

Sentenza del 25/01/2023 n. 2310 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Intitolazione:

Regime della tassazione separata - Emolumenti per indennità di produttività e obiettivi istituzionali riconosciuti ai dipendenti dell'Ufficio delle dogane - Emolumenti arretrati.

Massima:

In base al dettato letterale della disposizione normativa (art. 51, TUIR) affinché un provento da reddito di lavoro dipendente (o assimilato) possa essere assoggettato a tassazione separata occorre, innanzitutto, che gli emolumenti siano arretrati, e cioè, come chiarito dalla medesima norma, riferibili ad anni precedenti rispetto a quello nel quale sono maturati e che l'applicazione della tassazione separata, soltanto ai proventi percepiti in ritardo per effetto di ragioni di carattere giuridico, consistenti nel sopraggiungere di norme di legge, di sentenze, di provvedimenti amministrativi o, comunque, per effetto di altre cause non dipendenti dalla volontà delle parti, idonee a fare ritenere che il ritardo nel pagamento non sia conseguenza di uno strumentale accordo delle parti volto a fare beneficiare il percettore della più favorevole tassazione separata sui proventi in oggetto. Sicché, ove la liquidazione e la corresponsione di un certo emolumento, in quanto soggette a determinate procedure, implicino necessariamente un disallineamento cronologico rispetto al periodo di maturazione del compenso, tale fatto assume rilevanza, come presupposto della tassazione separata, soltanto quando il ritardo non sia fisiologico, ma esorbiti dalla normale dinamica del rapporto contrattuale cui l'emolumento accede, e pertanto, risulta erronea la tesi che ancora la qualità di arretrato del compenso idoneo, come tale, ad essere assoggettato al regime di tassazione separata al mero superamento, nella sua corresponsione, della data del 12 gennaio dell'anno successivo a quello di maturazione, come prevista nell'art. 51, TUIR.

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

Testo:

A.A. più altri cinquantadue dipendenti dell'Ufficio delle Dogane di Messina impugnarono, chiedendone l'annullamento, le note (prot. n. 22029 del 18.9.2008 e prot. n. 15080 in data 1.7.2008) con cui la Direzione Regionale per la Sicilia dell'Agenzia delle Dogane aveva rigettato l'istanza, dagli stessi presentata il 26 maggio 2008, tendente a ottenere l'applicazione del regime

della tassazione separata, con l'aliquota media, agli emolumenti per indennità di produttività e obiettivi istituzionali riferiti all'anno (-----), ma percepiti nel (-----).

Dichiarata dall'adita Commissione tribunale provinciale di Messina la propria incompetenza territoriale, la causa venne riassunta innanzi alla Commissione tributaria provinciale di Palermo la quale rigettò il ricorso.

La decisione, appellata da quarantasei degli originari ricorrenti, è stata riformata, con la sentenza indicata in epigrafe, dalla Commissione tributaria regionale della Sicilia (d'ora in poi per brevità C.T.R.).

In particolare, il Giudice di appello riteneva, sulla scorta della sentenza n. 18667 del 2002 di questa Corte, che la disciplina a tassazione separata, di cui al D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 17 trovasse applicazione in relazione a tutti gli emolumenti arretrati, senza che incidesse in alcun modo la causa del ritardo.

Avverso la sentenza ha proposto ricorso, su unico motivo, l'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli-Direzione Regionale per la Sicilia cui resistono, con controricorso, trentacinque dipendenti, come specificamente indicati in epigrafe, mentre i restanti non hanno svolto attività difensiva.

La Sezione sesta di questa Corte, con ordinanza n. 8762 depositata il 17 marzo 2022, ritenuta la particolare rilevanza della questione di diritto sollevata con il ricorso, rimetteva la causa alla pubblica udienza della Sezione ordinaria.

Il ricorso è stato, quindi, avviato alla trattazione alla pubblica udienza in prossimità della quale il P.G. ha depositato le sue conclusioni chiedendo l'accoglimento del ricorso e i controricorrenti hanno depositato memoria.

Ragioni della decisione

1. Con l'unico motivo di ricorso l'Agenzia delle entrate deduce la violazione e/o falsa applicazione del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 17, comma 1, lett. b) in rapporto all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3.

Secondo la prospettazione difensiva era evidente l'errore commesso dalla C.T.R. nel ritenere che gli emolumenti per indennità di produttività e obiettivi istituzionali riconosciuti ai dipendenti dell'Ufficio delle dogane, riferiti all'anno (-----), ma percepiti nel (-----), dovessero essere assoggettati a tassazione separata (siccome corrisposti in ritardo rispetto al termine ultimo entro il quale l'emolumento, pur materialmente erogato l'anno successivo, potesse essere considerato come facente parte del periodo di imposta precedente) in quanto la corresponsione delle indennità nell'anno successivo a quello di spettanza derivava dai tempi e dalle modalità concordate tra l'Agenzia delle dogane e le Organizzazioni sindacali in rappresentanza dei lavoratori.

2. La censura è fondata nei termini che seguono.

2.1 La regola generale, prevista dal D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 51, per i redditi ivi previsti è quella del "principio di cassa", secondo cui le somme debbono essere assoggettate ad imposizione ordinaria nel medesimo anno in cui sono corrisposte, con la sola eccezione rappresentata dalla cosiddetta "cassa allargata", per la quale è imputato al periodo d'imposta precedente il reddito percepito entro il 12 gennaio successivo.

Il meccanismo ordinario di tassazione dei redditi subisce una deroga con il differente regime della tassazione separata, stabilito dal D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 17, comma 1, lett. b), con riferimento agli "...emolumenti arretrati per prestazioni di lavoro dipendente riferibili ad anni precedenti, percepiti per effetto di leggi, di contratti collettivi, di sentenze o di atti amministrativi sopravvenuti o per altre cause non dipendenti dalla volontà delle parti.....

Si tratta in sostanza di redditi percepiti in un determinato periodo d'imposta, ma maturati in tempi precedenti; la ratio della diversa modalità di determinazione dell'IRPEF, è individuata dalla circolare del Ministero delle finanze n. 23/E del 5 febbraio 1997 nella necessità di "attenuare gli effetti negativi che deriverebbero dalla rigida applicazione del criterio di cassa" in quei casi in cui la tassazione ordinaria di un reddito formatosi nel corso di più anni, ma corrisposto in unica soluzione, potrebbe risultare eccessivamente oneroso per il contribuente.

La versione originaria dell'art. 17 (già art. 16) TUIR non forniva la nozione di "emolumenti arretrati", ma si limitava a far generico riferimento agli "emolumenti arretrati relativi ad anni precedenti per prestazioni di lavoro dipendente". In seguito, la L. 28 dicembre 1995, n. 549, art. 3, comma 82 (Misure di razionalizzazione della finanza pubblica), ha precisato che tale locuzione individua "(...) emolumenti arretrati per prestazioni di lavoro dipendente riferibili ad anni precedenti, percepiti per effetto di leggi, di contratti collettivi, di sentenze o di atti amministrativi sopravvenuti o per altre cause non dipendenti dalla volontà delle parti". Secondo la circolare dell'Agenzia delle entrate n. 23/E del 5/02/1997, non può farsi luogo a tale imposizione separata quando il pagamento in ritardo debba considerarsi una "conseguenza fisiologica" insita nelle modalità di erogazione degli emolumenti stessi, tali da richiedere pertanto determinati tempi tecnici per essere condotti a termine.

2.2 Sulla base di tale quadro normativo un recente orientamento di questa Corte ha statuito il seguente principio: "secondo il dettato letterale della disposizione normativa affinché un provento da reddito di lavoro dipendente (o assimilato) possa essere assoggettato a tassazione separata occorre, innanzitutto, che gli emolumenti siano "arretrati", e cioè, come chiarito dalla medesima norma, riferibili ad anni precedenti rispetto a quello nel quale sono maturati. Si consente, poi, l'applicazione della tassazione separata, soltanto ai proventi percepiti in ritardo per effetto di ragioni di carattere giuridico, consistenti nel sopraggiungere di norme di legge, di sentenze, di provvedimenti amministrativi o, comunque, per effetto "di altre cause non dipendenti dalla volontà delle parti", idonee a fare ritenere che il ritardo nel pagamento non sia conseguenza di uno strumentale accordo delle parti volto a fare beneficiare il percettore della più favorevole tassazione separata sui proventi in oggetto; sicchè ove la liquidazione e la corresponsione di un certo emolumento, in quanto soggette a determinate procedure, implicino necessariamente un disallineamento cronologico rispetto al periodo di maturazione del compenso, tale iato assume rilevanza, come presupposto della tassazione separata, soltanto

quando il ritardo non sia fisiologico, ma esorbiti dalla normale dinamica del rapporto contrattuale, cui l'emolumento accede" di talchè è erronea la "tesi che ancora la qualità di "arretrato" del compenso - idoneo, come tale, ad essere assoggettato al regime di tassazione separata di cui all'art. 17, cit. - al mero superamento, nella sua corresponsione, della data del 12 gennaio dell'anno successivo a quello di maturazione, come prevista nell'art. 51 TUIR."(cfr. Cass. n. 3581 del 13/02/2020; id. Cass. n.ri 3582, 3583, 3584 e 3585/2020 e Cass. n. 28116 del 10.12.2020).

3. La C.T.R., nel ritenere l'assoggettabilità degli emolumenti in questione al regime della tassazione separata collegando la qualità di arretrato dell'emolumento al mero superamento nella relativa corresponsione della data del 12 gennaio dell'anno successivo a quello di riferimento, senza indagare sulle cause del ritardo e se questo potesse o meno ritenersi fisiologico, si è discostata dai superiori principi (i quali, seppur dettati con riguardo ai compensi spettanti ai giudici tributari, si attagliano, comunque, alla fattispecie in esame).

4. In tali termini, pertanto, il ricorso merita accoglimento e la sentenza impugnata va cassata con rinvio alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Sicilia, in diversa composizione, la quale provvederà al riesame facendo applicazione dei principi sopra esposti e regolerà le spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

accoglie il ricorso;

cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Corte di Giustizia tributaria di secondo grado della Sicilia-sezione di Palermo, in diversa composizione, cui demanda di provvedere anche sulle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio della Sezione, il 11 gennaio 2023.

Depositato in Cancelleria il 25 gennaio 2023

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza