Sentenza del 08/06/2023 n. 16257 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

1. Come risulta dalla sentenza impugnata, il Dott. A.A. impugnò il silenzio-rifiuto formatosi sull'istanza con la quale aveva chiesto il rimborso delle ritenute effettuate e versate, nell'anno d'imposta 2015, quale sostituto d'imposta, dalla H. L. Spa (già Leonardo & Co. e già Leonardo Italy Srl), 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 amministratore delegato.

A sostegno dell'istanza, e successivamente del ricorso introduttivo, il contribuente affermò l'insussistenza sia del requisito soggettivo dell'imposizione, assumendo che la società di consulenza per la quale aveva prestato servizio era estranea al "settore finanziario"; sia del requisito oggettivo, negando che la parte variabile della retribuzione eccedesse il triplo di quella fissa percepita nel medesimo periodo.

L'adita Commissione tributaria provinciale di Milano accolse il ricorso.

Avverso tale decisione l'Agenzia delle Entrate ha proposto appello, che la Commissione tributaria regionale della Lombardia ha accolto, con la sentenza di cui all'epigrafe.

Contro la sentenza d'appello ha proposto ricorso per cassazione il contribuente, affidandolo a tre motivi.

L'Agenzia delle entrate ha resistito con controricorso.

Il Procuratore Generale ha presentato conclusioni scritte, chiedendo il rigetto del ricorso.

Ambedue le parti hanno depositato memoria.

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo, si eccepisce la "formazione del c.d. "giudicato esterno", con effetti sul presente giudizio, sollevata dal controricorrente a seguito alla definitività delle sentenze passate in giudicato n. 1102/2020 (all. n. 3), n. 368/2020 (all. n. 4) e n. 1033/2020 (all. n. 5), emesse dalla CTR Lombardia "nei confronti dell'odierno ricorrente e di altri dipendenti della medesima società H. L.Spa (già Leonardo & Co.) ed aventi ad oggetto il medesimo petitum dell'odierno contenzioso".

Deduce il contribuente ricorrente che si sarebbe formato il giudicato esterno su tre pronunce di merito (che allega, con relativa certificazione), con effetti sul presente giudizio, in ordine alla sussistenza ed alla corretta interpretazione del requisito soggettivo per l'applicazione dell'addizionale.

In particolare, la sentenza della CTR della Lombardia n. 1033/12/2020, emessa nei confronti dello stesso ricorrente, ha escluso che la Leonardo & Co. Spa appartenga al "settore finanziario" (e, quanto al presupposto oggettivo, ha ritenuto che il D.L. n. 78 del 2010, art. 33, comma 2 bis, introdotto nel 2011 dal D.L. 6 luglio 2011, richiamando i compensi di cui al comma 1, non abbia modificato le condizioni previste al comma 1, continuando ad individuare quale presupposto dell'imposizione la percezione di compensi variabili che eccedano di una misura minima pari al triplo la parte fissa della retribuzione).

Ad eguali conclusioni giungono le sentenze della CTR della Lombardia n. 1102/5/2020 e n. 368/06/2020, rese, sulla medesima materia, ma nei confronti di altri contribuenti, anch'essi dipendenti della Leonardo.

Il motivo è infondato, per plurime ragioni, ciascuna ex se sufficiente alla relativa declaratoria.

Deve rilevarsi innanzitutto, con riferimento a tutte le sentenze dedotte quali giudicati, che la formazione di un giudicato opponibile trova ostacolo in relazione alla pura "interpretazione giuridica" della norma tributaria (nel caso di specie, l'interpretazione della fattispecie legale astratta del D.L. n. 78 del 2010, art. 33, ed in particolare sia l'interpretazione dell'espressione testuale "settore finanziario", di cui al comma 1; sia, a seguito della novella di cui al D.L. n. 98 del 2011, e dell'introduzione del comma 2-bis, 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, ovvero l'esegesi della fattispecie legale astratta, che non vincola pertanto i successivi giudicanti.

Inoltre, due (CTR della Lombardia n. 1102/5/2020 e n. 368/06/2020) delle 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).

Ancora, 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 (3 maggio 2021) e comunque alla data della relativa udienza di deliberazione (19 aprile 2021) - 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 non sussiste, sicchè la rilevazione del giudicato rimane ulteriormente preclusa con riferimento a tutte le tre decisioni di merito sulla quale si fonda.

Infatti, il controricorrente non deduce inequivocabilmente e dimostra di aver eccepito il giudicato nei precedenti gradi di merito.

Infine, deve darsi atto che, fermo quanto già premesso, non è in atti la "Sent. n. 3826/09/2021 passata in giudicato nei confronti dell'odierno ricorrente con riferimento ad altra annualità (in all. n. 5)", menzionata a pag. 24 del ricorso; nè tale provvedimento coincide con quello dell'indicato "all. n. 5", che, in base all'elenco degli allegati reso in calce al ricorso, è indicato come "5) Sentenza n. 1033/12/2020 della CTR Lombardia".

2. Con il secondo motivo, si denuncia "Violazione e falsa applicazione del D.L. n. 78 del 2010, art. 33, attesa l'assenza del c.d. requisito oggettivo di cui al D.L. n. 78 del 2010, art. 33, comma 1, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3".

Rileva il ricorrente che, 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 D.L. n. 98 del 2011, art. 23, successivo 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 il ricorrente che la CTR avrebbe errato nell'interpretare il requisito oggettivo dell'imposizione dell'addizionale prevista dal D.L. n. 78 del 2010, art. 33, avendo accolto la tesi dell'Amministrazione secondo cui, dall'entrata in vigore del nuovo comma 2-bis, l'imposizione addizionale è stata estesa a tutto l'ammontare della retribuzione variabile che ecceda la parte fissa della retribuzione, a prescindere dalla circostanza che il compenso variabile ecceda il triplo di quello fisso.

A detta del contribuente, con la novella del comma 2-bis il legislatore avrebbe invece esteso la base imponibile a tutta l'eccedenza della retribuzione fissa, purchè però sussista a monte la sproporzione (oltre il trecento per cento) del bonus ricevuto rispetto alla paga base.

Secondo il ricorrente, quindi, dell'art. 33, comma 1, non è stato tacitamente abrogato dal successivo comma 2-bis, continuando invece a dettare un presupposto inderogabile per l'applicazione dell'addizionale, ossia che i compensi variabili eccedano il triplo della parte fissa della retribuzione.

Pertanto, sostiene il ricorrente, l'inserimento dello specifico comma aggiuntivo 2-bis non avrebbe integralmente superato il già vigente comma 1 della disposizione modificata, con la conseguenza che l'aliquota addizionale si applicherebbe sull'intero ammontare dell'eccedenza dei compensi variabili rispetto alla retribuzione base, ma solo a condizione che la retribuzione variabile ecceda il triplo di quella fissa. Circostanza che nel caso di specie, deduce il ricorrente, non ricorre.

3. Con il terzo motivo, si deduce" "Violazione e falsa applicazione del D.L. n. 78 del 2010, art. 33, attesa l'assenza del c.d. requisito soggettivo di cui al D.L. n. 78 del 2010, art. 33, comma 1, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3".

La questione riguarda l'interpretazione della nozione di "settore finanziario" menzionata nel D.L. n. 78 del 2010, art. 33. Secondo il ricorrente la CTR avrebbe errato nel ritenere l'appartenenza a tale settore della Leonardo & Co. Spa , della quale il contribuente era dirigente.

Infatti, a detta del ricorrente, la definizione dei "Soggetti operanti nel settore finanziario" sarebbe demandata al D.Lgs. 1 settembre 1993, n. 385, art. 106, c.d. Testo Unico Bancario (T.U.B.), come modificato dal D.Lgs. n. 13 agosto 2010, n. 141, per il quale "l'esercizio nei confronti del pubblico dell'attività di concessione di finanziamenti sotto qualsiasi forma è riservato agli intermediari finanziari autorizzati, iscritti in un apposito albo tenuto dalla Banca d'Italia".

Pertanto, sostiene il ricorrente, si dovrebbero ricomprendere nel "settore finanziario" i soli "intermediari" di cui all'art. 106 del T.U.B..

"Intermediari finanziari" che, aggiunge il ricorrente, sono stati definiti (successivamente all'entrata in vigore del D.L. n. 78 del 2010, art. 33, ed allo stesso periodo d'imposta sub iudice) dal D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 162-bis, comma 1, lett. a), n. 1 (modificato dal D.Lgs. 29 novembre 2018, n. 142, in vigore dal 12 gennaio 2019), "Ai fini delle imposte sui redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive", come "i soggetti indicati nel D.Lgs. 28 febbraio

2005, n. 38, art. 2, comma 1, lettera c), (...)", da identificarsi, rileva il ricorrente, con "coloro che sono "autorizzati ad erogare finanziamenti nei confronti del pubblico, vigilati da Banca d'Italia, tenuti a redigere il bilancio di esercizio secondo gli schemi di Banca d'Italia"" (cfr. pagg. 20 del ricorso e 9 della memoria).

Evidenzia allora il ricorrente che Leonardo, non svolge (nè potrebbe svolgere) attività finanziaria nei confronti del pubblico, e che la sua attività aziendale ne circoscrive l'operatività in ambito prettamente consulenziale.

In sintesi, secondo il ricorrente, egli non assume la qualifica di dirigente operante nel "settore finanziario" ai sensi del D.L. n. 78 del 2010, art. 33, poichè, la Leonardo, presso cui ha svolto la sua attività lavorativa: (i) opera nel settore della consulenza e quindi, garantisce servizi di natura intellettuale; (ii) non svolge attività di concessione di finanziamenti nei confronti del pubblico; (iii) non è iscritta presso l'albo degli intermediari finanziari tenuto presso la Banca d'Italia, quindi non è soggetta a vigilanza della Banca d'Italia. Infatti, ribadisce il ricorrente, al fine di rientrare nella nozione di soggetti finanziari, occorre essere "intermediari finanziari", ovvero svolgere un'attività finanziaria nei confronti del pubblico ed essere sottoposti alla vigilanza della Banca d'Italia, mentre restano esclusi da tale nozione le società che svolgono attività di consulenza in materia finanziaria.

Secondo il ricorrente la CTR avrebbe solo sommariamente inquadrato l'attività di Leonardo, limitandosi a dare atto che "come da interrogazione della c.c.I.A.A., l'attività svolta dalla "Leonardo & Co. Spa ", consiste in "servizi di consulenza e assistenza in materia societaria e finanziaria alle aziende", ed avrebbe enfatizzato l'assetto internazionale del gruppo societario ("socio unico della società è la Lara (Italy Hold co) Limited, con sede in (Omissis), incorporata dal 2015 nella Houlihan Lokey (banca privata per investimenti)"), dando eccessiva rilevanza all'impatto della compagine societaria complessiva sull'effettiva attività svolta da parte della sola Leonardo Spa .

3.1. Appare opportuno trattare preliminarmente il terzo motivo, relativo al requisito soggettivo dell'appartenenza al "settore finanziario" della società che corrisponda la retribuzione variabile. Infatti, ove non sussistesse tale requisito, diverrebbe inutile verificare la persistente necessità, e la ricorrenza in concreto, di quello oggettivo del rapporto quantitativo (nella misura del triplo della seconda rispetto alla prima) tra retribuzione variabile e fissa.

Va premesso che è unanime la critica, sia in dottrina che nella giurisprudenza di merito (pervenuta, sul punto, ad approdi non omogenei), alla non immediata evidenza del significato testuale della norma, sia nella versione originaria dell'art. 33 che (tanto più) in quella modificata con l'inserimento del comma 2-bis.

In particolare, con riferimento al requisito soggettivo, tale critica censura la mancata individuazione, eventualmente attraverso un rinvio esplicito ad altre norme fiscali o meno, del "settore finanziario". Tale presa d'atto costituisce in genere la premessa per la delimitazione del concetto in esame attraverso la riconduzione ad altre disposizioni, ciascuna dettata per specifiche finalità di disciplina, non necessariamente coincidenti con la ratio esplicita che, come si dirà, innerva il D.L. n. 78 del 2010, art. 33.

3.2. E' utile ricordare il contesto storico che costituisce l'immediato antecedente della disposizione in esame ed è rappresentato dalla crisi finanziaria del periodo 2006/2009. Dal documento ufficiale della Consob sulle "crisi finanziarie" emerge che, grazie alla cartolarizzazione indiscriminata, le entità finanziarie poterono e Spa ndere enormemente le attività in rapporto al capitale proprio (fenomeno del leverage o leva finanziaria). Ciò consentiva loro di realizzare profitti molto elevati, ma le esponeva anche al rischio di perdite ingenti, perchè si rientrava in tempi rapidi nella disponibilità del denaro prestato, che potevano riutilizzare per erogare altri finanziamenti a clienti la cui affidabilità veniva valutata in maniera sempre meno accurata. Le entità più coinvolte registrarono pesanti perdite e si susseguirono vari declassamenti del merito di credito di titoli cartolarizzati, ma tali titoli, ormai ampiamente diffusi sul mercato, persero ogni valore e diventarono illiquidabili, costringendo le società veicolo a chiedere fondi alle banche che li avevano emessi e che avevano garantito linee di liquidità. La Consob stigmatizza inoltre che, a fronte dell'opacità dei prodotti e della difficoltà di apprezzarne il valore, il giudizio delle agenzie di rating ha evidenziato i suoi limiti quando fu chiaro che le agenzie avevano utilizzato modelli basati su ipotesi dell'evoluzione del quadro congiunturale troppo ottimistici ed avevano assegnato rating troppo generosi (anche per effetto di conflitti di interessi che creavano incentivi in tale direzione), dimostrandosi troppo caute nel rivedere il proprio giudizio sugli emittenti che incominciavano a manifestare i primi segnali di crisi. La crisi apparve sempre più nella sua natura sistemica, con turbolenze senza precedenti che si estesero dal mercato dei prodotti strutturati ai mercati azionari e, progressivamente, all'intero sistema economico, attingendo l'economia reale statunitense ed Europea.

La patologia della crisi del 2006/2009, sulla quale occorreva intervenire per evitare che potesse ripetersi, non riguardava dunque soltanto il mondo bancario, ma tutte quelle compagini coinvolte, a vario titolo, nel fenomeno dell'e Spa nsione tossica della leva finanziaria nelle imprese, anche per effetto di conflitti di interessi che creavano incentivi in tale direzione. In particolare, la crisi ha evidenziato l'attitudine del sistema, nel suo complesso, a creare per gli operatori un metodo di incentivi distorto e deresponsabilizzante, con la conseguente necessità di intervenire, con funzione generale e preventiva, soprattutto in materia di politiche di remunerazione dei manager e di gestione dei rischi.

In tale quadro si colloca l'intervento dell'organismo di consultazione economica mondiale del G20, frutto del summit del settembre 2009 e riassunto nel conseguente Leaders' Statement. Nell'ambito del quale (in particolare nei paragrafi da 10 a 13) si menziona, tra le cause della crisi mondiale, l'assunzione di rischi sconsiderati e irresponsabili da parte non solo di banche, ma anche di altri "istituti finanziari", espressione che, in un contesto internazionale necessariamente sintetico rispetto alle fattispecie nazionali di varia natura e conformazione normativa interna, deve interpretarsi in senso ampio, essendo caratterizzata ed unificata dall'esposizione a rischio dell'economia reale in seguito alle possibili condotte degli operatori.

