoro, anche da quelli obbligatori del lavoratore. In relazione a tale profilo, successivamente alla sentenza n. 178/1986, con le pronunce n. 400 del 1987, n. 877 del 1988 e n. 513 del 1990, la Corte Costituzionale estese la declaratoria d'illegittimità costituzionale al previgente regime impositivo previsto dal D.P.R. n. 645 del 1958, anche con riferimento alle indennità di buonuscita corrisposte dall'Inadel e dalla Cassa di previdenza del personale telefonico statale e, con la sentenza n. 231 del 1991, assunse identica statuizione di declaratoria d'illegittimità costituzionale, con riferimento all'Irpef, alle indennità di buonuscita erogate dall'Opera di previdenza e assistenza a favore del personale delle ferrovie dello Stato. Le indennità corrisposte da detti enti erano infatti caratterizzate anch'esse dall'essere erogate in base a contributi obbligatoriamente versati dal datore di lavoro e dal lavoratore. Nella sentenza n. 42/1992 la Consulta osservò che la quota dell'indennità di buonuscita, afferente ai periodi e servizi riscattati a domanda, non è correlata ad un rapporto previdenziale automatico e ad un meccanismo contributivo, istituzionalmente e cumulativamente riferibile al datore e al prestatore di lavoro. Nè detta quota d'indennità è assimilabile alle somme dovute all'assicurato in base a contratti di assicurazione sulla vita, non ricollegandosi ad alcuna situazione negoziale imputabile agli interessati, contraddistinta dalla proporzionalità tra premio e rischio, secondo criteri che rapportano il capitale assicurato al premio corrisposto, in base al calcolo di probabilità dell'evento. Così "il diritto al riscatto previsto dal D.P.R. n. 1032 del 1973, si sostanzia nell'esercizio di una facoltà, alla quale è connesso il beneficio della computabilità di determinati periodi di tempo e di attività, che così diventano utili per l'indennità di buonuscita. Il riscatto è collegato ad una determinazione di volontà dell'interessato e i contributi relativi sono fissati senza riferimento al rischio concreto, non essendo rilevante al riguardo lo stato di salute del dipendente", non sussistendo - conclusero i giudici costituzionali - la dedotta violazione dell' art. 53 Cost. .

Nell'ambito della giurisprudenza di legittimità, Cass. n. 12486 del 1997 citata ha, ancora, constatato che la soluzione negativa, necessaria in difetto di una norma che preveda la maggiore detrazione auspicata dal ricorrente per ogni periodo di contribuzione volontaria, trae significativa conferma dal rilievo per cui, ove si acceda alla tesi della parte privata, si perverrebbe, come notato da Cass. 150/1996 resa proprio con riguardo al servizio pre-ruolo, "ad una di Spa rità di trattamento tra dipendenti con pari anzianità contributiva, attribuendo un imponibile minore (e quindi un minor carico tributario) al dipendente che abbia cumulato al servizio effettivo l'anzianità convenzionale", fermo restando che il maggior onere contributivo "trova il suo corrispettivo nel beneficio che il dipendente riceve ottenendo la valutazione di periodi altrimenti non valutabili".

Nel condividere tale percorso interpretativo, questa Corte (cfr. Cass.n. 8403 del 2013 citata) ha, altresì, evidenziato che la natura del rapporto di lavoro, effettivo ma privo di incardinamento

stabile nella P.A., giustificando solo per effetto della contribuzione volontaria da parte del lavoratore un'anzianità figurativa, parametrata e ripresa a posteriori, è dunque fattispecie del tutto diversa da quella per la quale vi sia il doveroso concorso al versamento contributivo tra lavoratore e datore, in costanza di rapporto di lavoro effettivo e stabile, ciò solo trovando correlazione logica con una flessione della base imponibile della indennità di buonuscita finale cui, per questa parte, tali contribuzioni congiunte abbiano dato vita. Il riferimento alla costanza ed obbligatorietà dei versamenti duali può, dunque, dirsi il congegno di accantonamento previdenziale che unicamente dà per presupposto un'anzianità lavorativa effettiva, e non il contrario, come peraltro si evince anche da altre norme, quali ad es. il D.P.R. n. 597 del 1973, art. 14, che, più esplicitamente, pone la detrazione della base imponibile delle indennità di fine rapporto ed equivalenti nella riduzione per anno di una somma fissa ma "con esclusione dei periodi di anzianità convenzionali, secondo una discrezionalità rimessa al legislatore e non tale da apparire frutto di una scelta irrazionale alla luce del principio di capacità contributiva ex art. 53 Cost. ".

1.4. Si tratta di conclusioni (ribadite, di recente, anche da Cass. 11 marzo 2020 n. 7001), che il Collegio condivide, non essendo stati recati nuovi e diversi argomenti a sostegno di una opposta lettura della norma.

2. Il ricorso va, pertanto, accolto con cassazione della sentenza impugnata. Non essendo necessari ulteriori accertamenti in fatto, la controversia può essere decisa nel merito con il rigetto del ricorso introduttivo proposto dal contribuente.

3. Le spese dei gradi di merito, attese le alterne soluzioni giurisprudenziali, vanno integralmente compensate tra le parti, mentre quelle del presente giudizio seguono la soccombenza e sono liquidate come in dispositivo.

P.Q.M.

Accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, rigetta il ricorso introduttivo del contribuente.

Compensa integralmente tra le parti le spese dei gradi di merito e condanna il controricorrente al pagamento, in favore dell'Agenzia delle entrate, delle spese del giudizio di legittimità liquidate in complessivi Euro 1.200,00 oltre spese prenotate a debito.

Così deciso in Roma, nella Camera di consiglio della Sezione, il 11 gennaio 2023.

Depositato in Cancelleria il 19 gennaio 2023

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza