

Sentenza del 29/05/2025 n. 14328 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Fatti di causa

A.A., a seguito di formale richiesta, inoltrata all'Istituto nazionale della previdenza sociale il 13 giugno 2007, venne riconosciuto idoneo a percepire la pensione di vecchiaia, comprensiva di integrazione al minimo, che gli venne liquidata, in data 11 dicembre 2007, dall'Ente previdenziale in unica soluzione a far data dal primo aprile 2001 al 31 gennaio 2008, con soggezione a tassazione separata ed applicazione dell'aliquota nella misura del 19%.

Il contribuente presentò istanza di rimborso dell'IRPEF, rilevando che se avesse percepito tempestivamente le somme dovute non sarebbe stato inciso dal tributo, rientrando nella cd. area no tax, ma l'istanza venne rigettata dall'Agenzia delle entrate territoriale, trattandosi di arretrati INPS soggetti a tassazione separata come stabilito dall' art.17 del TUIR .

Proposto dal contribuente ricorso avverso il decreto di rigetto la Commissione tributaria di prima istanza lo rigettò.

La decisione, appellata dalla parte privata, è stata confermata, con la sentenza indicata in epigrafe, dalla Commissione tributaria regionale delle Marche.

In particolare, il Giudice di appello ha rilevato che, nel caso in esame, non potesse essere considerato alcun ritardo imputabile all'ente erogatore in quanto il riconoscimento dell'adeguamento era avvenuto su presentazione di domanda da parte del contribuente del giugno 2007 e con evasione della pratica meno di sei mesi dopo, onde non poteva applicarsi il regime della tassazione per competenza.

Avverso la sentenza A.A. propone ricorso per cassazione affidato a unico motivo cui resiste con controricorso l'Agenzia delle entrate.

In prossimità della pubblica udienza il P.M., nella persona del Sostituto procuratore generale Aldo Cennicola ha depositato requisitoria concludendo per l'accoglimento del ricorso.

Ragioni della decisione

1. Con il primo motivo - rubricato: art. 360 , CO 1, n. 3 c.p.c. - violazione di norme di diritto particolare: art. 17 , comma 1 TUIR - il ricorrente deduce l'errore in cui sarebbe incorsa la C.T.R. nel dirimere la controversia decidendo fosse applicabile il regime di tassazione separata laddove la questione non era rappresentata dall'individuazione del regime cui assoggettare le somme

tassabili (per cassa o per competenza), quanto se le stesse fossero tassabili o meno in quanto il A.A., avendo avuto riconosciuta la pensione di vecchiaia comprensiva di integrazione al minimo e non avendo altri redditi, aveva diritto di godere della no tax area.

2. Inoltre, il ricorrente, qualora questa Corte dovesse ritenere la prevalenza della norma sul diritto sostanziale, formula istanza di rimessione alla Corte Costituzionale della questione incidentale di legittimità costituzionale dell' art. 17 , primo comma, del TUIR , per contrasto con gli artt. 3 e 53 Cost. nella parte in cui non prevede l'esclusione della tassazione anche separata dei redditi spettanti al contribuente costituiti da emolumenti pensionistici, quando tali redditi, sommati agli altri percepiti dallo stesso contribuente nei singoli anni cui si riferiscono, non superano il minimo imponibile.

3. Ai sensi dell' art. 49 , secondo comma, del D.P.R. n. 917 del 1986 (TUIR) "sono redditi da lavoro dipendente ... a) le pensioni di qualsiasi genere" e a norma dell' art. 17 , comma 1, lett. b) del D.P.R. n. 917 del 1986 il regime della tassazione separata si applica 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".

In relazione alle somme percepite dall'odierno ricorrente a titolo di arretrati della pensione di vecchiaia, trova, poi, applicazione il "principio di cassa" (cfr. Cass., Sez. T. 18 aprile 2019 n. 10887) con la conseguenza che tali somme devono essere assoggettate a tassazione secondo i criteri vigenti nel periodo di imposta in cui si è verificato il relativo pagamento, con riferimento, pertanto, nel caso di specie, all'anno 2007.

3.1 Alla luce di tale quadro normativo e della giurisprudenza di legittimità formatasi in materia, il Giudice di appello, escluso che il ritardo nella corresponsione di arretrati fosse collegabile a un ritardo patologico dell'ente erogatore, ha ritenuto che non potesse essere applicato il regime della tassazione di competenza confermando, quindi, la legittimità del diniego opposto dall'Amministrazione finanziaria all'istanza di rimborso proposta dal ricorrente.

3.2 Questi, con il motivo di ricorso, pur prospettando che con detta motivazione la C.T.R. fosse incorsa in violazione di legge e, in particolare, dell' art. 17 , primo comma, T.U.I.R. , nell'illustrazione del mezzo di impugnazione rassegna che, in effetti, tale decisione non coglie nel segno in quanto la questione dirimente non concerne l'applicazione del regime (per cassa o per competenza) cui assoggettare le somme tassabili bensì se le stesse siano o meno tassabili in virtù di quanto stabilito dalla normativa vigente.

In particolare, il ricorrente - asserito che non avendo percepito altri redditi negli anni precedenti aveva il diritto di godere della no tax area - evidenzia il paradosso della vicenda consistente nella circostanza che il regime della tassazione separata, che serve quale strumento per attenuare gli effetti negativi che deriverebbero dalla rigida applicazione del criterio di cassa, nel caso di specie è stato ugualmente penalizzante per il contribuente che è stato riconosciuto meritevole di una pensione di vecchiaia integrata al minimo, non percepita negli anni precedenti, e sulla quale ha dovuto pagare l'imposta, riducendogli così il reddito maturato per diritto.

Ove poi questa Corte dovesse ritenere la prevalenza della norma sul diritto sostanziale vantato si chiede che venga rimessa alla Corte Costituzionale la questione incidentale di legittimità costituzionale dell' art. 17 , comma 1, TUIR per contrasto con l' art. 3 e 53 della Costituzione.

3.3 Il ricorso, come sopra illustrato, pur nella sua stringatezza, appare sufficientemente intellegibile e specifico, superando così l'eccezione di inammissibilità, sollevata dall'Agenzia delle entrate in controricorso. Esso, però, non appare meritevole di accoglimento.

3.4. Ribadito, come peraltro non contestato neppure dal ricorrente, che, nella fattispecie, si è presenza di un emolumento (arretrato di pensione) soggetto alla disciplina della tassazione separata per espressa previsione di legge (art. 17 , primo comma, lett. b, T.U.I.R.) cui è applicabile il principio per cassa, va, altresì, rilevato che lo stesso articolo 17, all'ultimo comma, prevede che "per tali tipi di redditi l'Ufficio provvede a iscrivere a ruolo le maggiori imposte dovute con le modalità stabilite negli articoli 19 e 21 ovvero facendo concorrere i redditi stessi alla formazione del reddito complessivo dell'anno in cui sono percepiti, se ciò risulta più favorevole al contribuente".

L' art. 21 del D.P.R. n. 917 del 1986 disciplina, poi, la determinazione dell'imposta da applicare agli arretrati di cui all'art. 17, lett. b) stesso D.P.R., sancendo espressamente, al suo terzo comma, che se non vi è stato reddito imponibile in alcuno dei due anni (n.d.r. anteriori a quello della percezione v. primo comma) si applica l'aliquota stabilita dall'art.13 per il primo scaglione di reddito (ovvero quella minima).

Alla luce del suindicato quadro normativo - il quale prevede espressamente l'ipotesi in cui non vi sia reddito imponibile negli anni precedenti la corresponsione degli arretrati, e nella impossibilità di escludere l'applicazione del regime della tassazione separata in assenza di colpevole ritardo - la sentenza impugnata appare conforme a diritto dovendosi ritenere che l'Amministrazione finanziaria ha correttamente interpretato le disposizioni legislative applicabili alla fattispecie in esame, traendone le giuste conseguenze e negando, perciò, al contribuente il rimborso richiesto (cfr. in fattispecie analoga Cass.18 aprile 2019 n.10887).

3.4. A fronte della compiutezza del sistema normativo, chiaro e ragionevole (e diverso da quello sul quale è intervenuta la Corte costituzionale con la sentenza n.104 del 1985 , citata dal ricorrente e dal P.M.) non appaiono, neppure, esserci spazi per un'interpretazione costituzionalmente orientata della norma, come sollecitata dal P.G. nella sua requisitoria.

Non è revocabile in dubbio che tra gli obiettivi del regime di tassazione separata sia compreso quello di evitare che la percezione di redditi che sono corrisposti in un momento successivo alla maturazione del credito arrechi un pregiudizio al contribuente il quale, dato il sistema della progressività delle aliquote, si troverebbe a sopportare ingiustamente l'applicazione di un'aliquota se del caso più elevata con conseguente lesione del principio di capacità contributiva.

Anche l'Amministrazione finanziaria, come rassegnato dalla citata Cass. n. 10887/2019 e dal P.G. nella sua requisitoria, con la circolare ministeriale n. 23/E del 5 febbraio 1997 , si è, in materia, espressa rilevando come la ratio della tassazione separata, sia da ravvisarsi nella volontà di

"attenuare gli effetti negativi che deriverebbero dalla rigida applicazione del "criterio di cassa" in ragione del quale i redditi vanno assoggettati ad imposizione nello stesso anno in cui sono pagati.

Quanto esposto porta, conseguenzialmente, a ritenere che il regime della tassazione separata, proprio per la sua funzione attenuativa (valorizzata anche dalla Corte Costituzionale) non può ritenersi illegittimo in sé, quando l'imposizione tributaria, della quale la tassazione separata costituisce solo una modalità, rispetti, comunque, la capacità contributiva effettiva del soggetto.

In tale ottica appare, allora, assumere rilevanza il dato, ricavabile nell'ambito della cd. ricchezza mobile, per cui il reddito da lavoro dipendente o pensionistico è tassato nel suo momento statico di cassa, a differenza di quello di impresa, tassato, invece, nella sua proiezione dinamica di competenza. La ragione di tale differenziazione è data dal fatto oggettivo che, mentre per l'impresa rilevano i flussi biunivoci costi/ricavi, nei redditi di lavoro e a questi assimilati rileva solo il momento di formazione della ricchezza, il che comporta la tassazione del reddito per cassa nell'anno di imposta in cui lo stesso viene percepito. Ciò comporta che i pagamenti degli arretrati, in alcune ipotesi (quale quella in esame nella quale il diritto alla pensione, anche per gli anni pregressi a quello in cui venne presentata la domanda da parte dello stesso interessato, è stato riconosciuto e liquidato nell'immediatezza dall'Ente erogatore), possano ben comportare la creazione di "cumuli" di ricchezza estemporanei tassabili per cassa, con la clausola di attenuazione (il cui meccanismo è stato sopra delineato) della tassazione separata, ossia, in altri termini, allorquando viene manifestata la capacità contributiva oggetto di tassazione e ciò nel pieno rispetto dell' art. 53 Cost.

3.5 Le considerazioni complessivamente sopra svolte e il dato sistemico da ultimo evidenziato valgono, altresì, a disattendere l'istanza di rimessione alla Corte costituzionale agitata in ricorso, non ravvisandosi la rilevanza e, in ogni caso, la possibile manifesta fondatezza della questione di legittimità costituzionale sollevata.

Va, peraltro e ancor prima, rilevato che, per giurisprudenza assolutamente consolidata di questa Corte (cfr. ex multis, di recente, Cass. n. 7629 del 21/03/2025), la questione di legittimità costituzionale di una norma, pur non costituendo propriamente motivo di ricorso, e potendo di conseguenza essere proposta per la prima volta in sede di legittimità, o quivi essere anche sollevata d'ufficio, non può tuttavia essere fine a sé stessa, ma deve pur sempre essere rilevante agli effetti della decisione della causa, nel senso che questa non possa essere definita indipendentemente dalla risoluzione di quella questione, ed avere quindi portata strumentale rispetto alla soluzione - censurata con il ricorso per cassazione - di una questione sostanziale o processuale trattata nel processo.

Nel caso in esame l'istanza è formulata in termini estremamente generici in assenza di prospettazione o allegazione di qualsiasi prova in ordine alla rilevanza della stessa nella soluzione di questa controversia.

La peculiarità della vicenda esaminata e la complessità della materia analizzata, inducono questa Corte a compensare integralmente tra le parti le spese del giudizio.

La Corte

P.Q.M.

Rigetta il ricorso.

Compensa integralmente tra le parti le spese processuali.

Ai sensi dell' art. 13 comma 1 quater del D.P.R. n. 115 del 2002 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 previsto per il ricorso, a norma del comma 1 - bis, dello stesso articolo 13, se dovuto.

Così deciso, in Roma, nella camera di consiglio della Sezione tributaria, il 19 marzo 2025.

Depositata in Cancelleria il 29 maggio 2025.

Documenti citati

Elenco Atti Normativi citati

Costituzione del 22/12/1947

Costituzione della Repubblica Italiana.

Articolo 3

Articolo 3.

- In vigore dal 1 gennaio 1948

Articolo 53

Articolo 53.

- In vigore dal 1 gennaio 1948

Testo unico del 22/12/1986 n. 917

Testo unico delle imposte sui redditi.

Articolo 17

Tassazione separata. (N.D.R.: Articolo in vigore dal 1 gennaio 2007 ai sensi dell'art.1, comma 749, legge 27 dicembre 2006 n.296 che ha recato modifiche al decreto legislativo 5 dicembre 2005 n.252.)

- In vigore dal 18 giugno 2025

Elenco Atti Normativi citati non presenti in banca dati

Decreto del Presidente della Repubblica del 2002 n° 115 - Articolo 13-com1 quater

Testo unico del 22/12/1986 n° 917 - Articolo 17-com1

Decreto del Presidente della Repubblica del 1986 n° 917 - Articolo 49-com2

Decreto del Presidente della Repubblica del 1986 n° 917 - Articolo 17-com1

Decreto del Presidente della Repubblica del 1986 n° 917 - Articolo 21

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza