Sentenza del 06/06/2023 n. 15861 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Intitolazione:

Stock options - Addizionale - Base imponibile.

Massima:

Con riferimento all'individuazione della base imponibile su cui applicare l'aliquota addizionale del 10 per cento relativamente ai compensi corrisposti sotto forma di bonus e stock options ai dirigenti delle imprese operanti nel settore finanziario, essa si applica sull'ammontare dei compensi corrisposti, a decorrere dalla data dal 17 luglio 2011, che eccede l'importo corrispondente alla parte fissa della retribuzione, senza che sia necessario che la retribuzione variabile ecceda anche il triplo della parte fissa della retribuzione.

Massima redatta a cura del Ce.R.D.E.F.

Testo:

1. Come risulta dalla sentenza impugnata, A.A. impugnò il silenzio-rifiuto formatosi sull'istanza con la quale aveva chiesto il rimborso delle ritenute effettuate e versate, negli anni (------), quale sostituto d'imposta, dalla JP Morgan International Bank ltd., ai sensi del D.L. 31 maggio 2010, n. 78, art. 33 convertito, con modificazioni, dalla L. 30 luglio 2010, n. 122, a titolo di aliquota addizionale del dieci per cento sui bonus eccedenti la parte fissa della retribuzione pagata al medesimo contribuente quale suo dipendente.

A sostegno dell'istanza, e successivamente del ricorso introduttivo, il contribuente affermò l'insussistenza del requisito oggettivo dell'imposizione, negando che la parte variabile della retribuzione di ogni periodo d'imposta eccedesse il triplo di quella fissa percepita nel medesimo periodo.

L'adita Commissione Tributaria di Milano accolse il ricorso del contribuente.

Proposto appello dall'Amministrazione, la Commissione tributaria regionale della Lombardia lo ha rigettato con la sentenza di cui all'epigrafe.

Avverso la sentenza d'appello l'Amministrazione ha proposto ricorso per cassazione, affidato ad un motivo e supportato da successiva memoria.

Il contribuente ha resistito con controricorso ed ha successivamente depositato memoria ed istanza di discussione orale.

Il Procuratore Generale ha presentato conclusioni scritte, chiedendo di accogliere il ricorso, cassare la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, rigettare il ricorso introduttivo del ricorrente.

Ragioni della decisione

1. Con l'unico motivo di ricorso, si deduce " Violazione e/o falsa applicazione del D.L. n. 78 del 2010, art. 33 (stock options ed emolumenti variabili), in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3)".

Infatti, a partire dal 2011, con il D.L. 6 luglio 2011, n. 98, art. 23, comma 50-bis, convertito con modificazioni dalla L. 15 luglio 2011, n. 111, veniva aggiunto al D.L. n. 78 del 2010, art. 33 un comma, il 2-bis, che così recita "Per i compensi di cui al comma 1, le disposizioni di cui ai commi precedenti si applicano sull'ammontare che eccede l'importo corrispondente alla parte fissa della retribuzione".

Il successivo D.L. n. 98 del 2011, art. 23, comma 50-ter prevede che "la disposizione di cui al comma 50-bis si applica ai compensi corrisposti a decorrere dalla data di entrata in vigore della legge di conversione del presente decreto ", ovvero dal 17 luglio 2011.

Per effetto di tale novella, il testo del ridetto art. 33 risulta quindi così strutturato:

"1. In dipendenza delle decisioni assunte in sede di G20 e in considerazione degli effetti economici potenzialmente distorsivi propri delle forme di remunerazione operate sotto forma di bonus e stock options, sui compensi a questo titolo, che eccedono il triplo della parte fissa della retribuzione, attribuiti ai dipendenti che rivestono la qualifica di dirigenti nel settore finanziario nonchè ai titolari di rapporti di collaborazione coordinata e continuativa nello stesso settore è applicata una aliquota addizionale del 10 per cento.

2. L'addizionale è trattenuta dal sostituto d'imposta al momento di erogazione dei suddetti emolumenti e, per l'accertamento, la riscossione, le sanzioni e il contenzioso, è disciplinata dalle ordinarie disposizioni in materia di imposte sul reddito.

2-bis. Per i compensi di cui al comma 1, le disposizioni di cui ai commi precedenti si applicano sull'ammontare che eccede l'importo corrispondente alla parte fissa della retribuzione.".

Sostiene la ricorrente Agenzia che la CTR avrebbe errato nel ritenere che il nuovo comma 2-bis del predetto D.L. n. 78 del 2010, art. 33 avrebbe unicamente specificato l'ambito applicativo della normativa in esame, ma non ampliato i presupposti di applicazione dell'addizionale regionale, per cui l'addizionale Irpef del 10 per cento risulterebbe sì applicabile alla base imponibile costituita dall'intera componente variabile che supera quella fissa, ma solo nel caso in cui il compenso variabile ecceda di tre volte la parte fissa della retribuzione.

A detta dell'Agenzia, invece, la ratio legis della novella, evidenziata in particolare dai lavori preparatori, condurrebbe ad un'interpretazione diversa, secondo la quale con l'introduzione del comma 2-bis sarebbe stata tacitamente abrogata la parte del D.L. n. 78 del 2010, art. 33, comma 1 che fa riferimento all'eccedenza del triplo della retribuzione fissa, poichè, diversamente argomentando, si giungerebbe a trasformare "l'eccedenza rispetto al triplo" da elemento di individuazione della base imponibile, quale era nella formulazione della norma prima della novella del 2011, ad ulteriore presupposto impositivo, che di fatto, nella novellata struttura dell'intera disposizione, restringerebbe l'ambito applicativo della norma, che il legislatore aveva invece intenzione di ampliare con l'intervento normativo de quo.

Secondo la ricorrente, nell'analizzare la norma come modificata dalla novella, occorre infatti distinguere ed individuare il presupposto impositivo e la base imponibile.

Prima dell'aggiunta del comma 2-bis, l'art. 33, comma 1 esprimeva, al contempo, il presupposto impositivo e la base imponibile: quanto all'individuazione dei soggetti passivi dell'imposta (presupposto impositivo soggettivo), la norma ne delimitava l'ambito di applicazione ai "dipendenti che rivestono la qualifica di dirigenti e titolari di rapporti di collaborazione coordinata e continuativa nel settore finanziario"; quanto all'oggetto, la norma individuava i "compensi sotto forma di bonus e stock options" (presupposto impositivo oggettivo).

La base imponibile era costituita dai compensi corrisposti a tale titolo e "che eccedono il triplo della parte fissa della retribuzione".

Con l'introduzione del comma 2-bis, il legislatore avrebbe invece introdotto una diversa commisurazione della base imponibile, data ora da un maggiore ammontare della retribuzione sotto forma di bonus e stock options, e cioè l'ammontare "che eccede l'importo corrispondente alla parte fissa della retribuzione", e non più solo quello che eccede il triplo della stessa.

Il richiamo operato al comma 1 dovrebbe quindi intendersi esclusivamente finalizzato all'individuazione dei presupposti impositivi oggettivo e soggettivo: essere dirigenti nel settore finanziario e percepire bonus e stock options in qualsiasi forma.

1.1. Il motivo è fondato.

Invero deve considerarsi che, prima dell'introduzione, con il D.L. n. 98 del 2011, art. 23, comma 50-bis, del comma 2-bis nel D.L. n. 78 del 2010, art. 33 il comma 1 di quest'ultima disposizione si prestava pacificamente ad una lettura univoca.

Il presupposto impositivo, individuato dal legislatore quale dato rivelatore della ricchezza riconducibile ad un determinato soggetto, era delineato nella sua connotazione soggettiva ("dipendenti che rivestono la qualifica di dirigenti e titolari di rapporti di collaborazione coordinata e continuativa nel settore finanziario") ed oggettiva ("compensi sotto forma di bonus e stock options"). La base imponibile, quale quantificazione del presupposto e parametro cui commisurare il tributo (ovvero, nella sostanza, l'importo su cui calcolare le imposte), era determinata nei compensi "che eccedono il triplo della parte fissa della retribuzione".

Il comma 2-bis, secondo cui "Per i compensi di cui al comma 1, le disposizioni di cui ai commi precedenti si applicano sull'ammontare che eccede l'importo corrispondente alla parte fissa della retribuzione", ha inequivocabilmente inciso sulla base imponibile, individuandola non più (come già nel comma 1) nei "compensi a questo titolo, che eccedono il triplo della parte fissa della retribuzione", ma nell'"ammontare che eccede l'importo corrispondente alla parte fissa della retribuzione".

Viceversa, lo stesso comma 2-bis non ha modificato il presupposto (oggettivo e soggettivo) dell'imposizione già disciplinato dal comma 1, che infatti richiama espressamente, nei limiti del fatto economico preso in considerazione dal legislatore (" Per i compensi di cui al comma 1 (...)").

Poichè, invariato il presupposto dell'imposizione nelle sue connotazioni soggettive ed oggettive, il comma 1 ed il comma 2-bis regolano diversamente la base imponibile (rispettivamente identificandola nell'eccedenza del triplo della parte fissa della retribuzione e nell'eccedenza pura e semplice della parte fissa della retribuzione), si evidenzia tra le due disposizioni, nei limiti cronologici in cui sia ipotizzabile una loro contemporanea vigenza - ovvero relativamente ai compensi corrisposti a decorrere dal 17 luglio 2011 - un'incompatibilità che comporta, ai sensi dell'art. 15 preleggi, l'abrogazione tacita, in parte qua, del precedente comma 1 da parte del nuovo comma 2-bis del D.L. n. 78 del 2010, art. 33. Viceversa, la fattispecie base originaria, ovvero il comma 1 comprensivo anche della determinazione della base imponibile nell'eccedenza del triplo della parte fissa della retribuzione, rimane applicabile ai compensi corrisposti prima del 17 luglio 2011, giustificandosi pertanto la sua limitata persistenza (anche in considerazione della peculiarità dello specifico intervento normativo, frutto di un maxiemendamento presentato solo in sede di conversione in legge del D.L. n. 98 del 2011).

Pertanto, deve concordarsi con la tesi erariale (espressa anche nella circolare n. 41/E del 5 agosto 2011), peraltro condivisa anche da una parte della dottrina e della giurisprudenza di merito, secondo cui la modifica normativa in esame ha l'effetto di aumentare la quota di compensi variabili su cui applicare l'addizionale, dato che la base imponibile è ora (per i compensi corrisposti a decorrere dal 17 luglio 2011) pari all'ammontare della retribuzione variabile che eccede l'importo corrispondente alla parte fissa della retribuzione (e non più all'importo dei bonus che eccedano il triplo della retribuzione di base).

Tale interpretazione risulta del resto anche coerente con la ratio della novella, espressa nei lavori preparatori, ed in particolare nella relazione al maxiemendamento presentato in sede di conversione in legge del D.L. n. 98 del 2011, che ha inserito nel D.L. n. 78 del 2010, art. 33 il ridetto comma 2-bis, nella quale si legge che " per effetto della presente modifica le disposizioni di cui ai commi 1 e 2 del citato art. 33 si applicano, per i compensi erogati a decorrere dalla data di entrata in vigore della legge di conversione del presente decreto, all'ammontare dei compensi erogati sotto forma di bonus e stock-options che eccede l'importo corrispondente alla parte fissa della retribuzione". Soprattutto, la medesima relazione rileva che la novella " determina un importante effetto di ampliamento della base imponibile in oggetto, anche in considerazione del fatto che ne che ne risulta allargata la platea di soggetti sottoposti all'addizionale". E' infatti palese che, invariato il presupposto oggettivo e soggettivo dell'imposizione, l'ampliamento sostanziale (non solo del gettito, ma anche) della "platea di soggetti sottoposti all'addizionale"

deriva necessariamente dall'" ampliamento della base imponibile", che include ora i compensi variabili che eccedono quelli fissi, anche se non eccedono il triplo di questi ultimi.

Non appare supportare necessariamente una differente interpretazione l'inciso della citata Corte Cost., sentenza n. 201 del 17 luglio 2014, che ha dichiarato non fondata la questione di legittimità costituzionale del D.L. n. 78 del 2010, art. 33 secondo cui "Allo stesso modo, non è arbitraria l'individuazione della componente variabile della retribuzione in forma di bonus o stock options - oltre un certo multiplo del compenso fisso - quale fatto espressivo della capacità contributiva, ossia quale indice che esprime l'idoneità del soggetto passivo all'obbligazione tributaria (sentenza n. 304 del 2013).". Va invero ricordato che il vincolo negativo d'interpretazione non sussiste quando la Corte costituzionale respinga la tesi dell'autorità rimettente in base ad argomenti puramente ermeneutici, senza presuppore o addirittura escludendo l'incostituzionalità della disposizione denunciata nella esegesi del giudice a quo (Cass. 21/07/1995, n. 7950).

Tanto premesso, deve darsi atto in ogni caso che, pur decidendo con riferimento a fattispecie cui era applicabile il comma 2-bis, il giudice delle leggi non ha affrontato espressamente la questione relativa al rapporto tra quest'ultima norma ed lo stesso art. 33, comma 1. E comunque, da un lato non si ricava dalla pronuncia che la legittimità costituzionale della disposizione derivi da un necessario rapporto proporzionale, ed in particolare nella misura dell'eccedenza del triplo, tra retribuzione variabile e fissa; dall'altro, comunque, resta rimessa alla razionale discrezionalità del legislatore, anche in considerazione della ponderazione degli interessi pubblici cui è funzionale la disincentivazione della retribuzione variabile, l'individuazione di quale debba essere tale rapporto, che può quindi essere determinato anche in termini di mera eccedenza. Resta, in ogni caso, salvaguardata (e rafforzata) la funzione di scoraggiare modalità remunerative variabili considerate pericolose per la stabilità finanziaria, che costituisce la ratio della disposizione, ritenuta già legittima dal giudice delle leggi.

1.2. Non può invece condividersi la tesi opposta, secondo cui, per effetto dell'introduzione, nel D.L. n. 78 del 2010, art. 33 del comma 2-bis, e del richiamo di quest'ultimo al comma 1, non esplicitamente abrogato dal legislatore, l'imposizione opererebbe solo nell'ipotesi in cui i compensi variabili eccedano il triplo di quelli fissi, ma ove tale condizione si verifichi, la base imponibile sarebbe costituita dall'intera eccedenza della retribuzione variabile rispetto a quella fissa.

Invero tale ricostruzione, al fine di negare l'ipotizzabilità di un'abrogazione tacita parziale del comma 1 e la rilevanza dei lavori preparatori, assume che l'interpretazione della norma nel senso appena precisato risulterebbe inequivoca sul piano letterale.

Tale affermazione (peraltro non in linea con l'evidenza di una nutrita giurisprudenza di merito contrastante sul punto e di opinioni dottrinali tra loro difformi) postula però una lettura del comma 2-bis che interpreta il rinvio al comma 1 (" Per i compensi di cui al comma 1 (...)") oltre il dato testuale del richiamo dei soli "compensi", includendovi un rimando all'ammontare dell'eccedenza (il triplo) che non è esplicitato e che è oggettivamente in contrasto con l'espressa disciplina dell'ammontare dell'eccedenza contemporaneamente dettata dallo stesso nuovo comma.

Nella sostanza, non pare possa sostenersi che il D.L. n. 78 del 2010, art. 33 come strutturato all'esito della novella di cui alla conversione del D.L. n. 111 del 2011, evidenzi nel suo complesso un significato tanto palese ed inequivoco da non renderne necessaria l'interpretazione, da condurre tenendo anche conto dell'intenzione del legislatore, ai sensi dell'art. 12 preleggi.

Va inoltre considerato che l'interpretazione proposta dal contribuente inciderebbe in misura rilevante sulla stessa struttura originaria dell'imposta, finendo per trasformare l'originaria quantificazione della base (l'eccedenza rispetto al triplo della retribuzione fissa) in un ulteriore presupposto oggettivo dell'imposizione, ovvero in un requisito individuante la tipologia dei compensi, che il legislatore aveva tuttavia indicato, nel comma 1, con riferimento alla loro connotazione soggettiva ("dipendenti che rivestono la qualifica di dirigenti e titolari di rapporti di collaborazione coordinata e continuativa nel settore finanziario") ed oggettiva ("compensi sotto forma di bonus e stock options")

1.3. Può quindi formularsi il seguente principio di diritto: " Per effetto del D.L. n. 78 del 2010, art. 33, comma 2-bis (introdotto dal D.L. n. 98 del 2011, art. 23, comma 50-bis, conv. in L. n. 111 del 2011), relativamente ai compensi corrisposti, a decorrere dalla data dal 17 luglio 2011, sotto forma di "bonus" e "stock options", ai dirigenti delle imprese operanti nel settore finanziario, l'imposta addizionale prevista dal D.L. n. 78 del 2000, art. 33 conv. in L. n. 122 del 2010, trattenuta dal sostituto di imposta al momento dell'erogazione degli emolumenti, si applica sull'ammontare di detti compensi che eccede l'importo corrispondente alla parte fissa della retribuzione, senza che sia necessario che la retribuzione variabile ecceda anche il triplo della parte fissa della retribuzione".

2. Quanto alle sentenze di merito che, secondo il controricorrente, avrebbero confermato la lettura interpretativa del dato normativo sostenuta dal contribuente e condivisa dalla CTR, e sarebbero passate in giudicato (CTR Lombardia, sentenza n. 5413 del 18 dicembre 2017, doc. 3; CTR Lombardia, n. 1864 del 23 aprile 2018, doc. 4; CTP Milano, n. 2352 del 9 marzo 2016, doc. 10; CTR Lombardia, n. 3375 del 27 agosto 2019, doc. 11), l'eccezione è infondata, per plurime ragioni, ciascuna ex se sufficiente alla relativa declaratoria.

Deve rilevarsi innanzitutto che la formazione di un giudicato opponibile trova ostacolo in relazione alla pura "interpretazione giuridica" della norma tributaria (nel caso di specie, l'interpretazione "in astratto" del D.L. n. 78 del 2010, art. 33 come novellato dal D.L. n. 98 del 2011, ed in particolare l'abrogazione tacita o meno della formula "che eccedono il triplo della parte fissa della retribuzione", di cui al comma 1), ove intesa come mera argomentazione avulsa dalla decisione del caso concreto, poichè detta attività, compiuta dal giudice e contestuale allo stesso esercizio della funzione giurisdizionale, non può mai costituire un limite all'esegesi esercitata da altro giudice, nè è suscettibile di passare in giudicato autonomamente dalla domanda e dal capo di essa cui si riferisce, assolvendo ad una funzione meramente strumentale rispetto alla decisione, ferma, in ogni caso, la necessità del collegamento, tendenzialmente durevole, ad una situazione di fatto (Cass. 21/10/2013, n. 23723).

Nel caso di specie, secondo la stessa deduzione del contribuente, le decisioni che si vorrebbe esplicassero efficacia di giudicato dipenderebbero, al netto delle possibili questioni di fatto,

esclusivamente dall'interpretazione del ridetto art. 33 novellato, ovvero l'esegesi della fattispecie legale astratta, che non vincola pertanto i successivi giudicanti.

D'altra parte, ove invece volesse farsi riferimento, comunque, al fatto oggetto del giudizio, rappresentato dalla retribuzione percepita dal contribuente, ed alla sua scomposizione proporzionale in variabile e fissa, si tratterebbe comunque di un dato oggettivo per definizione mutevole (proprio in relazione alla variabilità dei bonus), del quale non è presumibile la permanenza e la costanza in tutti gli anni d'imposta e quindi l'estensione agli altri del giudicato relativo ad una annualità.

Inoltre, le sentenze sulle quali si fonda l'eccezione di giudicato non sono state emesse nei confronti dello stesso contribuente, mentre l'efficacia di giudicato esterno (non ricorrendo la fattispecie di cui all'art. 1306 c.c.: cfr. Cass. 13/01/2011, n. 691; Cass. 02/12/2015, n. 24558; Cass. 17/05/2017, n. 12252) presuppone necessariamente che la decisione divenuta irrevocabile sia stata emessa all'esito di un procedimento svoltosi tra le stesse parti (ex plurimis: Cass., Sez. U, 16/06/2006, n. 13916; Cass. 07/12/2021, n. 38950; Cass. 24/05/2022, n. 16684; Cass. 15/09/2008, n. 23658).

Va poi aggiunto che la copia della sentenza della CTP Milano, n. 2352 del 9 marzo 2016, non è munita di certificazione dell'irrevocabilità.

Infine, va considerato che il giudicato esterno, per essere eccepito o rilevato comunque per la prima volta nel giudizio di legittimità, deve essere sopravvenuto rispetto alla sentenza impugnata con il ricorso. In relazione alle predette sentenze irrevocabili, rispetto alla data di deposito della sentenza qui impugnata (4 novembre 2019) e comunque alla data della relativa udienza di deliberazione (7 ottobre 2019) - termine ultimo per ogni allegazione difensiva in grado di appello nel rito tributario (cfr. ex plurimis Cass. 02/09/2022, n. 25863; Cass. 31/05/2019, n. 14883, nel giudizio ordinario; Cass. 22/11/2021, n. 35920) - tale condizione sussiste solo rispetto alla sentenza della CTR Lombardia, n. 3375 del 27 agosto 2019, sicchè la rilevazione del giudicato per le altre sarebbe ulteriormente preclusa.

Infatti, la sentenza qui impugnata, pur dando atto che nel corso del giudizio il contribuente ha depositato " precedenti giurisprudenziali di merito a favore", non rende conto della deduzione (e della documentazione) in quel grado del passaggio in giudicato di tali provvedimenti, nè della proposizione, da parte dello stesso contribuente, della relativa eccezione, che neppure nel controricorso si deduce sia stata già sollevata.

Invero, il controricorrente, neppure con la formula generica di pag. 8 s. del controricorso, deduce inequivocabilmente e dimostra di aver eccepito il giudicato nei precedenti gradi di merito.

3. La sentenza impugnata non si è conformata ai principi sinora illustrati e, per effetto dell'accoglimento del ricorso, va cassata. Non essendo necessari ulteriori accertamenti in fatto, va rigettato il ricorso introduttivo del contribuente.

Le spese dei giudizi di merito si compensano e quelle di legittimità seguono la soccombenza.

P.Q.M.

Accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, rigetta il ricorso introduttivo del contribuente; compensa le spese dei giudizi di merito e condanna il controricorrente al pagamento, a favore della ricorrente, delle spese del giudizio di legittimità, che liquida in Euro 4.100,00 per compensi, oltre alle spese prenotate a debito.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio, il 14 aprile 2023.

Depositato in Cancelleria il 6 giugno 2023

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza