

Sentenza del 03/07/2023 n. 18703 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

A.A. chiese all'Amministrazione finanziaria il rimborso dell'importo che il proprio datore di lavoro Lazard Srl , in qualità di sostituto d'imposta, aveva versato a titolo di addizionale Irpef sul bonus lordo riconosciutole per le annualità 2013 e 2014.

A sostegno dell'istanza dedusse l'insussistenza dei requisiti previsti al riguardo del D.L. 31 maggio 2010, n. 78, art. 33 , conv. nella L. n. 122 del 2010 ; tale disposizione subordina l'applicazione dell'addizionale, nella misura del 10% sulla differenza fra il compenso annuo e il bonus percepito, al fatto che quest'ultimo ecceda il triplo della parte fissa della retribuzione, circoscrivendo il prelievo ai soli dirigenti del settore finanziario.

Secondo la contribuente, nel caso di specie difettavano entrambi i requisiti, poichè il compenso variabile ricevuto nei due anni d'imposta non superava il triplo della retribuzione fissa e la società Lazard svolgeva attività di consulenza finanziaria.

2. Il successivo atto di diniego dell'Amministrazione venne impugnato dalla contribuente con distinti ricorsi, entrambi respinti dalla Commissione tributaria provinciale di Milano.

La Commissione tributaria regionale della Lombardia, adita con separati appelli dalla A.A., riunì i giudizi e confermò la sentenza di primo grado.

I giudici regionali osservarono, conformemente a quanto già ritenuto dalla C.T.P., che il D.L. 6 luglio 2011, n. 98, art. 23 , comma 50-bis, conv. in L. n. 111 del 2011 , aveva aggiunto al D.L. n. 78 del 2010, art. 33 , il comma 2-bis, con il quale era stato rimosso ogni limite alla platea dei compensi variabili soggetti all'addizionale; rilevarono quindi, quanto alla sussistenza del requisito soggettivo, che Lazard Srl era una nota banca d'affari, ciò che consentiva di qualificare la contribuente come "dirigente del settore finanziario".

3. Detta sentenza è stata impugnata dalla contribuente con ricorso per cassazione affidato a tre motivi, illustrati da successiva memoria. Resiste l'Agenzia delle entrate con controricorso.

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo la ricorrente denuncia la violazione del giudicato esterno formatosi in seguito all'intervenuta definitività delle sentenze nn. 368, 1033 e 1102/2020 rese dalla medesima C.T.R. Con dette pronunzie, decidendo su identici ricorsi proposti da dipendenti di altra società di consulenza finanziaria, i giudici aditi avevano escluso che del D.L. n. 78 del 2010, art. 33 , comma 2-bis, introdotto dal D.L. n. 98 del 2011 , avesse modificato le condizioni di applicazione

dell'addizionale, non prescrivendo più come necessario il fatto che il compenso variabile superasse il triplo della retribuzione fissa.

2. Il secondo mezzo denuncia violazione e falsa applicazione del D.L. n. 78 del 2010, art. 33 .

Secondo la ricorrente, la C.T.R. avrebbe errato nell'interpretare tale disposizione, costituente norma di riferimento per la disciplina fiscale dei compensi straordinari nel settore, omettendo di considerare che il comma 1, limita espressamente il prelievo addizionale al caso in cui il compenso variabile ecceda il triplo della retribuzione fissa, ed attribuendo valenza decisiva al successivo comma 2-bis, il quale, invece, ha unicamente la funzione di determinare la base imponibile dell'addizionale su tutti gli emolumenti che eccedono lo stipendio-base.

La censura evidenzia come l'interpretazione offerta dai giudici d'appello si ponga in contrasto con le indicazioni interpretative rese dalla stessa Agenzia delle entrate, la quale, con la circolare n. 4/E del 15 febbraio 2011, aveva espressamente ribadito che la base imponibile dell'addizionale doveva intendersi stabilita nella quota della retribuzione che eccede il triplo di quella fissa annua.

3. Infine, con il terzo motivo, nuovamente denunciando violazione e falsa applicazione del D.L. n. 78 del 2010, art. 33 , la ricorrente censura la sentenza impugnata anche in ordine alla ritenuta sussistenza del requisito soggettivo.

Rileva, in tal senso, che la propria datrice Lazard non opera nel settore finanziario stricto sensu inteso; si tratta, infatti, di una società di consulenza che non svolge alcuna attività di erogazione del credito e perciò non può ritenersi operativa nel settore finanziario; in difetto di tale circostanza, mancherebbe il presupposto applicativo della norma fiscale, come anche evincibile dalle indicazioni offerte, al riguardo, dal D.Lgs. 1 settembre 1993, n. 385 (d'innanzi T.U.B.) oltrechè da una serie di rilievi in fatto che escludono in radice la sua propria qualifica come di "intermediario finanziario".

4. Il primo motivo non è fondato.

Come questa Corte ha ripetutamente affermato, l'autorità del giudicato sostanziale opera soltanto entro i rigorosi limiti degli elementi costitutivi dell'azione e presuppone che tra la precedente causa e quella in atto vi sia identità di parti, di petitum e di causa petendi, restando a tal fine irrilevante l'eventuale identità delle questioni giuridiche o di fatto da esaminare per pervenire alla decisione (v. fra le altre Cass. n. 15817/2021; Cass. n. 16688/2018; Cass. n. 6830/2014).

Poichè, dunque, il giudizio in atto non ha ad oggetto gli stessi soggetti coinvolti in quelli evocati dalla ricorrente, le decisioni rese all'esito di questi ultimi non possono spiegare l'efficacia dedotta, mancando il requisito di identità delle controversie; e ciò appare sufficiente a designare l'infondatezza della censura, prescindendo dalla disamina di ulteriori suoi profili.

5. Anche il secondo motivo è infondato.

5.1. Invero, il D.L. n. 10 del 1978, art. 33, nel suo testo originario, così disponeva: "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".

Il D.L. n. 98 del 2011, art. 23 , comma 50-bis, ha aggiunto alla norma il comma 2-bis, a mente del quale "(P)er 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".

5.2. La sentenza impugnata, concordando con l'impostazione adottata dall'Ufficio (e per vero fatta propria anche dalla circolare interpretativa evocata dalla ricorrente), ha ritenuto che tale ultima previsione sia intervenuta direttamente sul presupposto impositivo stabilito dal comma 1, abrogandolo; in altri termini, a seguito della modifica intervenuta, il prelievo fiscale sulle retribuzioni straordinarie dei soggetti interessati andrebbe disposto per tutti i casi di emolumenti erogati con tale modalità, a prescindere dal rapporto proporzionale fra questi e l'entità della retribuzione fissa.

5.3. Così statuendo, i giudici d'appello hanno dato continuità al principio affermato da questa Corte con riferimento alla presente fattispecie - da ultimo, e fra le altre, con le sentenze nn. 15872 e 15896 del 2023 - secondo cui "per effetto del D.L. n. 78 del 2010, art. 33 , comma 2-bis (introdotto del 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 del 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".

L'affermazione di tale principio è frutto del rilievo in base al quale il comma aggiunto, senza modificare il requisito d'imposta sotto i profili soggettivo e oggettivo, ha regolato diversamente la base imponibile; ciò ha reso evidente un'incompatibilità fra la disposizione originaria del comma 1 e quella sopravvenuta del comma 2-bis - nei limiti cronologici in cui sia ipotizzabile una loro contemporanea vigenza, ovvero relativamente ai compensi corrisposti a decorrere dal 17 luglio 2011 - che comporta di ritenere la prima norma tacitamente abrogata per tali ultimi.

5.4. In altri termini, la modifica normativa intervenuta ha avuto l'effetto di aumentare la quota di compensi variabili su cui applicare l'addizionale, in coerenza con la sua ratio, desumibile dall'esame dei lavori preparatori.

Si legge infatti, nella relazione al maxiemendamento presentato in sede di conversione in legge del D.L. n. 98 del 2011, con il quale è stato introdotto il richiamato comma 2-bis, 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"; la stessa relazione, peraltro, ha precisato 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".

5.5. La contraria opzione ermeneutica esposta dalla ricorrente - la quale propone una lettura del comma 2-bis che interpreta il rinvio al comma 1 oltre il dato testuale del richiamo dei soli "compensi", includendovi un rimando all'ammontare dell'eccedenza non esplicitato e che contrasta con la disciplina recata dal nuovo comma - non è persuasiva.

In primo luogo, infatti, tale tesi prescinde in toto dal ricorso al necessario criterio teleologico, poichè non tiene in alcun conto l'intenzione del legislatore, come pure prescritto dall'art. 12 preleggi.

Inoltre, una tale interpretazione 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) in un ulteriore presupposto impositivo, 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").

6. Il terzo motivo è parimenti infondato.

6.1. Anche in relazione alla platea dei soggetti interessati dal prelievo addizionale, il Collegio ritiene di dare continuità al principio di diritto espresso da questa Corte in alcune recenti decisioni (v. ad es. Cass. nn. 16257 e 16875 del 2023), che hanno dissipato i dubbi emersi al riguardo in sede interpretativa.

Tali decisioni, in particolare, dopo aver proceduto ad una dettagliata ricostruzione del contesto storico dell'intervento normativo in questione, con particolare riferimento ai contorni della crisi finanziaria globale che ne determinò la ragione, hanno affermato che "l'imposta addizionale prevista del 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".

6.2. Il percorso argomentativo adottato nell'occasione da questa Corte può essere compendiato nei seguenti passaggi:

- l'analisi delle ragioni della crisi portò ad evidenziare l'attitudine del sistema a creare, per gli operatori, un metodo di incentivi distorto e deresponsabilizzante, rendendo necessario intervenire, con funzione generale e preventiva, soprattutto in materia di politiche di remunerazione dei manager e di gestione dei rischi;
- in tale quadro si collocò l'intervento dell'organismo di consultazione economica mondiale del G20, frutto del summit del (Omissis), nel cui leaders' statement riassuntivo si menzionava l'assunzione di rischi sconsiderati e irresponsabili da parte non solo di banche, ma anche di altri "istituti finanziari";
- una tale locuzione, in un contesto internazionale necessariamente sintetico rispetto alle più specifiche fattispecie domestiche, va interpretata in senso ampio, tenendo conto della sua connotazione in termini di idoneità ad esporre a rischio l'economia reale in seguito alle possibili condotte degli operatori (conformemente a quanto, peraltro, rappresentato dagli organismi dell'Unione Europea nell'ambito di iniziative coeve);
- in questo senso va valutata l'iniziativa del legislatore italiano, il quale del resto, se avesse voluto limitare il riferimento dell'art. 33 agli intermediari regolati dal T.U.B., o ad altra specifica categoria di operatori, lo avrebbe fatto con previsione esplicita o, quantomeno, di rinvio alla fonte;
- la ragione socio-economica della norma 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 (come si evince anche dal fatto che l'addizionale è stata estesa anche al di fuori del normale rapporto di preposizione organica, ovvero ai "titolari di rapporti di collaborazione coordinata e continuativa nello stesso settore").

6.3. Tali ragioni, ad avviso del Collegio, appaiono ben più persuasive di quelle addotte in passato da questa Corte a sostegno di una propria decisione (alla quale la ricorrente si richiama nell'articolare la propria censura), peraltro non riferita a fattispecie sovrapponibile alla presente (cfr. sentenza n. 22692/2020 resa in tema di titolari di holding finanziarie).

Nè appare decisivo, nell'ottica della tesi della ricorrente, il confronto con la sentenza della Corte costituzionale n. 201 del 2014, con la quale è stata ritenuta non fondata la questione di legittimità della 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".

Infatti, 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 ha definito diversamente la categoria dei contribuenti sottoposta al prelievo, non delimitando in altro modo il concetto del "settore finanziario" (sì da non supportare "letture restrittive" della platea dei soggetti passivi) e tantomeno operando riferimenti a norme nazionali.

7. Il ricorso è pertanto complessivamente meritevole di rigetto.

Le spese seguono la soccombenza e si liquidano in dispositivo.

Sussistono i presupposti per il versamento, da parte della ricorrente, di un importo pari a quello versato a titolo di contributo unificato, ove dovuto.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso e condanna la ricorrente al pagamento delle spese del giudizio, che liquida in Euro 1.800,00 oltre 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 per il versamento, da parte della ricorrente, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello previsto per il ricorso, a norma dello stesso art. 13, comma 1-bis, ove dovuto.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza