

Sentenza del 06/10/2023 n. 28199 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

A.A. ricorre per l'annullamento della sentenza della CTR della Lombardia, indicata in epigrafe, che in controversia su impugnazione da parte del contribuente quale amministratore della Lazard Srl del silenzio rifiuto sulla istanza di rimborso delle ritenute effettuate dalla società in qualità di sostituto d'imposta con riferimento all'addizionale del 10% D.L. n. 78 del 2010, ex art. 33 applicabile agli emolumenti variabili (bonus) percepiti nel (Omissis), incidenti sull'Irpef da lavoro dipendente, ha respinto l'appello.

La CTR, premesso che, contrariamente a quanto affermato dal contribuente, la banca Lazard svolge una serie di attività di consulenza, ma è anche attiva nel settore dell'asset management (consulenza alle imprese nella fusione e gestione degli investimenti in grado di influenzare il mercato finanziario), ha classificato l'attività di consulenza della Lazard Srl come "servizio finanziario", ritenendo applicabile il D.L. n. 78 del 2020, art. 33, comma 2 bis col quale è stata sottoposta a tassazione anche la somma relativa agli emolumenti variabili corrisposti da società finanziarie ai dirigenti, a prescindere dal loro importo, estendendo con così la platea dei contribuenti soggetti a tassazione. Tale interpretazione della norma è stata ritenuta dalla CTR corretta, anche alla luce della relazione tecnica al maxi emendamento, che ha inserito il comma 50 bis all'art. 23 dello stesso decreto. Ha pertanto respinto l'appello del contribuente, confermando la pronuncia della CTP di Milano, che aveva respinto il ricorso.

L'Amministrazione finanziaria resiste con controricorso. All'Udienza del 14 gennaio 2023 la causa veniva rinviata a nuovo ruolo per trattazione congiunta con altri ricorsi aventi ad oggetto la medesima questione (RG: 35268/19; 2848/20; 3460/20; 3486/20; 6979/20; 18189/19). Entrambe le parti depositano successiva memoria. Il PG conclude per l'accoglimento del terzo motivo e il rigetto del primo e secondo motivo del ricorso.

Motivi della decisione che:

1. Con il primo motivo si deduce formazione del "giudicato esterno" a seguito della definitività delle sentenze della C.T.R. della Lombardia n. 1102/20 e n. 368/2020, n. 1033/2020 aventi ad oggetto il medesimo petitum dell'odierno contenzioso con riferimento all'elemento oggettivo per l'applicazione dell'addizionale Irpef in esame (dipendenti della società di consulenza Houlihan Lokey Spa già Leonardo & CO. s.p.a.).

2. Il motivo è infondato.

2.1. Va premesso che il vincolo del giudicato esterno presuppone che le cause interessate siano instaurate tra le stesse parti ed abbiano ad oggetto un medesimo titolo negoziale o un medesimo rapporto giuridico (Cass. n. 26704/2018 ; Cass. n. 13087/2021). Nel caso di specie, con riferimento a due delle sentenze allegate (CTR della Lombardia n. 1102/5/2020 e n. 368/06/2020) sulle quali si fonda l'eccezione di giudicato non sono state emesse nei confronti dello stesso contribuente, contro i principi consolidati secondo cui 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, 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).

2.2. Per il resto deve rilevarsi, con riferimento a tutte le sentenze allegate, 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.

Va infine 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 ricorrente non deduce inequivocabilmente e dimostra di aver eccepito il giudicato nei precedenti gradi di merito.

3. Con il secondo motivo si deduce, in relazione all' art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, si deduce 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.

4. Col terzo motivo si deduce in relazione all' art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, 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.

La questione investe l'interpretazione del D.L. n. 78 del 2010 , art. 33 sull'assoggettamento all'addizionale del 10% e, ove non applicabile, la configurabilità del diritto al rimborso in capo al contribuente. Secondo l'impostazione del ricorrente, il requisito oggettivo per l'assoggettamento all'addizionale va considerato come elemento quantitativo necessario per far scattare la tassazione supplementare; mentre il successivo D.L. n. 78 del 2010 , art. 33 , comma 2 esplicita la base imponibile su cui calcolare l'addizionale. Male dunque avrebbe fatto, secondo il contribuente, la CTR a ritenere applicabile l'addizionale del 10% nei casi in cui la componente variabile del reddito percepito dal soggetto qualificato ecceda la parte fissa. Secondo la prospettazione del ricorrente l'addizionale trova applicazione solo a condizione che la componente variabile del reddito percepito dal soggetto qualificato ecceda di almeno tre volte la parte fissa della retribuzione (in conformità con quanto previsto nella Circolare 4/E del 15 febbraio 2011). Secondo l'Agenzia delle entrate una lettura della norma coerente con la sua ratio nell'ambito del contesto generale in cui è maturata la scelta del legislatore di intervenire nella materia de qua depongono in senso opposto a quanto sostenuto dal contribuente.

I motivi sono infondati.

2.1.Va premesso che il D.L. n. 78 del 2010 , art. 33 , comma 1, convertito in L. n. 122 del 2010 , dispone che "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 nonché ai titolari di rapporti di collaborazione coordinata e continuativa nello stesso settore è applicata una aliquota addizionale del 10 per cento".

Il D.L. n. 98 del 2011 , art. 23 , comma 50 bis, convertito in L. n. 111 del 2011 , ha introdotto nell'ambito del D.L. n. 78 del 2010 , art. 33 , comma 2-bis, secondo il quale "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".

2.2. In relazione alla indicata normativa si è posto il problema della individuazione della nozione di "settore finanziario" in essa contenuta, e della sua riferibilità a quella prevista nel T.U.B. (D.Lgs. n. 385 del 1993), il cui titolo V è dedicato alla disciplina dei "soggetti operanti nel settore finanziario".

Per l'esclusione della estensibilità della nozione di settore finanziario contenuta nel Testo unico bancario alla normativa in esame militano un elemento di carattere testuale e uno di carattere teleologico.

2.3.Con riferimento al primo elemento, va considerato che il D.L. n. 78 del 2010 , art. 33 non contiene alcun espresso rinvio ad altra fonte che disciplini il "settore finanziario"; in particolare non richiama il T.U.B., nè fa riferimento alla qualifica e alla definizione degli "intermediari

finanziari": con ciò dovendosi escludere che il legislatore abbia inteso richiamare la 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), con conseguente esclusione di un rinvio recettizio alla norma del TUB ancora vigente. Non può pertanto dedursi il concetto di settore finanziario dalla formulazione dell'art. 106 introdotta dal D.Lgs. n. 141 del 2010 , nè sarebbe ammissibile la cristallizzazione della nozione asseritamente portata dal testo originario anche in epoca successiva alla sua modifica.

2.4. Con riferimento alla ratio della norma, va rilevato che già nei lavori preparatori, e 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". Il legislatore del 2010 era pertanto consapevole della possibile insorgenza di incertezze interpretative, per cui, se 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 dovuto fare con una previsione esplicita o, quanto meno, con un rinvio all' art. 106 stesso T.U.B. , ovvero ad altra disposizione.

S'impone pertanto un'interpretazione della fattispecie che non può far coincidere a priori il concetto di "settore finanziario" con quello dettato per diversi 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.

Nella prospettiva generale di prevenzione anticipata del rischio di effetti economici potenzialmente idonei a condizionare il mercato, l'art. 33, comma 1, è volta a costituire una clausola generale riferita al "settore finanziario" approcciato nella sua globalità e complessità, la cui nozione fiscale è derivata da quella socio-economica, 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 o indirettamente, di indurre torsioni pregiudizievoli per effetto di incentivi retributivi. La Corte costituzionale peraltro 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).

3. Venendo al caso sub iudice, non vale ad escludere dal "settore finanziario" la società, dalla quale il contribuente ha ricevuto (anche) la retribuzione variabile, che svolga (così come accertato in fatto nella sentenza impugnata e non controverso) servizi di consulenza e assistenza in materia societaria e finanziaria delle 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 a generare (attraverso il meccanismo della

retribuzione variabile) quegli "effetti economici potenzialmente distorsivi" che l'art. 33 prende in considerazione.

3.1. Anche la consulenza finanziaria, attraverso il sistema della retribuzione variabile, può infatti potenzialmente determinare alterazioni che possono pregiudicare la stabilità del mercato e che il legislatore ha inteso prevenire con la norma in esame, per cui anche le società di consulenza finanziaria rientrano in quel perimetro di soggetti (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.

4. In conclusione, alla luce delle superiori argomentazioni, può confermarsi il seguente principio di diritto (come fissato da Cass. n. 18756/2023 ; Cass. n. 18752/2023 ; Cass. n. 17785/2023 ; Cass. n. 17768/2023 ; Cass. n. 17717/2023 ; Cass. n. 16875/2023 , nella odierna udienza pubblica): "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".

5. La sentenza impugnata si è attenuta al suddetto principio per cui il ricorso va respinto. Le spese seguono la soccombenza e vengono liquidate come in dispositivo.

P.Q.M. La Corte rigetta il ricorso; condanna il ricorrente al pagamento delle spese, liquidate in Euro 3000,00 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 della 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