Sentenza del 03/07/2023 n. 18646 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

A.A., dirigente di Mediobanca Banca di Credito Finanziario Spa , domandava il 27.11.2018 all'Amministrazione finanziaria il rimborso di una parte dell'Irpef trattenuta e versata dal datore di lavoro in relazione agli anni dal 2014 al 2017. Il contribuente riteneva che non fosse dovuto il prelievo supplementare del 10% sulla sua retribuzione variabile, 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 superato il valore del triplo della retribuzione ordinaria. L'Amministrazione finanziaria non rispondeva.

2. Formatosi il silenzio rifiuto dell'Agenzia delle Entrate, il contribuente 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., che aveva modificato i presupposti applicativi del tributo. La CTP aderiva alla tesi proposta dall'Ente impositore, e rigettava il ricorso del contribuente, negando il suo diritto a conseguire il rimborso richiesto.

3. A.A. spiegava appello avverso la decisione sfavorevole conseguita nel primo grado del giudizio, innanzi alla Commissione Tributaria Regionale della Lombardia. La CTR riformava la decisione di primo grado, ed affermava il pieno diritto a conseguire il rimborso richiesto da parte del contribuente, perchè il presupposto oggettivo dell'imposizione, consistente nella percezione di una retribuzione variabile di valore almeno triplo rispetto alla retribuzione fissa, era rimasto immutato anche a seguito dell'introduzione del D.L. n. 78 del 2010, art. 33, comma 2 bis e, nel caso di specie, pacificamente non risultava integrato.

4. Ha impugnato per cassazione la pronuncia della CTR l'Ente impositore, affidandosi ad un motivo di ricorso. A.A. ha ricevuto notificazione del ricorso presso il difensore domiciliatario costituito in grado di appello il 10.11.2022, ma non si è costituito nel giudizio di legittimità. L'Amministrazione finanziaria ha depositato anche memoria.

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

Motivi della decisione

1. Con il suo motivo di ricorso, proposto ai sensi dell'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3, l'Agenzia delle Entrate contesta la violazione e falsa applicazione del D.L. n. 78 del 2010, art. 33 in materia di

stock options ed emolumenti variabili, per avere la CTR erroneamente valutato che l'imposta addizionale del 10% sia dovuta solo nel caso di attribuzione al dipendente di un compenso variabile che ecceda di tre volte la parte fissa della retribuzione.

2. Con il suo motivo di ricorso l'Amministrazione finanziaria critica la violazione di legge in cui ritiene essere incorsa la CTR per non aver rilevato che risultava integrato, nel caso di specie, il presupposto oggettivo previsto dalla legge perchè l'applicazione della imposizione aggiuntiva risultasse dovuta, con riferimento agli anni dal 2014 al 2017, non essendo più necessario, a seguito della intervenuta modifica legislativa, che il contribuente abbia conseguito bonus e stock options, quale retribuzione variabile, di valore almeno triplo rispetto all'ammontare della retribuzione fissa.

2.1. 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'attribuzione 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 dal 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 all'introdotto comma 2 bis.

2.1.1. 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 tacitamente abrogata (ric., p. 8), 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'intero 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 fosse pari a 800, dovendosi prescindere dal valutare se vi fosse un'eccedenza di almeno tre volte la retribuzione fissa, come accadeva nel vigore della discplina previgente" (ric., p. 9). Secondo la prospettazione dell'Agenzia delle Entrate il rinvio ai compensi di cui al medesimo art. 33, comma 1, è operato dal comma 2 bis 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).

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

2.1.2. La prospettazione del contribuente, come desumibile dalla sintesi proposta dal giudice dell'appello (sent. CTR, p. 3 ss.), è che le disposizioni di cui al comma 1 ed al comma 2 bis debbano necessariamente essere coordinate. Pertanto, secondo A.A., per effetto della riforma, fermo restando il necessario rispetto del requisito che nell'anno siano stati percepiti bonus e stock options superiori per valore al triplo della retribuzione conseguita, il prelievo supplementare si applicherà ora non solo sulla parte eccedente il triplo, ma sull'intera parte che superi il valore della retribuzione. Nel caso di specie A.A., in tutti gli anni oggetto di causa, non ha percepito compensi variabili che abbiano superato il triplo della retribuzione, e pertanto non doveva essere assoggettato ad alcuna imposizione supplementare.

2.2. Scrive in proposito la CTR che "l'appello della parte privata è fondato... Non è in questa sede in discussione... la riconducibilità dell'attività lavorativa del A.A. e della Banca per la quale lavorava al "settore finanziario"", e ricorre pertanto il presupposto soggettivo dell'imposizione.

Prosegue il giudice dell'appello spiegando che la tesi interpretativa sostenuta dall'Amministrazione finanziaria, "secondo cui con l'introduzione del comma 2 bis il legislatore avrebbe inteso estendere il prelievo addizionale a qualunque bonus eccedente la componente fissa della retribuzione, così implicitamente abrogando il presupposto impositivo definito al comma 1... non può essere condivisa. Anzitutto la interpretazione proposta dall'Ufficio si scontra irrimediabilmente contro il dato letterale e testuale della norma... l'art. 33 continua a prevedere, al comma 1, il presupposto per l'applicazione dell'addizionale, vale a dire la percezione di una retribuzione variabile che ecceda il triplo di quella fissa... risultando del tutto forzato ipotizzare una sostanziale abrogazione tacita del comma 1... il comma 2 bis rinvia e richiama espressamente il comma 1 nella sua interezza... in claris non fit interpretatio... quanto alla ratio della norma, l'intento del legislatore è quello di disincentivare le forme di retribuzione variabile più cospicue per limitare effetti economici potenzialmente distorsivi... retribuzioni legate più a logiche speculative di breve periodo che all'effettiva produttività, con potenziali riflessi

pregiudizievoli per la stabilità finanziaria (Corte Cost. n. 201 depositata 16.07.2014) e, in questa ottica, si spiega l'individuazione del presupposto impositivo nell'essere la componente variabile della retribuzione superiore oltre un certo multiplo della componente fissa. Quanto al rischio che l'interpretazione letterale della norma possa condurre a risultati irrazionali laddove si determinerebbe una irragionevole sproporzione di carico impositivo fra chi fruisce di una retribuzione variabile che rimane al di sotto della soglia (triplo di quella fissa) anche solo per pochi centesimi e chi invece la superi di pochi centesimi (passandosi di fatto da una esenzione dalla addizionale alla sua applicazione), è sufficiente rilevare che l'argomento prova troppo. E' infatti ovvio che tale effetto si verifichi ogni qualvolta il legislatore preveda una soglia quantitativa come presupposto della imposizione, o della imposizione in una qualunque misura, nè può automaticamente da ciò desumersi un effetto discriminatorio e non coerente con i principi di eguaglianza" (sent. CTR, p. 5 s.).

3. Diversamente, appare meritevole di adesione 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 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.

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 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, del D.L. n. 78 del 2010 , l'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 ed 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 si spinge, 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 loro connotazione soggettiva ("dipendenti che rivestono la qualifica di dirigenti e titolari di rapporti di collaborazione coordinata e continuativa nel settore finanziario") e pure 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.

Del resto, è consolidata la giurisprudenza della Corte costituzionale nell'affermare che il principio di eguaglianza non richiede un'assoluta uniformità della tassazione, purchè 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 introdotto dall'Amministrazione finanziaria deve in definitiva essere accolto, la decisione impugnata deve essere cassata e, non essendo necessari ulteriori accertamenti di fatto, questa Corte regolatrice può decidere nel merito il giudizio, ai sensi dell'art. 384 c.p.c. , comma 2, rigettando l'originario ricorso introdotto dal contribuente.

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

La Corte:

P.Q.M.

accoglie il ricorso introdotto dall'Agenzia delle Entrate, cassa la decisione impugnata e, decidendo nel merito, rigetta l'originaria istanza di rimborso proposta dal contribuente.

Compensa tra le parti le spese dei gradi di merito del processo, e condanna A.A. al pagamento delle spese di lite del giudizio di legittimità, che liquida in complessivi Euro 2.000,00, oltre spese prenotate a debito.

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza