

Civile Ord. Sez. 5 Num. 10887 Anno 2019

Presidente: LOCATELLI GIUSEPPE

Relatore: DI MARZIO PAOLO

Data pubblicazione: 18/04/2019

ORDINANZA

12/4
sul ricorso proposto da:

Agenzia delle Entrate, in persona del Direttore, legale rappresentante *pro tempore*, rappresentata e difesa, *ex lege*, dall'Avvocatura Generale dello Stato, ed elettivamente domiciliata presso i suoi uffici, alla via dei Portoghesi n. 12 in Roma;

- **ricorrente** -

contro

Cinelli Maria, rappresentata e difesa, giusta procura speciale allegata al controricorso, dall'Avv. Tommaso Pacciani, ed elettivamente domiciliata

 24

presso lo studio dell'Avv. Antonella Marrama, alla via delle Milizie n. 138 in Roma;

- **controricorrente** -

avverso

la sentenza n. 4616, pronunciata dalla Commissione Tributaria Regionale del Lazio il giorno 03.07.2014, e pubblicata il 10.07.2014;

ascoltata, in camera di consiglio, la relazione svolta dal Consigliere Paolo Di Marzio;

la Corte osserva:

Fatti di causa

la contribuente Cinelli Maria, a seguito di vittorioso contenzioso previdenziale definito in grado di appello con sentenza del 20.03.2006, nell'anno 2007 aveva conseguito dall'Inps la corresponsione degli arretrati relativi alla pensione di invalidità in ordine agli anni 1997, 1998, 2005 e 2006, per un totale di Euro 18.320,29. Su questo importo l'Inps ha effettuato la ritenuta Irpef per una somma complessiva di Euro 4.213,66, calcolata applicando l'aliquota del 23% propria dei redditi assoggettati al regime di tassazione separata.

La contribuente, con istanza di riesame in autotutela depositata il 10.03.2008, domandava all'Ente impositore il rimborso dell'Irpef che riteneva essere stata trattenuta in eccedenza dall'Inps, sostenendo che, in relazione agli anni per i quali erano stati corrisposti i ratei di pensione di invalidità, dovessero essere riconosciute le detrazioni d'imposta per l'intero, non avendo potuto usufruire di tali somme negli anni di spettanza.

L'Agenzia delle Entrate, Ufficio Territoriale di Albano Laziale, comunicava il diniego parziale del rimborso, provvedendo alla corresponsione di Euro 1.836,00 soltanto, relativi alle annualità 1997 e 1998, mentre in relazione agli anni 2005 e 2006 affermava che non era più prevista la possibilità di riconoscere detrazioni d'imposta.

La Cinelli impugnava il provvedimento di diniego parziale innanzi alla Commissione Tributaria Provinciale di Roma, ritenendo non condivisibile la divisione adottata dall'Ente impositore posto che, pur a voler considerare




che all'epoca della corresponsione dei ratei, nel 2007, per le annualità 2005 e 2006 non fossero più applicabili detrazioni, essendo in vigore il regime della cd. 'no tax area', i ratei di pensione relativi a quegli anni (rispettivamente pari ad Euro 4.733,00 ed Euro 4.813,00), comunque non avrebbero dovuto essere assoggettati ad alcuna tassazione trattandosi di importi inferiori ad Euro 7.000,00, e rientrando pertanto nella fascia di esenzione introdotta con la Legge Finanziaria del 2003. Lamentava, inoltre, che l'assoggettamento a tassazione separata dei ratei per cui è causa originava una disparità di trattamento fra chi avesse percepito gli emolumenti nell'anno di competenza, senza assoggettamento ad imposizione fiscale, e chi li avesse percepiti in anni successivi, non per sua colpa ma a causa di responsabilità dell'Amministrazione finanziaria, e doveva pure subire una rilevante trattenuta. Giudicando legittimo l'operato dell'Amministrazione Finanziaria, l'adita Commissione Tributaria Provinciale respingeva le istanze della contribuente. La Cinelli proponeva pertanto appello, insistendo nel domandare il rimborso dell'Irpef trattenuta sulle somme erogate con riferimento agli anni 2005 e 2006, che quantificava in Euro 2.377,66. Il giudice di seconde cure accoglieva integralmente le censure dell'appellante.

Avverso la decisione adottata dalla Commissione Tributaria Regionale di Roma ha proposto ricorso per cassazione l'Agenzia delle Entrate, affidandosi ad un unico, articolato, motivo di impugnazione. Cinelli Maria resiste con controricorso.

Ragioni della decisione

1.1. - Con il proprio motivo di impugnazione, introdotto ai sensi dell'art. 360, comma primo, n. 3, cod. proc. civ., la ricorrente Agenzia delle Entrate contesta la violazione o falsa applicazione degli artt. 11, 17, comma 1, lett. b), 21, commi 1 e 3, e 51, comma 1, del Dpr n. 917 del 1986 (TUIR), per aver ritenuto l'impugnata CTR che il ritardo con cui sono state corrisposte alla contribuente le somme relative ai ratei di pensione d'invalidità fosse imputabile all'ente erogante, e che "se gli importi relativi alle annualità 2005 e 2006 fossero stati corrisposti nell'anno di competenza ... sarebbero rientrati nella cosiddetta no tax area ... e quindi non sarebbero stati assoggettati a tassazione" (sent. CTR, p. 2).



2.1. – L'Ente impositore, mediante il suo unico motivo di ricorso, critica la CTR per aver ritenuto che "dovesse applicarsi la disciplina vigente negli anni 2005 e 2006, cui si riferivano gli arretrati pensionistici corrisposti dall'INPS, con conseguente debenza del rimborso IRPEF chiesto dalla contribuente, in quanto per gli anni 2005 e 2006 vigeva il regime della cosiddetta 'no tax area' con esenzione dall'imposizione dei redditi sino alla somma di 7.000,00" (ric. p. 4). Diversamente, l'Ufficio sostiene che, trovando applicazione, in relazione ai redditi in questione, il regime della tassazione separata, la disciplina relativa alla no tax area non risultava utilizzabile.

Invero, ai sensi dell'art. 49, comma 2, TUIR, "sono redditi da lavoro dipendente ... a) le pensioni di qualsiasi genere", pertanto anche le somme percepite a titolo di pensione d'invalidità dalla contribuente. Inoltre, a norma dell'art. 17, comma 1, lett. b), del Dpr n. 917 del 1986 (TUIR), si applica il regime della tassazione separata 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". Nel caso di specie gli emolumenti arretrati sono stati conseguiti dalla contribuente per effetto di una sentenza, come si è ricordato in premessa.

In relazione alle somme percepite dalla odierna controricorrente a titolo di arretrati di pensione d'invalidità, peraltro, trova applicazione il 'principio di cassa' (cfr. Cass. sez. L., sent. 24.3.2004, n. 5936, Cass. sez. L, sent. 13.5.1993, n 5468), con la conseguenza che tali somme devono essere assoggettate a tassazione secondo i criteri vigenti nel periodo d'imposta in cui si è verificato il relativo pagamento, con riferimento, pertanto, all'anno 2007.

Gli emolumenti arretrati, relativi ad anni precedenti a quello di corrispondenza, come anticipato, sono soggetti al regime della tassazione separata ai sensi dell'art. 17, comma 1, lettera b), del Tuir (già art. 16), e ad essi deve essere applicata l'aliquota corrispondente alla metà del reddito netto complessivo di lavoro dipendente percepito dal lavoratore nel biennio preceden-



te, ovvero l'aliquota corrispondente alla metà del reddito complessivo netto dell'altro anno, se in uno dei due anni anteriori non vi è stato reddito imponibile, oppure ancora l'aliquota di tassazione minima in vigore nell'anno di corresponsione dell'emolumento arretrato, nel caso in cui non vi sia stato reddito imponibile in alcuno dei due anni. La tassazione degli importi è stata operata dal sostituto, nel caso di specie, applicando l'aliquota minima del 23%, secondo il combinato disposto degli artt. 21, comma 3, e 11 TUIR, essendo stata appurata la mancata percezione da parte della Cinelli di redditi nell'arco del biennio precedente, e non potendosi applicare il regime della 'no tax area' che attiene a redditi di diversa natura.

L'Amministrazione finanziaria, peraltro, con la circolare ministeriale n. 23/E del 5 febbraio 1997, ha condivisibilmente affermato che la *ratio* della tassazione separata, nell'ipotesi di emolumenti percepiti con ritardo rispetto alla loro maturazione, avvenuta in periodi d'imposta precedenti a quello in corso, è 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. L'obiettivo della disposizione è pertanto quello di evitare che, proprio la percezione dei redditi che comunque gli competono a giusta ragione, ma 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 costretto a sopportare ingiustamente l'applicazione di un'aliquota (se del caso più) elevata, con conseguente lesione del principio di capacità contributiva.

Nel caso di specie la contribuente Cinelli, in ragione di sue condizioni soggettive, non ha potuto beneficiare delle finalità favorevoli perseguite dal legislatore, ma il mancato prodursi di un vantaggio in suo favore non importa possa negarsi che la condotta dell'Amministrazione sia risultata conforme a legge.

L'applicazione del regime di tassazione separata, invero, potrebbe essere esclusa solo qualora la corresponsione degli emolumenti in un periodo d'imposta successivo a quello della loro maturazione possa considerarsi fisiologica rispetto ai tempi tecnici o giuridici occorrenti per l'erogazione

Handwritten signature and initials in black ink.

degli emolumenti stessi, cfr. Cass. sez. V, sent. 20.08.2004, n. 16467, e Cass. sez. V, sent. 25.5.2002, n. 7677.

In definitiva, dalla ricostruzione proposta deriva che l'Ente impositore ha correttamente interpretato le disposizioni legislative applicabili alla fattispecie in esame, traendo dalle stesse le giuste conseguenze e negando perciò alla contribuente il rimborso richiesto, che è stato invece erroneamente riconosciuto dal giudice dell'appello.

In conseguenza, il ricorso deve essere accolto e questa Corte, cassata la decisione adottata dall'impugnata Commissione Tributaria Regionale di Roma, decidendo nel merito deve respingere il ricorso proposto da Cinelli Maria e dichiarare la legittimità dell'operato dell'Amministrazione finanziaria.

Tenuto conto delle peculiarità della vicenda esaminata e della complessità della materia analizzata, nonché del complessivo esito del giudizio, appare equo dichiarare compensate tra le parti le spese di lite dell'intero giudizio.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso proposto dall'**Agenzia delle Entrate**, cassa la decisione impugnata e, decidendo nel merito, rigetta l'originario ricorso proposto da Cinelli Maria.

Spese dell'intero giudizio compensate tra le parti.

Così deciso in Roma, il 14 febbraio 2019.