Ed infatti nel documento, nel p. 13, secondo alinea, si parla di "excessive compensation in financial sector" senza ulteriori specificazioni, per indicare una direzione d'intervento general-preventiva, e si evidenzia la necessità di intervenire sul sistema di regolamentazione finanziaria globale, con riferimento a tutte le imprese il cui operato potrebbe rappresentare un rischio per la stabilità finanziaria, al fine di proteggere i consumatori, i depositanti e gli investitori da

pratiche di mercato abusive, promuovere elevati standard di qualità e aiutare a garantire che il mondo non affronti una nuova crisi della medesima portata di quella già verificatasi. Ed è in questa chiave che nel Leaders' Statement si prospettano interventi volti ad allineare la remunerazione dei dirigenti alla creazione di valore a lungo termine, non all'assunzione di rischi eccessivi, e di conseguenza anche a limitare la remunerazione variabile per garantire il mantenimento di una solida base patrimoniale ed aumentare la stabilità finanziaria (così come prospettato già all'esito della riunione informale dei capi di stato o di governo dell'UE tenutasi a Bruxelles il 17 settembre 2009, ove ci riprometteva di promuovere pratiche retributive responsabili nel settore finanziario).

Allo stesso tempo, anche in ambito UE non sono mancate iniziative programmatiche. Il 29 aprile 2009 la Commissione Europea ha presentato una raccomandazione sulla remunerazione del personale di tutto il comparto dei servizi finanziari la cui attività professionale ha un'incidenza materiale sul profilo di rischio degli istituti finanziari, intesa ad evitare politiche sconsiderate di incentivi, e poi una seconda raccomandazione sul sistema di remunerazione degli amministratori delle società quotate.

Inoltre, all'esito della riunione dei capo di Stato e di Governo tenutasi a Bruxelles il 17 settembre 2009, è stato predisposto un testo che mirava, tra l'altro, a "Promuovere pratiche retributive responsabili nel settore finanziario", contenente riferimenti ad istituti finanziari e banche, ma anche espressioni generiche e polisense.

L'8 ottobre 2009 il Parlamento Europeo ha approvato una risoluzione che al p. 16 "accoglie con favore l'appello lanciato ai ministri delle Finanze del G20 e ai governatori delle banche centrali al fine di raggiungere un accordo su un quadro internazionale di riforma nelle seguenti aree critiche del settore finanziario: (...) riformare le pratiche in materia di incentivi retributivi per sostenere la stabilità finanziaria (...)".

Il 7 luglio 2010 il Parlamento Europeo ha approvato una risoluzione di iniziativa sulla remunerazione degli amministratori delle società quotate.

Nel luglio 2010 il Parlamento Europeo ha approvato inoltre la proposta di direttiva per la modifica delle direttive 2006/48/CE e 2006/49/CE sui requisiti patrimoniali (COM(2009)362, cosiddetta Basilea III), nel cui contesto si prospetta la necessità di interventi volti a favorire "pratiche sane in materia di incentivi retributivi", allo scopo di porre fine agli incentivi a rischi eccessivi che hanno contribuito alla crisi finanziaria in corso.

3.3. In tale contesto è intervenuto il legislatore italiano con il D.L. n. 78 del 2010, art. 33, senza effettuare alcun rinvio ad altra fonte che disciplini il "settore finanziario" (ed in particolare non richiamando il T.U.B., nè facendo riferimento alla qualifica e definizione degli "intermediari finanziari"). Soluzione, quest'ultima, ascrivibile ad un'opzione consapevole, piuttosto che ad una censurabile dimenticanza, atteso che già nei lavori preparatori, ed in particolare nella scheda di lettura dell'art. 33 predisposta per l'esame del disegno di legge dal Dipartimento Bilancio del Servizio Studi della Camera dei deputati, veniva annotato "Si valuti se la genericità del riferimento al "settore finanziario" possa ingenerare dubbi nell'individuazione dei soggetti tenuti al pagamento dell'imposta".

Nella sostanza, se (come pure sostiene un orientamento giurisprudenziale del quale infra si dirà) il legislatore del 2010 avesse voluto limitare il riferimento del D.L. n. 78, art. 33, agli intermediari regolati dal T.U.B., o ad altra specifica categoria di operatori, lo avrebbe fatto con una previsione esplicita o, quanto meno, con un rinvio all'art. 106 dello stesso T.U.B., ovvero avrebbe rinviato ad altra disposizione, ma tanto non ha fatto. In realtà, la peculiarità del D.L. n. 78 del 2010, art. 33, comma 1, deve cogliersi nell'avere il legislatore esplicitato (anche) nel dato normativo positivo quella che è la ratio teleologica del suo intervento, attraverso la formula testuale "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 option (...)". Invero, il riferimento agli esiti del G20 rimarca l'inserimento della norma nel flusso del più ampio movimento che, a livello internazionale, come già descritto, aveva individuato la necessità, per prevenire nuove possibili crisi, di intervenire su alcune forme di incentivi retributivi. Contemporaneamente, la scelta, da parte del legislatore, di descrivere contestualmente gli effetti potenzialmente distorsivi, che intende prevenire, come "economici", evidenzia come la ratio essenziale e selettiva dell'intervento normativo stia proprio nella pericolosità di condotte dei dirigenti, che siano stimolate da forme di retribuzione variabile, per l'economia reale, ed è tale potenzialità nociva che quindi caratterizza la delimitazione del "settore" rilevante ai fini dell'imposta addizionale.

La ragione socio-economica della norma in esame era quindi quella di intervenire ad ampio raggio sul "settore finanziario", per comprendere, con imposizione di pericolo astratto (o presunto), tutti gli attori che, operando sulla scena finanziaria globale, sono in grado, direttamente e/o indirettamente, di indurne torsioni pregiudizievoli per effetto di abnormi incentivi retributivi.

In questo senso, significativa è peraltro l'estensione dell'addizionale anche ai "titolari di rapporti di collaborazione coordinata e continuativa nello stesso settore", che evidenzia come la funzione general-preventiva di pericolo astratto (o presunto) sia stata estesa persino al di fuori dei normali rapporti di preposizione organica, per cogliere posizioni soggettive che, pur collaterali, hanno comunque attitudine potenziale ad incidere sulla leva finanziaria. Altrettanto significativa è pure l'accentuazione della funzione general-preventiva dell'addizionale derivata dal successivo ampliamento, con il D.L. 6 luglio 2011, n. 98, art. 23, comma 50-bis, convertito con modificazioni dalla L. 15 luglio 2011, n. 111, della platea dei soggetti passivi dell'imposizione, attraverso l'aggiunta, al D.L. n. 78 del 2010, art. 33, del comma 2-bis, che ha reso applicabile l'addizionale sull'ammontare che eccede l'importo corrispondente alla parte fissa della retribuzione. In tale prospettiva generale di prevenzione anticipata del rischio di effetti economici potenzialmente distorsivi, deve quindi ritenersi che il ridetto art. 33, comma 1, contenga una clausola generale riferita al "settore finanziario" approcciato nella sua globalità e complessità, la cui nozione fiscale è derivata da quella socioeconomica, sì da ricomprendere tutti quegli attori di compagini (anche non necessariamente soggette a vigilanza e/o che svolgano attività rivolta al pubblico) che, essendo attive sulla scena finanziaria, sono in grado, direttamente e/o indirettamente, di indurne torsioni pregiudizievoli per effetto di incentivi retributivi.

Ed è peraltro sintomatica dell'ampiezza di tale clausola generale la circostanza che, in prima battuta, con una sorta di "tassazione analitico-aziendale", diversi operatori economici

imprenditoriali e professionali, quali sostituti d'imposta, abbiano per primi auto-qualificato, come appartenente al "settore finanziario", la loro attività, anche a prescindere dalla riconducibilità della stessa a quella di "intermediazione finanziaria" rivolta al pubblico in ragione di specifiche disposizioni del T.U.B..

3.4. La Corte costituzionale ha ritenuto legittima la norma in questione, essendo circoscritta la categoria dei soggetti passivi incisi dal prelievo addizionale a coloro che "in ragione del tasso di professionalità, della autonomia operativa, del potere decisionale di cui godono e dell'aspirazione a maggiori guadagni personali (per il legame tra l'andamento del titolo da un lato ed il riconoscimento e l'ammontare del beneficio correlato a dette forme di compenso dall'altro), sono in grado di porre in essere attività speculative suscettibili di pregiudicare la stabilità finanziaria" (Corte Cost., sentenza n. 201 del 17 luglio 2014).

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 presupporre 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 che comunque, anche secondo la motivazione resa dalla Consulta, il fulcro della fattispecie risiede nell'attitudine potenziale della retribuzione variabile, in relazione all'attività di alcuni contribuenti, a pregiudicare la stabilità finanziaria. Nè, del resto, la Corte definisce diversamente ed ulteriormente la categoria dei contribuenti sottoposta al prelievo, non delimitando in altro modo il concetto del "settore finanziario" e non supportando quindi interpretazioni restrittive della platea dei soggetti passivi, ed in particolare quella secondo cui essa dovrebbe coincidere esclusivamente con gli "intermediari finanziari" o comunque con soggetti destinati ad operare nei confronti del pubblico e sottoposti a vigilanza della Banca d'Italia.

Ed è appena il caso di ricordare che la stessa Corte costituzionale, nella motivazione della medesima decisione, da un lato non richiama affatto norme nazionali; dall'altro richiama la direttiva 2013/36/UE, ed in particolare non il testo di quest'ultima, ma specificamente il solo contenuto programmatico dei "considerando" da 62 a 69, che a loro volta richiamano le già anticipate conclusioni del G-20 in tema di pratiche sane in materia di remunerazione e dell'effetto dannoso che strutture di remunerazione mal concepite possono avere.

Fermo restando, peraltro, che, in materia d'imposizione non armonizzata quale quella sub iudice, gli Stati membri sono liberi d'intervenire in maniera più stringente (purchè senza discriminazione nel trattamento fiscale tra entità residenti e non residenti), là dove, anche per la CEDU, essi godono di vasta discrezionalità in ambito fiscale, specie quando si tratta di misure generali di strategia economica o sociale (Wallishauser c. Austria, n. 2), p. 65), nonchè nella strutturazione e nell'attuazione di una politica in materia di tassazione ("Bulves" AD c. Bulgaria, p. 63; Gasus Dosier - und Fordertechnik GmbH c. Paesi Bassi, p. 60; Stere e altri c. Romania, p. 51), spettando soprattutto alle autorità nazionali decidere il tipo di imposte o di contributi che desiderano imporre, all'esito di una valutazione dei problemi politici, economici e sociali che è di competenza delle autorità interne degli Stati membri (Musa c. Austria; Balaz c. Slovacchia; R.Sz. c. Ungheria, pp. 38 e 46), entro i confini della riserva di legge sostanziale (James e altri c. Regno

Unito; Spa cek vs. Rep. Ceca) e dei diritti fondamentali derivanti dalla Convenzione e dal Primo Protocollo (Shchokin c. Ucraina; Darby c. Svezia; Metalco c. Ungheria).

3.5. E' noto, a questo Collegio, che questa Corte, occupandosi della medesima questione, ha diversamente ritenuto che "L'imposta addizionale del dieci per cento 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 riconosciuti ai dirigenti sotto forma di "bonus" e "stock options" quando detti compensi eccedano il triplo della parte fissa della retribuzione - si applica nei confronti dei dirigenti delle imprese operanti nel settore finanziario che svolgono attività "rivolta al pubblico", mentre non sono assoggettati al prelievo i dirigenti di "holding" industriale che pur possegga partecipazioni in società del gruppo operanti nel settore finanziario, dovendo peraltro escludersi che il cit. art. 33 abbia disposto un rinvio recettizio alla nozione di "settore finanziario" contenuta nel testo originario dell'art. 106 T.U.B. (contenente il riferimento all'attività di assunzione di partecipazione, poi eliminato dal D.Lgs. n. 141 del 2010, art. 10)" (Cass. 19/10/2020, n. 22692; conforme Cass., sez. VI/V, 8/2/2022, n. 3913).

Ritiene tuttavia il Collegio di non aderire a tale orientamento, per le ragioni già illustrate, che impongono un'interpretazione della fattispecie che non può far coincidere a priori il concetto di "settore finanziario" con quello dettato ad altri fini da altre norme dell'ordinamento, prescindendo dalla premessa testuale della ratio delle finalità della disposizione e dalla pericolosità, per la stabilità dell'economia reale, delle modalità retributive che essa vuole dissuadere.

Invero il citato precedente, nella motivazione, pur dopo un riferimento alle decisioni assunte in sede di G20 ed agli effetti economici potenzialmente distorsivi da prevenire, per quanto qui interessa conferma infine la tesi della CTR che aveva ritenuto "di individuare il settore finanziario, al quale la norma è testualmente riferita, in quello nel quale l'attività è "rivolta al pubblico" - così come testualmente previsto dall'art. 106 e dalla rubrica del D.Lgs. n. 385 del 1993, art. 155 (Testo Unico Bancario) - e perciò soggetta ad autorizzazione e controllo del Ministro del Tesoro, della Banca d'Italia e della CONSOB". Tuttavia, la stessa ordinanza contemporaneamente rileva che "Non avendo l'art. 33 richiamato esplicitamente l'art. 106, deve escludersi ogni ipotesi di rinvio recettizio alla norma del TUB ancora vigente. Sicchè, se da un lato non può dedursi il concetto di settore finanziario dalla formulazione dell'art. 106, introdotta dal D.Lgs. n. 141, tanto meno sarebbe ammissibile la cristallizzazione della nozione asseritamente portata dal testo originario anche in epoca successiva alla sua modifica".

Invero, non sembrano emergere le ragioni per cui la (condivisibile ed oggettiva) constatazione del mancato rinvio, da parte del D.L. n. 78 del 2010, art. 33, all'art. 106 T.U.B. (che impedirebbe a monte la qualificazione come "recettizio" di un rinvio che... non sussiste), possa conciliarsi con la contestuale individuazione, all'interno del medesimo art. 33, di un "testuale riferimento" allo stesso art. 106 T.U.B., al fine di trarne la conseguenza che il "settore finanziario" sarebbe esclusivamente "quello nel quale l'attività è "rivolta al pubblico" - così come testualmente previsto dall'art. 106 e dalla rubrica del D.Lgs. n. 385 del 1993, art. 155 (Testo Unico Bancario)".

Ritiene pertanto il Collegio che da tali argomentazioni non possa ricavarsi nè la ricostruzione univoca di un riferimento "testuale" del D.L. n. 78 del 2010, art. 33, comma 1, all'art. 106 (e/o alla

rubrica dell'art. 155) del T.U.B.; nè comunque l'evidenza delle ragioni per cui, all'interno del "settore finanziario", lo stesso art. 33 dovrebbe essere comunque applicato solo agli operatori che svolgono attività "rivolta al pubblico" e che possano definirsi "intermediari finanziari".

Tanto più in considerazione della circostanza che, sotto il profilo logico, sono ipotizzabili condotte finanziarie speculative, foriere di effetti economici potenzialmente distorsivi, che si collocano a monte della collocazione di titoli o del compimento di altra attività finanziaria esterna che predispongono e che ad esse faccia seguito. Tanto meno, poi, appare convincente istituire un forzato ed esclusivo parallelismo tra appartenenza al "settore finanziario" ai sensi dell'art. 33 in questione e sottoposizione alla vigilanza di organismi ed autorità finanziarie nazionali di controllo, laddove si consideri (in aggiunta a quanto sinora osservato) che la disposizione in esame opera a monte della stessa attività in ipotesi da vigilare, a prescindere dal rispetto o meno delle differenti e specifiche regole cui la vigilanza è strumentale, e con la specifica finalità, extrafiscale, di disincentivare, attraverso un trattamento fiscale differenziato meno favorevole, modalità remunerative variabili considerate pericolose per la stabilità finanziaria (intesa nel senso lato già descritto), ma non per questo necessariamente censurabili anche in sede di vigilanza. Differenti sono quindi i presupposti, gli scopi e gli effetti della vigilanza rispetto alla norma in esame.

3.6. Invero, nella prospettiva che, in ragione dell'origine e della ratio della disposizione, interpreta il "settore finanziario" quale clausola generale di derivazione socio-economica, la potenziale attitudine a produrre, se stimolati dalla conseguente maggior retribuzione variabile, effetti economici potenzialmente distorsivi, non appare esclusiva dei dirigenti di banche e degli intermediari finanziari.

In particolare, venendo al caso sub iudice, non vale ad escludere dal "settore finanziario", interpretato ai fini di cui al ridetto art. 33, la circostanza che la società dalla quale il contribuente ha ricevuto (anche) la retribuzione variabile svolga (così come accertato in fatto nella sentenza impugnata e non controverso) "servizi di consulenza e assistenza in materia societaria e finanziaria alle aziende". Infatti, una volta esclusa la rilevanza di qualificazioni formali dei "soggetti" finanziari ricavabili da altre disposizioni dettate a diversi fini, la consulenza in materia finanziaria è idonea generare (attraverso il meccanismo della retribuzione variabile) quegli "effetti economici potenzialmente distorsivi" che l'art. 33 prende in considerazione. Assumere che la posizione del consulente sarebbe neutra a tal fine, in quanto gli effetti economici potenzialmente distorsivi potrebbero essere realizzati effettivamente soltanto da chi riceve la consulenza ed agisca eventualmente di conseguenza, significherebbe da un lato dimenticare che l'art. 33 ha comunque una funzione preventiva di dissuasione anticipata e di prevenzione del pericolo; dall'altro negare a priori ogni rilevanza funzionale all'attività consultiva, in contrasto con la funzione di quest'ultima e con la ragione per cui essa viene richiesta. Anche la consulenza finanziaria, in sintesi, attraverso il sistema della retribuzione variabile, può determinare potenzialmente quegli effetti distorsivi che possono pregiudicare la stabilità del mercato e che il legislatore ha inteso prevenire con la norma in esame, ed anche le società di consulenza finanziaria rientrano in quel perimetro di società (quanto meno) "operanti nel settore finanziario" (per usare l'espressione della già citata relazione accompagnatoria al D.L. n. 78 del 2010, art. 33), ai sensi ed ai fini del ridetto art. 33. Nè occorre, in considerazione della funzione

preventiva di dissuasione anticipata e di prevenzione del pericolo che innerva l'art. 33, accertare in concreto che la società di consulenza abbia effettivamente determinato gli effetti economici distorsivi il cui impedimento costituisce la ratio della norma.

3.7. Valga infine, quale argomento speso ad abundantiam, la considerazione che, al momento in cui è stato emanato il D.L. n. 78 del 2010, l'art. 59, comma 1, lett. b), T.U.B. includeva tra le "società finanziarie" anche le società che esercitano, in via esclusiva o prevalente, una o più delle attività previste dall'art. 1, comma 2, lett. f), nn. da 2 a 12, e che il numero 9 prevedeva la "consulenza alle imprese in materia di struttura finanziaria, di strategia industriale e di questioni connesse, nonchè' consulenza e servizi nel campo delle concentrazioni e del rilievo di imprese". Ferma restando la già evidenziata e sufficiente autonoma interpretazione funzionale del concetto di "settore finanziario" ai fini di cui al D.L. n. 78 del 2010, art. 33 comma 1, il dato normativo "esterno" ricavabile dal T.U.B. è significativo come ultroneo argomento circa la non predicabilità di una pretesa assoluta non riconducibilità dell'attività di consulenza al contesto finanziario.

3.8. In conclusione, può rassegnarsi il seguente principio di diritto:

" L'imposta addizionale prevista dal D.L. n. 78 del 2010, art. 33, conv. in L. n. 122 del 2010 - trattenuta dal sostituto di imposta al momento dell'erogazione degli emolumenti riconosciuti ai dirigenti sotto forma di "bonus" e "stock options" quando detti compensi eccedano la parte fissa della retribuzione - si applica nei confronti dei dirigenti delle imprese operanti nel settore finanziario, con clausola generale riferita al settore finanziario inteso nella sua globalità e complessità, sì da ricomprendere anche soggetti non necessariamente sottoposti a vigilanza e/o che svolgano attività rivolta al pubblico, stante la ragione socio-economica di un intervento diretto a comprendere tutti quegli attori di compagini che, essendo attive sulla scena finanziaria, sono in grado, direttamente e/o indirettamente, di indurne torsioni pregiudizievoli per effetto di abnormi incentivi retributivi, laddove, riguardo alla disposizione di riferimento, eventuali riscontri extra-testuali - derivanti da fonti nazionali, Europee e internazionali - possono rivestire solo il ruolo di indici rivelatori esemplificativi, ma non esaustivi della fattispecie tributaria interna. (Nella specie la Corte ha ritenuto che rientrino in essa le società che svolgano servizi di consulenza e assistenza in materia societaria e finanziaria alle aziende)".

3.9. Poichè la sentenza impugnata non si è discostata da tale principio, il terzo motivo di ricorso va rigettato.

4. Anche il secondo motivo è infondato.

Invero deve considerarsi che, prima dell'introduzione, con il D.L. n. 98 del 2011, art. 23, comma 50-bis, nel D.L. n. 78 del 2010, art. 33, comma 2-bis, 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 presupporre 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 il comma 1 dello stesso art. 33. 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.

4.1. 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"). Infine, deve evidenziarsi che, come è stato messo in luce anche negli esempi sviluppati nelle difese erariali, ritenendo tuttora vigente il dato normativo dell'eccedenza della retribuzione variabile rispetto al triplo di quella fissa, e trasformandolo da criterio di determinazione della base imponibile in una sorta di pre-requisito oggettivo ulteriore dell'imposizione, si finirebbe per ancorare la tassazione ad un requisito del tutto indipendente dalla capacità contributiva del soggetto attinto, di dubbia compatibilità con gli artt. 53 e 3 Cost.. Infatti, una retribuzione lorda variabile minimamente superiore all'eccedenza del triplo di quella fissa darebbe luogo all'imposizione dell'addizionale sull'intera eccedenza; mentre una retribuzione lorda variabile, sia pur di poco inferiore alla prima, ma non superiore all'eccedenza del triplo di quella fissa, non sconterebbe alcuna imposizione dell'addizionale.

Nè potrebbe ritenersi che la ratio extra-fiscale e disincentivante dell'addizionale in questione renda irrilevante tale argomentazione e collochi la fattispecie impositiva legale al di fuori dell'area di rispetto del principio della capacità contributiva di cui all'art. 53 Cost..

Infatti, come è stato evidenziato dalla dottrina che si è occupata delle c.d. "penalizzazioni fiscali", a fronte del trattamento differenziato in peius rispetto a quello ordinario in vista di finalità extrafiscali in cui la penalizzazione fiscale consiste, è consolidata giurisprudenza della Corte costituzionale che il principio di eguaglianza non richiede un'assoluta uniformità della tassazione, purchè la differenziazione di trattamento sia giustificata e purchè la finalità extrafiscale posta a sostegno sia concretizzata in modalità non arbitrarie, proporzionate e ragionevoli, quindi senza violazioni degli artt. 3 e 53 Cost. (cfr. Corte Cost. sent. n. 10 del 2015; sent. n. 111 del 1997;sentt. n. 116 del 2013 e n. 223 del 2012). Ed infatti lo stesso Giudice delle leggi ha ritenuto che il D.L. n. 78 del 2010, art. 33, ben potesse essere scrutinato alla luce dell'art. 53 Cost., negandone nel contempo l'illegittimità, essendo la scelta disincentivante del legislatore tutt'altro che irragionevole o arbitraria (Corte Cost., sent. n. 201 del 2014, cit.), senza tuttavia che la Corte costituzionale sia stata investita della diversa specifica questione della violazione del principio della capacità contributiva che deriverebbe non dall'imposizione in sè, ma dall'applicazione differenziata che conseguirebbe all'interpretazione qui avversata.

4.2. 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".

4.3. La sentenza impugnata ha fatto buon governo dei principi sinora illustrati, per cui va rigettato anche il secondo motivo.

5. Le spese seguono la soccombenza

P.Q.M.

Rigetta il ricorso e condanna il ricorrente al pagamento, in favore della controricorrente, delle spese del giudizio di legittimità, che liquida in Euro 4.100,00 per compensi, oltre alle spese prenotate a debito.

Ai sensi del D.P.R. n. 115 del 2002, art. 13, comma 1 quater, inserito dalla L. n. 228 del 2012, art. 1, comma 17, dà atto della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento, da parte del ricorrente, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per il ricorso, a norma dello stesso art. 13, comma 1-bis, se dovuto.

Conclusione

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

Depositato in Cancelleria il 8 giugno 2023

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza