Sentenza del 03/07/2023 n. 18629 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

A.A., dirigente della Barclays Bank PLC, domandava il 28.9.2018 all'Amministrazione finanziaria il rimborso di una parte dell'Irpef trattenuta e versata dal datore di lavoro sulla sua retribuzione, in relazione agli anni 2016 e 2017. Il contribuente riteneva che non fosse dovuto il prelievo supplementare del 10% di cui al D.L. n. 78 del 2010, art. 33 . Questo perchè, nel caso di specie, non risultava integrato il presupposto oggettivo, non avendo le stock options ed i bonus ricevuti, nell'anno 2016 pari ad Euro 752.050,00, superato il valore del triplo della retribuzione ordinaria percepita nella misura di Euro 897.591,94, ed essendosi il fenomeno ripetuto nell'anno successivo, il 2017, quando aveva percepito quale retribuzione fissa la somma di Euro 899.080,03, mentre la retribuzione variabile era stata conseguita per l'ammontare di Euro 865.238,06 (sent. CTR, p. 4).

L'Amministrazione finanziaria non rispondeva all'istanza di rimborso proposta dal contribuente.

2. Formatosi il silenzio rifiuto dell'Agenzia delle Entrate, il A.A. impugnava il diniego tacito di rimborso innanzi alla Commissione Tributaria Provinciale di Milano. L'Ente impositore si costituiva e replicava che il prelievo fiscale era legittimo, in conseguenza dell'introduzione del D.L. n. 78 del 2010, art. 33, comma 2 bis, come conv., disposta dal D.L. n. 98 del 2011, art. 23, comma 50 bis, come conv. La CTP accoglieva il ricorso del contribuente, ed affermava il suo diritto a conseguire il rimborso richiesto.

3. L'Amministrazione finanziaria spiegava appello avverso la decisione sfavorevole conseguita nel primo grado del giudizio, innanzi alla Commissione Tributaria Regionale della Lombardia. La CTR riformava la decisione della CTP, e negava il diritto del contribuente di conseguire il domandato rimborso.

4. Ha impugnato per cassazione la pronuncia della CTR Pier Luigi A.A., affidandosi ad un motivo di ricorso. Resiste mediante controricorso l'Ente impositore, che ha pure depositato memoria.

4.1. Ha fatto pervenire le proprie conclusioni scritte il P.M., nella persona del S.Procuratore Generale Paola Filippi, ed ha domandato l'accoglimento del ricorso.

Motivi della decisione

1. Con il suo motivo di ricorso, introdotto ai sensi dell'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3, il contribuente contesta la violazione o falsa applicazione del D.L. n. 78 del 2010, art. 33 per avere la CTR erroneamente ritenuto che l'imposta addizionale del 10% sia destinata ad essere

applicata sui compensi variabili anche quando non eccedano il triplo della parte fissa della retribuzione.

2. Mediante il suo strumento di impugnazione il ricorrente contesta al giudice di appello di essere incorso nella violazione di legge, per aver mal interpretato la normativa applicabile, ed avere erroneamente ritenuto che l'imposta addizionale del 10% sia destinata ad applicarsi ai compensi variabili anche quando non eccedano il triplo della parte fissa della retribuzione.

Sembra opportuno premettere che non sono in contestazione, nel presente giudizio, i presupposti soggettivi dell'imposizione addizionale, pertanto la qualifica del lavoratore e l'appartenenza del datore di lavoro al settore finanziario.

2.1. Oggetto di contestazione è invece il presupposto oggettivo, che il contribuente individua nell'avere il lavoratore conseguito un importo della parte variabile della retribuzione (bonus e stock options) almeno triplo rispetto alla retribuzione fissa ricevuta (D.L. n. 78 del 2010, art. 33, comma 1). Su questo presupposto oggettivo, che pacificamente non ricorre nel caso di specie, secondo il ricorrente non eserciterebbe alcuna influenza la introduzione dell'art. 33, comma 2 bis che rileverebbe solo ai fini del calcolo della base imponibile, non più indicata nella sola parte di retribuzione variabile eccedente il triplo della retribuzione fissa, bensì nell'intero valore della retribuzione variabile eccedente la retribuzione fissa.

2.2. Tanto premesso, la CTR ha ben presente la questione relativa alla necessità, oppure no, che la retribuzione variabile superi il triplo della retribuzione fissa, ai fini dell'applicazione dell'imposta addizionale, e ne fa cenno riassumendo la decisione dei giudici di primo grado (cfr. sent. CTR, p. 4). Nella sua succinta motivazione, poi, il giudice dell'appello scrive che in conseguenza dell'introduzione del D.L. n. 78 del 2010, art. 33, comma 2 bis il legislatore ha modificato "la base imponibile rispetto la precedente, che ora è pari all'ammontare della retribuzione variabile che eccede l'importo della parte fissa. A parere di questo Collegio, questa interpretazione del comma 2 bis, riflette la volontà legislativa desumibile in sede di modifica del citato art. 33. Infatti nella relazione al maxi emendamento presentato in sede di conversione in legge D.L. n. 98 del 2011 (che ha disposto l'inserimento all'art. 33, comma 2 bis) si dice che "Per effetto della presente modifica le disposizioni di cui al citato art. 33, commi 1 e 2 si applicano, per i compensi erogati a decorrere dalla data di entrata in vigore della legge di conversione del presente decreto, sull'ammontare dei compensi erogati sotto forma di bonus e stock-options che eccede l'importo corrispondente alla parte fissa della retribuzione"" (sent. CTR, p. 6).

2.2.1. Nel suo ricorso il contribuente, oltre a segnalare le inesattezze contenute nelle indicazioni normative proposte dal giudice dell'appello, evidenzia che non è qui in discussione la base imponibile della tassazione, non più calcolata sulla parte della retribuzione variabile che eccede il triplo della retribuzione fissa, bensì sull'intera retribuzione variabile eccedente la parte fissa. La questione controversa è se risulti rispettato il presupposto oggettivo di cui all'art. 33, comma 1 che non è stato interessato (almeno esplicitamente), dalla riforma, e prevede che l'imposta addizionale si applichi (solo) nell'ipotesi che la retribuzione variabile ecceda di almeno il triplo la componente fissa della retribuzione, ipotesi che non ricorre nel caso di specie.

2.3. Trattasi in ogni caso di questione di puro diritto, su cui questa Corte regolatrice è comunque chiamata a pronunciarsi. Si è infatti già avuto modo di chiarire che "nel giudizio di legittimità, alla luce dei principi di economia processuale e della ragionevole durata del processo di cui all'art. 111 Cost. , nonchè di una lettura costituzionalmente orientata dell'attuale art. 384 c.p.c. , una volta verificata l'omessa pronuncia su un motivo di appello, la Corte di cassazione può evitare la cassazione con rinvio della sentenza impugnata e decidere la causa nel merito sempre che si tratti di questione di diritto che non richiede ulteriori accertamenti di fatto", Cass. sez. V, 28.10.2015, n. 21968 (conf. Cass. sez. VI-III, 8.10.2014, n. 21257).

2.4. La norma che disciplina la fattispecie è del D.L. n. 78 del 2010 , l'art. 33 (Stock options ed emolumenti variabili) che, nella formula in vigore dal 17 luglio 2011, detta:

"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".

Come risulta evidente dallo stesso testo del comma 1 riportato, la finalità della normativa era, sin dall'origine, quella di scoraggiare l'assegnazione ai dirigenti del settore finanziario di parti rilevanti della retribuzione in forma variabile, in considerazione degli effetti potenzialmente distorsivi del mercato che queste attribuzioni possono provocare.

Prima della introduzione del comma 2 bis, ad opera del D.L. n. 98 del 2011, art. 23, comma 50 bis, come conv., la norma risultava di più agevole lettura, e prevedeva che sulle somme riconosciute ai dirigenti, in forma di bonus e stock options, ed eccedenti il triplo della retribuzione conseguita nell'anno, si applicasse il prelievo fiscale supplementare del 10%.

A seguito della ricordata modifica deve però ora tenersi conto del testo di cui al comma 2 bis.

2.5. La tesi dell'Amministrazione finanziaria è che, in conseguenza dell'introduzione della norma, il prelievo supplementare deve ora applicarsi su tutte le somme percepite per bonus e stock options, in misura eccedente la retribuzione fissa conseguita, dovendo ritenersi che la previsione limitativa del prelievo supplementare a quelle somme che eccedano il triplo della retribuzione sia rimasta sostanzialmente abrogata, come chiarito anche con circolare n. 41/E del 2011, ove si legge che la modifica normativa introdotta dal D.L. n. 98 del 2011, art. 23, comma 50 bis che ha aggiunto, al D.L. n. 78 del 2010, art. 33 , il comma 2 bis, ha comportato "l'effetto di aumentare la quota di compensi variabili su cui applicare l'addizionale del 10 per cento, dato che la base

imponibile è ora pari all'ammontare della retribuzione variabile che eccede l'importo corrispondente alla parte fissa della retribuzione. In altri termini, a fronte di una retribuzione fissa pari a 1000 e di compensi variabili pari a 1800, la quota di questi ultimi soggetti all'addizionale è pari a 800. Il rinvio ai "compensi di cui al comma 1" del medesimo art. 33 è operato esclusivamente al fine di individuare l'ambito applicativo della disposizione, sia sotto il profilo soggettivo (dipendenti che rivestono la qualifica di dirigenti del settore finanziario e titolari di rapporti di collaborazione coordinata e continuativa nel medesimo settore) sia sotto il profilo oggettivo (componenti variabili della retribuzione - bonus e stock options)" (controric., p. 7 s.).

2.5.1. A sostegno del proprio argomento l'Amministrazione finanziaria sottolinea pure come apparirebbe iniquo che il contribuente il quale abbia superato di un solo Euro il triplo della retribuzione rimanga assoggettato al prelievo supplementare non solo sull'eccedenza, ma addirittura sui due terzi del valore del bonus conseguito, mentre chi sia rimasto soltanto di un Euro al di sotto della soglia non dovrebbe sopportare nessuna imposizione supplementare (controric., p. 9 s.).

L'orientamento interpretativo proposto dall'Amministrazione finanziaria è stato pure confermato con la risposta ad interpello ordinario n. 956 del 17.7.2018.

Secondo l'Ente impositore, peraltro, il presupposto oggettivo della disciplina non sarebbe costituito dall'aver percepito una retribuzione variabile di valore almeno triplo rispetto alla retribuzione fissa, bensì nell'"essere dirigenti nel settore finanziario" (controric., p. 6).

2.6. La prospettazione del contribuente, invece, è che le disposizioni di cui all'art. 33, commi 1 e 2 bis debbano necessariamente essere coordinate. Pertanto, secondo il ricorrente, per effetto della riforma, fermo restando il necessario rispetto del requisito oggettivo, integrato dalla percezione di bonus e stock options superiori per valore al triplo della retribuzione fissa conseguita, il prelievo supplementare si applicherà ora non solo sulla parte della retribuzione variabile eccedente il triplo, ma sull'intera parte che supera il valore della retribuzione fissa. Nel caso di specie, secondo il ricorrente, non avendo il valore delle componenti variabili superato il triplo della retribuzione fissa, però, non doveva essere assoggettato ad alcuna imposizione supplementare.

2.7. Le riassunte tesi proposte dall'Ente impositore sono state condivise dalla CTR. Il giudice dell'appello ha osservato che "l'appello è fondato... l'originaria base imponibile è stata modificata dal D.L. n. 98 del 2011, art. 23, comma 50 bis,... che ha aggiunto il comma 2-bis al citato art. 33, modificando la base imponibile rispetto la precedente, che ora è pari all'ammontare della retribuzione variabile che eccede l'importo della parte fissa" (sent. CTR, p. 6), ed il giudice dell'appello non ha mancato di aggiungere che l'interpretazione proposta assicura attuazione alla volontà legislativa come desumibile dai lavori preparatori, ed in particolare dal maxiemendamento presentato in sede di conversione del D.L. n. 98 del 2011 .

3. La tesi erariale, espressa anche nella circolare n. 41/E del 5 agosto 2011, appare meritevole di adesione, e risulta peraltro condivisa anche da una parte della dottrina e della giurisprudenza di merito, secondo cui la modifica normativa in esame sortisce il duplice effetto di aumentare la

quota di compensi variabili su cui applicare l'addizionale, dato che la base imponibile è ora pari all'intero ammontare della retribuzione variabile che eccede l'importo corrispondente alla parte fissa della retribuzione (e non più al solo importo dei bonus che ecceda il triplo della retribuzione di base), ma anche di ampliare il numero dei soggetti sottoposti all'imposizione.

Questa 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 detto comma 2 bis, nella quale si legge, innanzitutto, che "per effetto della presente modifica le disposizioni di cui al citato art. 33, commi 1 e 2 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". La medesima relazione rileva poi che la novella "determina un importante effetto di ampliamento della base imponibile in oggetto, anche in considerazione del fatto che ne risulta allargata la platea di soggetti sottoposti all'addizionale" (evidenza aggiunta).

3.1. Interpretato in tal senso, il D.L. n. 78 del 2010, art. 33 non si pone in contrasto con i principi espressi dalla Corte costituzionale con la sentenza n. 201 del 16 luglio 2014, che ha dichiarato non fondata la questione di legittimità costituzionale del D.L. n. 78 del 2010, art. 33 in quanto "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)".

Invero, 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 e dello stesso art. 33, il comma 1. Peraltro, 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.

3.1.1. Resta, in ogni caso, salvaguardata (e rafforzata) la funzione del prelievo supplementare di scoraggiare l'utilizzo di modalità remunerative variabili considerate pericolose per la stabilità finanziaria, che costituisce la ratio della disposizione, ed è stata già ritenuta legittima dal giudice delle leggi.

3.2. 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 operato da 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 va a sua volta oltre il dato testuale, atteso che interpreta il rinvio al comma 1 ("Per i compensi di cui al comma 1 (...)") oltre il dato letterale 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.

3.2.1. Nella sostanza, non pare possa sostenersi che del D.L. n. 78 del 2010 , l'art. 33 come strutturato all'esito della novella di cui alla conversione del D.L. n. 98 del 2011 , evidenzi nel suo complesso un significato a tal punto palese ed inequivoco da non renderne necessaria l'interpretazione, da condurre tenendo anche conto, ai sensi dell'art. 12 preleggi , dell'intenzione manifestata del legislatore.

3.3. Deve essere inoltre considerato che l'interpretazione proposta dal contribuente incide in misura rilevante sulla stessa struttura originaria dell'imposizione, 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 del compenso, che il legislatore aveva tuttavia definito, nel comma 1, con riferimento alla sua connotazione soggettiva ("dipendenti che rivestono la qualifica di dirigenti e titolari di rapporti di collaborazione coordinata e continuativa nel settore finanziario") ed anche oggettiva ("compensi sotto forma di bonus e stock options").

3.3.1. 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.

3.4. Del resto, è giurisprudenza consolidata della Corte costituzionale che il principio di eguaglianza non richiede un'assoluta uniformità della tassazione, a condizione che la differenza 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).

Lo stesso Giudice delle leggi, infatti, ha ritenuto che del D.L. n. 78 del 2010 , l'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'interpretazione qui avversata.

4. Il ricorso per cassazione introdotto da A.A. risulta in definitiva infondato, e deve essere rigettato.

5. Le spese di lite possono essere compensate tra le parti con riferimento ai gradi di merito del giudizio, mentre le spese processuali del giudizio di cassazione seguono l'ordinario criterio della soccombenza e sono liquidate in dispositivo, in considerazione della natura delle questioni affrontate e del valore della causa.

5.1. Ricorrono i presupposti processuali per il versamento, da parte del ricorrente, anche del c.d. doppio contributo.

La Corte di Cassazione:

P.Q.M.

rigetta il ricorso introdotto da A.A..

Compensa tra le parti le spese dei gradi di merito del giudizio, e condanna il ricorrente al pagamento delle spese processuali del giudizio di cassazione in favore della costituita controricorrente, e le liquida in complessivi Euro 3.000,00, oltre spese prenotate a debito.

Ai sensi del D.P.R. 30 maggio 2002, n. 115, art. 13, comma 1 quater, 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 da corrispondere per il ricorso a norma del cit. art. 13, comma 1 bis, se dovuto.

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza