

Cassazione civile sez. trib., 06/10/2025, n. 26796

FATTI DI CAUSA

1. No.Ma. presentava all'Ufficio territoriale dell'Agenzia delle Entrate di Milano istanza di rimborso delle somme oggetto di ritenute effettuate, quale sostituto d'imposta, dalla Mediobanca Banca di Credito Finanziario Spa, ai sensi dell'art. 33, commi 1 e 2-bis, D.L. 31 maggio 2010, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 30 luglio 2010, n. 122, a titolo di aliquota addizionale del dieci per cento sui bonus eccedenti la parte fissa della retribuzione pagata al medesimo contribuente, relativamente all'anno di imposta 2016, per mancanza del presupposto oggettivo.

2. La Commissione tributaria provinciale di Milano rigettava il ricorso.

3. La Commissione tributaria regionale della Lombardia accoglieva il gravame proposto dal contribuente.

4. Avverso la decisione propone ricorso per cassazione l'Agenzia delle entrate, affidandosi a un motivo.

Il contribuente resiste con controricorso.

È stata, quindi, fissata, ai sensi dell'art. 380-bis.1 c.p.c., l'adunanza camerale per il 10/09/2025.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con l'unico motivo, proposto in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3 c.p.c., la ricorrente difesa erariale deduce la violazione e falsa applicazione dell'art. 33, D.L. 31 maggio 2010, n. 78, attesa l'assenza del c.d. requisito oggettivo di cui al primo comma.

L'Agenzia lamenta l'erronea interpretazione fornita dai giudici di seconde cure con riferimento al comma 2-bis dell'art. 33 D.L. cit. ed anche della richiamata sentenza C. Cost. n. 201 del 2014; secondo l'errata lettura offerta dalla CTR, anche dopo le modifiche normative, il primo comma, invero, individua il requisito oggettivo, di carattere quantitativo, necessario a far operare la tassazione; il comma successivo (2-bis), invece, esplicita la base imponibile su cui calcolare l'addizionale, in virtù della sussistenza dei requisiti di cui al comma precedente, ma non ha ampliato il presupposto della imposizione.

Secondo la ricorrente, nell'analizzare la norma come modificata dalla novella, occorre invece distinguere ed individuare il presupposto impositivo e la base imponibile. Prima dell'aggiunta del comma 2-bis, il primo comma dell'art. 33 esprimeva, al contempo, il presupposto impositivo e la base imponibile: quanto all'individuazione dei soggetti passivi dell'imposta (presupposto impositivo soggettivo), la norma ne delimitava l'ambito di applicazione ai dipendenti che rivestono la qualifica di dirigenti e titolari di rapporti di collaborazione coordinata e continuativa nel settore finanziario; quanto all'oggetto, la norma individuava i compensi sotto forma di bonus e stock options (presupposto impositivo oggettivo). La base imponibile era costituita dai compensi corrisposti a tale titolo e che eccedono il triplo della parte fissa della retribuzione. Con l'introduzione del comma 2-bis, il legislatore avrebbe invece introdotto una diversa commisurazione della base imponibile, data ora da un maggiore ammontare della retribuzione sotto forma di bonus e stock options, e cioè l'ammontare che eccede l'importo corrispondente alla parte fissa della retribuzione, e non più solo quello che eccede il triplo della stessa. Il richiamo operato al comma 1 dovrebbe quindi intendersi esclusivamente finalizzato all'individuazione dei presupposti impositivi oggettivo e soggettivo: essere dirigenti nel settore finanziario e percepire bonus e stock options in qualsiasi forma.

2. Il motivo è fondato, avendo questa Corte già univocamente fatto affermazione, in tema di rapporti tra il comma 1 ed il comma 2-bis dell'art. 33 citato, del principio di diritto per il quale «Per effetto del comma 2-bis dell'art. 33 del D.L. n. 78 del 2010 (introdotto dall'art. 23, co. 50-bis, del D.L. n. 98 del 2011, conv. in L. n. 111 del 2011), relativamente ai compensi corrisposti, a decorrere dalla data del 17 luglio 2011, sotto forma di bonus e stock options, ai dirigenti delle imprese operanti nel settore finanziario, l'imposta addizionale prevista dall'art. 33 del D.L. n. 78 del 2000, 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» (Cass. n. 15861/2023, resa all'esito di udienza pubblica tematica e successivamente ribadita da numerosissime pronunce tra cui Cass. n. 18752/2023; Cass. n. 18756/2023; Cass. n. 18552/2023; Cass. n. 18556/2023; Cass. n. 18562/2023; Cass. n. 18624/2023; Cass. n. 18629/2023; Cass. n. 18646/2023; Cass. n. 18660/2023; Cass. n. 18748/2023; Cass. n. 18757/2023; Cass. n. 18760/2023; Cass. n. 18960/2023; Cass. n. 21631/2023; Cass. n. 28860/2024; Cass. n. 3159/2025).

La presenza di numerosi precedenti in tal senso, stratificatisi negli ultimi anni, dà conto della presenza di un formante giurisprudenziale ormai consolidato e al quale occorre dare continuità.

Si è infatti osservato che, prima dell'introduzione, con l'art. 23, comma 50-bis, del D.L. n. 98 del 2011, del comma 2-bis nell'art. 33 del D.L. n. 78 del 2010, il comma 1 di quest'ultima disposizione si prestava pacificamente ad una lettura univoca. Il presupposto impositivo, individuato dal legislatore quale dato rivelatore della ricchezza riconducibile ad un

determinato soggetto, era delineato nella sua connotazione soggettiva (â??dipendenti che rivestono la qualifica di dirigenti e titolari di rapporti di collaborazione coordinata e continuativa nel settore finanziarioâ??) ed oggettiva (â??compensi sotto forma di bonus e stock optionsâ??). La base imponibile, quale quantificazione del presupposto e parametro cui commisurare il tributo (ovvero, nella sostanza, lâ??importo su cui calcolare le imposte), era determinata nei compensi â??che eccedono il triplo della parte fissa della retribuzioneâ??.

Il comma 2-bis, secondo cui â??Per i compensi di cui al comma 1, le disposizioni di cui ai commi precedenti si applicano sullâ??ammontare che eccede lâ??importo corrispondente alla parte fissa della retribuzioneâ??, ha inequivocabilmente inciso sulla base imponibile, individuandola non piÃ¹ (come giÃ nel comma 1) nei â??compensi a questo titolo, che eccedono il triplo della parte fissa della retribuzioneâ??, ma nellâ??ammontare che eccede lâ??importo corrispondente alla parte fissa della retribuzioneâ?. Viceversa, lo stesso comma 2-bis non ha modificato il presupposto (oggettivo e soggettivo) dellâ??imposizione giÃ disciplinato dal comma 1, che infatti richiama espressamente, nei limiti del fatto economico preso in considerazione dal legislatore (â??Per i compensi di cui al comma 1â??).

PoichÃ©, invariato il presupposto dellâ??imposizione nelle sue connotazioni soggettive ed oggettive, il comma 1 ed il comma 2-bis regolano diversamente la base imponibile (rispettivamente identificandola nellâ??eccedenza del triplo della parte fissa della retribuzione e nellâ??eccedenza pura e semplice della parte fissa della retribuzione), si Ã¨ quindi evidenziata tra le due disposizioni, nei limiti cronologici in cui sia ipotizzabile una loro contemporanea vigenza â?? ovvero relativamente ai compensi corrisposti a decorrere dal 17 luglio 2011- unâ??incompatibilitÃ che comporta, ai sensi dellâ??art. 15 delle preleggi, lâ??abrogazione tacita, in parte qua, del precedente comma 1 da parte del nuovo comma 2-bis dellâ??art. 33 del D.L. n. 78 del 2010.

3. Concludendo, il ricorso deve essere accolto; la sentenza va cassata. Non risultando necessari ulteriori accertamenti di fatto, questa Corte di legittimitÃ puÃ² decidere nel merito, ai sensi dellâ??art. 384, secondo comma, c.p.c., rigettando lâ??originario ricorso proposto dal contribuente, fondato sullâ??assenza del presupposto oggettivo.

4. In ragione della incertezza della questione, del contrasto giurisprudenziale e dellâ??assenza di precedenti di legittimitÃ alla data del giudizio del merito, le relative spese possono compensarsi mentre le spese del giudizio di legittimitÃ seguono la soccombenza.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso; cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, rigetta lâ??originario ricorso del contribuente; compensa le spese dei giudizi di merito e condanna

No.Ma. al pagamento delle spese del giudizio di legittimit  in favore dell'  Agenzia delle entrate, spese che liquida in Euro 2.100,00, oltre spese prenotate a debito.

Cos   deciso in Roma, il 10 settembre 2025.

Depositato in Cancelleria il 6 ottobre 2025.

Campi meta

Massima : *In un giudizio avente ad oggetto l'istanza di rimborso, presentata dal contribuente per l'anno d'imposta 2016, relativa alle ritenute applicate a titolo di addizionale sui compensi variabili, la Corte di Cassazione accoglie il ricorso promosso dall'Agenzia delle Entrate avverso la sentenza della Commissione Tributaria Regionale della Lombardia che aveva accolto il gravame del contribuente. La Suprema Corte, ritenuto fondato il motivo di ricorso dell'Agenzia riguardante la violazione e falsa applicazione dell'art. 33, D.L. n. 78/2010, e non ravvisando la necessit  di ulteriori accertamenti di fatto, cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito ai sensi dell'art. 384, comma secondo, c.p.c., rigetta l'originario ricorso del contribuente fondato sull'assenza del presupposto oggettivo.*

Supporto Alla Lettura :

PROCESSO TRIBUTARIO

Il Processo Tributario   un procedimento giurisdizionale che ha ad oggetto le controversie di natura tributaria tra il contribuente e l'amministrazione finanziaria,   disciplinato nel d.lgs. 546/1992 e non   incluso in nessuna delle giurisdizioni indicate dalla Costituzione, rappresenta quindi un'eccezione giustificata dal grande tecnicismo della materia. Il 03 gennaio 2024   stato pubblicato in G.U. il d.lgs. 220/2023 recante disposizioni in materia di contenzioso tributario, le quali vanno a modificare il d.lgs. 546/1992, e sono da collocare in attuazione della L. 111/2023, con la quale   stata conferita delega al Governo per la riforma fiscale.