### LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

QUINTA SEZIONE CIVILE

Composta da

Oggetto: diniego rimborso IRPEF

2000

Ettore Cirillo

- Presidente -

Oggetto

Andreina Giudicepietro

- Consigliere -

R.G.N. 18755/2016

Michele Cataldi

- Consigliere -

cron. 26543

Pasqualina A. P. Condello

- Consigliere Rel.-

CC - 8/09/2020

Giuseppe Nicastro

- Consigliere -

ha pronunciato la seguente

#### **ORDINANZA**

sul ricorso iscritto al n. 18755/16 R.G. proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore *pro tempore*, rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, con domicilio eletto in Roma, via dei Portoghesi, n. 12;

- ricorrente -

2128

## contro

(omissis) rappresentato e difeso, giusta procura in calce al controricorso, dall'avv. (omissis) , con domicilio eletto presso il suo studio, in (omissis)

controricorrente –

avverso la sentenza della Commissione Tributaria regionale del Lazio n. 3711/29/15 depositata in data 25 giugno 2015

udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 8 settembre 2020 dal Consigliere dott.ssa Pasqualina Anna Piera Condello

## Rilevato che:

- 1. L'Agenzia delle Entrate ricorre, con cinque motivi, ulteriormente illustrati con memoria, per la cassazione della sentenza con la quale la Commissione tributaria regionale del Lazio – decidendo in sede di rinvio a seguito di sentenza di questa Corte n. 13302 del 29 maggio 2013 – in controversia concernente l'impugnazione del diniego opposto dall'Ufficio (omissis) , ex dirigente dell'(omissis) erariale ad istanza avanzata da s.p.a., di rimborso dell'Irpef trattenuta e versata all'Erario, tramite ritenute operate dall' in qualità di sostituto d'imposta sulla somma erogatagli, al momento della collocazione a riposo, con l'aliquota superiore al 12,5 per parzialmente l'appello dell'Ufficio, dichiarando ha accolto cento, l'applicabilità di tale ultima aliquota sul rendimento così come quantificato da (omissis) s.p.a. nella certificazione del 23 gennaio 2006.
- 2. I giudici di appello hanno, in particolare, affermato che «gli elementi di fatto costitutivi della fattispecie, vale a dire l'avvenuta utilizzazione sul mercato finanziario dei contributi accumulati nella PIA, dell'effettivo rendimento dell'utilizzazione e dell'ammontare della quota parte spettante al contribuente sino al 31 dicembre 2000, sono sufficientemente provati in atti, mentre inammissibili o infondate sono le eccezioni e le difese prospettate dall'appellante nella memoria di costituzione in riassunzione»; hanno, quindi, ritenuto che poiché la sentenza di primo grado aveva riconosciuto la riconducibilità della somma liquidata al rendimento finanziario del fondo e tale statuizione non era stata oggetto di impugnazione, si era formato un giudicato interno sulla sussistenza del rendimento finanziario.
- 3. Il contribuente resiste mediante controricorso e deposita anche memoria.

#### Considerato che:

1. In controricorso il contribuente ha eccepito, in via preliminare, la tardività ed inammissibilità del ricorso per cassazione, assumendo che l'impugnazione sarebbe stata proposta oltre il termine di 60 giorni dalla notifica della sentenza impugnata avvenuta a mezzo PEC alla competente Direzione Provinciale di Roma in data 3 febbraio 2016; ha sostenuto che la notificazione della sentenza eseguita dal difensore a mezzo PEC è del tutto

valida, in quanto l'art. 9, comma 1, lett. h), del d.lgs. 24 settembre 2015, n. 156 ha introdotto nel d.lgs. n. 546 del 31 dicembre 1992 l'art. 16-bis, relativo alla disciplina delle comunicazioni e notificazioni per via telematica, che al comma 3 dispone che «Le notificazioni tra le parti e i depositi presso la competente Commissione tributaria possono avvenire in via telematica secondo le disposizioni contenute nel decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze del 23 dicembre 2013, n. 163 e dei successivi decreti di attuazione».

Nella specie la notificazione della sentenza impugnata era stata eseguita dopo il 1º gennaio 2016, data di entrata in vigore della quasi totalità delle disposizioni del d.lgs. n. 156 del 2015, presso l'indirizzo PEC dell'Agenzia delle entrate risultante dall'IPA e da difensore del contribuente autorizzato alle notificazioni postali di cui alla legge n. 53 del 1994, sicché era idonea al decorso del termine breve di impugnazione.

L'eccezione va disattesa.

Questa corte ha già chiarito (Cass., sez. 6-5, 12/09/2016, n. 17941; Cass., sez.6-5, 11/06/2018, n. 15109), che l'art. 1 della legge n. 53/1994, secondo periodo, nel testo da ultimo risultante a seguito della modifica apportata dall'art. 46, comma 1, lett. a), n. 2), del d.l. 24 giugno 2014, n. 90, convertito, con modificazioni, dalla legge 11 agosto 2014, n. 114, dispone che quando ricorrono i requisiti di cui al periodo precedente della stessa norma, fatta eccezione per l'autorizzazione del Consiglio dell'Ordine, «la notificazione degli atti in materia civile, amministrativa e stragiudiziale può essere eseguita a mezzo di posta elettronica certificata>>; tuttavia, tenuto conto della specialità delle disposizioni che regolano il processo tributario dinanzi alle Commissioni tributarie provinciali e regionali, detta forma di notifica, come disciplinata dall'art. 3-bis della I. n. 53/1994, come inserito dall'art. 16-quater del d.l. 18 ottobre 2012, n. 179, convertito, con modificazioni, dalla legge 7 dicembre 2012, n. 221, che ha abrogato il comma 3-bis dell'art. 3 della l. n. 53 del 1994, non è ammessa per la notificazione degli atti in materia tributaria, se non espressamente disciplinata dalle specifiche relative disposizioni, per cui rimane ferma l'originaria previsione dell'art. 16, comma 4, del d.P.R. 11 febbraio 2005, n.



68, avente ad oggetto Regolamento recante disposizioni per l'utilizzo della posta elettronica certificata, a norma dell'art. 27 della legge 16 gennaio 2003, per la quale «le disposizioni di cui al presente regolamento non si applicano all'uso degli strumenti informatici o telematici nel processo tributario».

Con riguardo al processo tributario, la disciplina è stata ridefinita a seguito dell'entrata in vigore del d.lgs. 24 settembre 2015, n. 156, che, abrogato il comma 1-bis dell'art. 16, ha aggiunto l'art. 16-bis al d.lgs. n. 546 del 1992, che prevede espressamente che le notificazioni tra le parti e i depositi presso le Commissioni tributarie possono avvenire in via telematica secondo le disposizioni contenute nel decreto ministeriale del 23 dicembre 2013, n. 163, che ha demandato a successivi decreti di attuazione del Ministero dell'Economia e delle Finanze l'onere di individuare le regole tecnico-operative anche per le comunicazioni e notificazioni.

Con decreto del 4 agosto 2015 il Ministero dell'Economia e delle Finanze, in attuazione della disposizione dell'art. 3, comma 3, del d.m. n. 163 del 2013, ha previsto le specifiche tecniche volte a disciplinare l'uso degli strumenti informatici e telematici nel processo tributario.

Va, tuttavia, precisato che, sebbene l'entrata in vigore del d.lgs. n. 156 del 2015 fosse stata fissata al 1° gennaio 2016 dal comma 1 dell'art. 12 dello stesso decreto, il comma 3 dello stesso articolo prevede che «le disposizioni contenute nel comma 3 dell'art. 16-bis del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546... si applicano con decorrenza e modalità previste dai decreti di cui all'art. 3, comma 3, del decreto del Ministro dell'Economia e delle finanze 23 dicembre 2013, n. 163>>.

Di conseguenza, l'art. 16 del d.m. 4 agosto 2015 ha previsto, in via sperimentale, l'entrata in vigore delle disposizioni relative al processo tributario telematico solo per i ricorsi dinanzi alle Commissioni tributarie provinciali e regionali di Umbria e Toscana a decorrere dal 1 dicembre 2015, mentre, in virtù della successiva normativa regolamentare (decreto del Direttore Generale delle Finanze del 15 dicembre 2016), per la Regione Lazio le disposizioni contenute nel decreto direttoriale del 4 agosto 2015

sono entrate in vigore solo per gli atti processuali relativi a ricorsi notificati a partire dal 15 aprile 2017.

Ne consegue che la notifica a mezzo PEC della sentenza di appello da parte del difensore del contribuente eseguita in data 3 febbraio 2016 non può essere considerata valida e va anzi ritenuta giuridicamente inesistente, non essendo ipotizzabile alcuna forma di sanatoria, diversamente da quanto ritenuto possibile in altre fattispecie dalle Sezioni Unite di questa Corte con la sentenza n. 7665 del 18 aprile 2016. Infatti, nel caso in esame deve escludersi che la notifica eseguita con modalità tecniche non ancora entrate in vigore possa essere ritenuta idonea al conseguimento dello scopo proprio dell'atto, ossia al decorso del termine breve di impugnazione, sia perché le norme che stabiliscono cause di decadenza sono norme di stretta interpretazione (Cass. Sez. U, 16 marzo 2015, n. 5160), sia perché, ai fini della tempestività del ricorso, l'art. 326 cod. proc. civ. ricollega la decorrenza del termine breve di impugnazione non già alla conoscenza della sentenza, ma al compimento di una formale attività acceleratoria e sollecitatoria, per cui, se la notificazione è eseguita in forma diversa, essa non vale mai a far decorrere il termine breve per l'impugnazione nei confronti del destinatario (Cass., sez. L, 27/04/2010, n. 10026).

2. Con il primo motivo la difesa erariale deduce la violazione o falsa applicazione dell'art. 2909 cod. civ., nella parte in cui i giudici di appello hanno statuito che la riconducibilità della somma liquidata al rendimento finanziario del Fondo, riconosciuta dalla sentenza di primo grado, non era stata oggetto di impugnazione e che, sul punto, si era formato il giudicato interno.

Sottolinea, al riguardo, che la Commissione provinciale si era limitata ad affermare che la prestazione in forma di capitale erogata dall' al contribuente, alla luce della disposizione transitoria di cui al d.l. n. 669 del 1996, convertito dalla legge n. 30 del 1997, doveva essere assoggettata nella sua interezza all'aliquota del 12,5 per cento in quanto corrisposta in dipendenza di contratti di assicurazione sulla vita o di capitalizzazione, senza distinguere tra capitale e rendimento e senza accertare se parte della prestazione liquidata fosse riconducibile al rendimento finanziario, cosicché



né sulla riconducibilità di parte della prestazione liquidata, né tanto meno sulla quota di rendimento spettante al contribuente si era formato il giudicato per il fatto che l'Ufficio, nel ricorso in appello, si era limitato a negare che la prestazione fosse stata corrisposta in dipendenza di contratti sulla assicurazione sulla vita o di capitalizzazione.

- 2.1. La censura è fondata.
- 2.2. Dallo stralcio della motivazione della sentenza di primo grado, trascritta nel ricorso per cassazione in omaggio al principio di autosufficienza, emerge chiaramente che la Commissione provinciale ha assoggettato la prestazione erogata dall' contribuente alla disciplina di cui agli artt. 6 della legge n. 482 del 1985 e 42, comma 4, del t.u.i.r. (nella formulazione antecedente alla riforma del 1993), che prevedevano una ritenuta del 12,5 per cento sulla differenza tra capitale corrisposto e premi riscossi, ridotta del 2 per cento per ogni anno successivo al decimo se il capitale era corrisposto dopo almeno 10 dieci anni dalla conclusione del contratto di assicurazione, sul rilievo che si trattasse di somma corrisposta in dipendenza di contratto di assicurazione; poiché la motivazione non contiene alcuna distinzione tra capitale e rendimento e non accerta se parte della prestazione erogata fosse o meno riconducibile al rendimento finanziario, deve escludersi che possa essersi formato giudicato interno su tali questioni.
- 3. Con il secondo motivo la difesa erariale denuncia violazione o falsa applicazione degli artt. 384 e 394 cod. proc. civ., nonché degli artt. 57, 58 e 63 d.lgs. n. 546 del 1992, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., facendo rilevare che la Commissione regionale in sede di rinvio, affermando che sull'impiego sui mercati finanziari da parte del fondo P.I.A. dei capitali in esso affluiti e sulla quota di rendimento si era formato giudicato interno per effetto della sentenza di primo grado, non si è uniformata al principio di diritto enunciato nella sentenza di rinvio, la quale, dopo avere richiamato la pronuncia delle Sezioni Unite n. 13642 del 2011, che distingueva la «sorte capitale» dal «rendimento», aveva rilevato che la sentenza d'appello non era in linea con il principio di diritto enunciato ed aveva rinviato al giudice di merito affinché accertasse, in applicazione di



detto principio, se i contributi affluiti nel fondo P.I.A. fossero stati o meno investiti sul mercato finanziario e l'entità di tale rendimento.

Conseguentemente, ad avviso della difesa erariale, la sentenza impugnata è errata laddove si ritiene inammissibile l'eccezione con la quale si contesta che le somme del Fondo sarebbero state impiegate sul mercato finanziario e laddove si afferma che l'Ufficio non ha mai contestato la valenza probatoria della certificazione (omissis) prodotta dal contribuente.

- 4. Con il terzo motivo, rubricato «violazione e falsa applicazione del principio di non contestazione di cui all'art. 115 cod. proc. civ., in relazione all'art. 360, primo comma, nn. 3 e 4, cod. proc. civ.», la ricorrente evidenzia che, secondo la tesi difensiva del contribuente, la prestazione era stata erogata dall'l<sup>(omissis)</sup> in dipendenza di contratti di tipo assicurativo, per cui il rendimento attestato era funzionale a tale prospettazione e corrispondeva, pertanto, alla differenza tra il capitale corrisposto e i premi riscossi; la deduzione difensiva del contribuente era sempre stata contestata dall'Ufficio, come pure la sussistenza del diritto al rimborso.
- 5. Con il quarto motivo deduce violazione degli artt. 2697, 2727 e 2729 cod. civ., nella parte in cui i giudici di secondo grado hanno attribuito valenza probatoria alla certificazione (omissis) datata 23 gennaio 2006, prodotta dal contribuente unitamente ai bilanci consolidati e alle relazioni del Consiglio di amministrazione e dei sindaci relative agli anni 1993, 1994, 1995, 1999 e 2000, dai quali si evincerebbe che l'(lomissis) avrebbe operato sui mercati finanziari a fini speculativi; ribadisce che questa Corte ha sempre escluso l'efficacia probatoria di tali certificazioni, come pure dei bilanci e delle relazioni del Consiglio di Amministrazione che, seppure provavano un'attività speculativa dell' sui mercati finanziari, non dimostravano che i contributi affluiti nel fondo P.I.A. fossero stati investiti.
- 6. Con il quinto motivo, in via subordinata ai primi quattro motivi, la ricorrente deduce omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio che è stato oggetto di discussione tra le parti, costituito dalla esistenza e dalla misura del rendimento netto derivante dall'impiego sul mercato, da parte del Fondo, del capitale accantonato, non evincibile dalla certificazione (omissis) del 23 gennaio 2006.

- 7. Il secondo, il terzo ed il quarto motivo, strettamente connessi, possono essere trattati congiuntamente e sono fondati, con assorbimento del quinto motivo.
- 7.1. La sentenza della Commissione regionale ha accertato il «rendimento» suscettibile di imposizione agevolata sulla base della certificazione rilasciata da (omissia) s.p.a., a firma dell'ing. (omissia), dei bilanci consolidati e delle relazioni del Consiglio di amministrazione e dei sindaci del 1993, 1994, 1995, 1999 e 2000, prodotti dal contribuente, ma ha mancato di effettuare un qualsiasi esame degli investimenti effettuati dal Fondo sul mercato e, quindi, sul «rendimento» così come inteso dalle Sezioni Unite di questa Corte nella sentenza n. 13642 del 22 giugno 2011; omettendo di ricostruire l'impiego delle somme sul mercato, la sentenza non si è attenuta alla sentenza di rinvio n. 13302 del 2013, pronunciata tra le stesse parti, che, richiamando il principio di diritto enunciato dalle Sezioni Unite e meglio chiarito da questa Corte con le sentenze n. 10285 del 26 aprile 2017, n. 4941 del 2 marzo 2018 e n. 16116 del 19 giugno 2018, ha rimesso al giudice di rinvio di verificare il «rendimento netto» imputabile alla gestione sul mercato, da parte del Fondo, del capitale accantonato.
- 7.2. Al fine di meglio comprendere i principi espressi dalle Sezioni Unite con la sentenza n. 13642 del 22 giugno 2011, occorre, in primo luogo, ricordare che a decorrere dal 1 gennaio 1986 (in base al quarto comma dell'art. 12 del CCNL del 16 maggio 1985, recepito dall'(omissis) venne prevista a favore dei dirigenti (omissis) la stipula di un'assicurazione sulla vita con la previsione contrattuale dell'erogazione di una prestazione al momento del collocamento a riposo.

Successivamente, sempre nel 1986, a seguito di apposita richiesta delle rappresentanze sindacali dei dirigenti, tale previsione venne modificata con l'accordo tra l'omissis) e la Federazione nazionale dirigenti di aziende industriali (Fndai), in virtù del quale venne sostituito il trattamento assicurativo di cui sopra con un rapporto di previdenza pensionistica integrativa (c.d. P.I.A., ovvero Previdenza Integrativa Aziendale) con prestazioni da erogare in forma di trattamento periodico (ciò peraltro con efficacia retroattiva al 1 gennaio 1986, da ciò potendosi desumere che la

disposizione che prevedeva la stipula di polizze vita di fatto non venne mai applicata).

Tale forma di previdenza venne però dismessa nel 1998 e i fondi accumulati trasferiti a (omissis) Fondo di Previdenza integrativa esterno, chiamato a gestire una forma di previdenza complementare a capitalizzazione individuale, che dava diritto, ai dirigenti (omissis) che vi avevano aderito e che ne facevano richiesta al momento della cessazione del rapporto di lavoro, alla liquidazione dell'intero capitale accumulato in luogo della rendita vitalizia (Cass., sez. 5, 2/03/2018, n. 4941; Cass., sez. 5, 26/04/2017, n. 10285).

Quanto al regime fiscale di tale prestazione, alla tesi dei contribuenti secondo cui il capitale richiesto, in quanto originato da un contratto assicurativo, dovesse essere assoggettato alla ritenuta a titolo di imposta nella misura del 12,5 per cento, ai sensi dell'art. 6 legge 26 settembre 1985, n. 482 (e ciò quantomeno sulla differenza tra l'ammontare del capitale corrisposto e quello dei premi riscossi, ridotta del 2 per cento per ogni anno successivo al decimo se il capitale era corrisposto dopo almeno dieci anni dalla conclusione del contratto, ai sensi dell'art. 42, comma 4, del t.u.i.r.), si contrapponeva quella dell'Amministrazione finanziaria, secondo cui, invece, l'erogazione in oggetto non poteva considerarsi come reddito di capitale in dipendenza di un contratto assicurativo sulla vita, ma come reddito di lavoro dipendente, soggetto a tassazione separata ai sensi degli artt. 16, comma 1, lett. a), e 17 del t.u.i.r.

7.3. Le Sezioni Unite, intervenendo sulla complessa questione, hanno anzitutto evidenziato che occorre distinguere la situazione dei soggetti già iscritti a forme pensionistiche complementari prima dell'entrata in vigore del d.lgs. 21 aprile 1993, n. 124 (28 aprile 1993) e quella dei soggetti iscritti a forme analoghe in epoca successiva all'entrata in vigore del predetto provvedimento legislativo, discrimine che discende dalla norma interpretativa di cui all'art. 1, comma 5, del d.l. 31 dicembre 1996, n. 669 (convertito, con modificazioni, dalla l. 28 febbraio 1997, n. 30), il quale prevede che «la disposizione contenuta nell'art. 13, comma 9, del d.lgs. 21 aprile 1993, n. 124 e quella contenuta nell'art. 42, quarto comma, ultimo



periodo del t.u.i.r....introdotta dall'art. 11, comma 3, della legge 8 agosto 1995 n. 335, ... devono intendersi riferite esclusivamente ai destinatari iscritti alle forme pensionistiche complementari successivamente alla data di entrata in vigore del citato d.lgs. n. 124 del 1993>>.

7.4. A fronte di questa situazione «binaria», che distingueva tra <<vecchi iscritti>> e <<nuovi iscritti>> a forme pensionistiche complementari, a cui pose fine l'art. 12, comma 1, del d.lgs. 18 febbraio 2000, n. 47 (come modificato dall'art. 9, comma 1, lett. a), del d.lgs. 12 aprile 2001, n. 168), con riferimento ai capitali maturati in data antecedente al 1 gennaio 2001 dai soggetti iscritti a forme pensionistiche complementari prima dell'entrata in vigore del d.lgs. n. 124 del 1993, le Sezioni Unite hanno evidenziato che «il trattamento tributario delle prestazioni erogate non è, e non può essere, indipendente dalla composizione strutturale delle prestazioni stesse», le quali «nel caso concreto, trattandosi di un fondo di previdenza complementare aziendale a capitalizzazione di versamenti e a causa previdenziale prevalente, sono composte di una «sorte capitale», costituita dagli accantonamenti imputabili ai contributi versati dal datore di lavoro (e in notevole minor misura dal lavoratore), e da «un rendimento netto, imputabile alla gestione sul mercato da parte del fondo del capitale accantonato>>, sicché «possono essere tassate in modo analogo al T.F.R. esclusivamente le somme liquidate a titolo di capitale, mentre alle somme corrispondenti al rendimento di polizza (nella fattispecie P.I.A.), si applica la tassazione nella misura del 12,5 per cento ai sensi dell'art. 6 l. 26 settembre 1985, n. 482>>.

Hanno, quindi, deciso la questione relativa alla disciplina impositiva applicabile in materia di prestazioni erogate in forma di capitale da fondi previdenziali integrativi ((omissis)) e P.I.A.) con l'affermazione del seguente principio di diritto: «In tema di fondi previdenziali integrativi, le prestazioni erogate in forma capitale ad un soggetto che risulti iscritto, in epoca antecedente all'entrata in vigore del d.lgs. n. 124 del 1993, ad un Fondo di previdenza complementare aziendale a capitalizzazione di versamenti e a causa previdenziale prevalente, sono soggette al seguente trattamento tributario: a) per gli importi maturati fino al 31 dicembre 2000, la

prestazione è assoggettata al regime di tassazione separata di cui al d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 16, comma 1, lett. a), e art. 17 del t.u.i.r., solo per quanto riguarda la «sorte capitale» corrispondente all'attribuzione patrimoniale conseguente alla cessazione del rapporto di lavoro, mentre alle somme provenienti dalla liquidazione del cd. «rendimento» si applica la ritenuta del 12,50%, prevista dalla l. n. 482 del 1985, art. 6; b) per gli importi maturati a decorrere dal 1º gennaio 2001 si applica interamente il regime di tassazione separata di cui al d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 16, comma 1, lett. a), e art. 17 t.u.i.r.».

7.5. Essendo emerse contrapposte interpretazioni circa il concetto di <rrendimento netto>>, ammesso alla tassazione con aliquota del 12,5 per cento, il principio di diritto enunciato dalle Sezioni Unite non è risultato risolutivo.

Sul punto, la successiva giurisprudenza di questa Corte, con numerose pronunce (Cass., sez. 5, 26/04/2017, n. 10285; Cass., sez. 5, 18/10/2017, n. 24525; Cass., sez. 5, 2/03/2018, n. 4941; Cass., sez.5, 7/03/2018, n. 5436), prevalenti su quelle di segno contrario, ha chiarito che il principio affermato dalle Sezioni Unite deve essere interpretato nel senso che il più favorevole criterio impositivo può trovare applicazione limitatamente alle somme rinvenienti dall'effettivo investimento, da parte del fondo, sul mercato finanziario, o comunque di riferimento, del capitale accantonato e che ne costituiscono il rendimento.

L'applicazione del più favorevole meccanismo impositivo ex art. 6 legge n. 482 del 1985 si giustifica, dunque, in ragione della «equiparazione» tra i capitali corrisposti in dipendenza di contratti di assicurazione sulla vita e (quelli corrisposti in dipendenza di contratti) di capitalizzazione posta dagli artt. 41 (ora 44), primo comma, lett. g-quater), e 42 (ora 45), quarto comma, t.u.i.r., e non già, dunque, per effetto di una diretta riconduzione della fattispecie alla previsione di cui all'art. 6 legge n. 482 del 1985 (invero espressamente riferita solo ai capitali corrisposti da «imprese di assicurazione» in dipendenza di «contratti di assicurazione sulla vita, esclusi quelli corrisposti a seguito di decesso dell'assicurato»), ma solo in via di applicazione analogica di tale disposizione ai capitali



corrisposti in dipendenza di contratti di capitalizzazione, analogia giustificata dalla comune considerazione delle due fattispecie nel t.u.i.r., quali ipotesi omogenee di redditi di capitale (Cass., sez. 5, 26/04/2017, n. 10285; Cass., sez. 5, 2/03/2018, n. 4941).

7.6. Ne consegue che la ragione dell'eventuale assoggettabilità a detto meccanismo dei capitali corrisposti, al momento della cessazione del rapporto di lavoro, ai dirigenti aderenti al descritto fondo di previdenza integrativa, non vada ricercata – neppure con riferimento a quelli riferibili agli accantonamenti operati in regime di P.I.A. prima del 1998 - in una natura assicurativa della prestazione, né tanto meno del soggetto erogante, quanto piuttosto nella possibilità di ravvisare in quelle prestazioni redditi di capitale derivanti da contratti di capitalizzazione (e nei limiti in cui tale possibilità sussista). Non si tratta, pertanto, di (redditi derivanti da) contratti di assicurazione sulla vita, come si desume dal contenuto degli accordi succedutisi nel tempo tra (omissis) e organizzazioni sindacali di categoria, per cui solo se e in quanto nei capitali corrisposti possano identificarsi «redditi di capitale derivanti da contratti di capitalizzazione» può giustificarsi l'applicazione del meccanismo impositivo di cui all'art. 6 legge n. 482 del 1985, dovendosi pertanto escludere la possibilità di P.I.A. e (omissis) — ossia tra rendimenti degli distinguere tra accantonamenti operati prima del 1998 nel fondo denominato P.I.A. e rendimenti riferibili invece alla gestione (omissis) del periodo successivo — e considerare i primi comunque assoggettabili al detto meccanismo in ragione di una presunta, ma come detto insussistente, natura assicurativa delle prestazioni (Cass., sez. 5, 15/06/2018, n. 15853).

7.7. Tale distinta considerazione non può ricavarsi dalla sentenza delle Sezioni Unite, che descrive il fondo *de quo* in termini chiari e univoci, senza alcuna distinzione rispetto alle diverse configurazioni succedutesi nel tempo, quale «fondo di previdenza complementare aziendale a capitalizzazione di versamenti e a causa previdenziale prevalente», le cui prestazioni sono composte da «una sorte capitale», costituita dagli accantonamenti imputabili ai contributi versati dal datore di lavoro (e in notevole minor misura dal lavoratore), e da un «rendimento netto»,

imputabile alla gestione sul mercato da parte del fondo del capitale accantonato»; «data tale premessa non può dubitarsi – anche per la congiunzione «sicchè» che lega i due periodi da nesso logico di conseguenzialità – che il successivo riferimento al « rendimento di polizza (nella fattispecie P.I.A.)» abbia solo valore descrittivo/esemplificativo della parte dei capitali corrisposti eventualmente tassabile nella misura del 12,5 per cento ai sensi dell'art. 6 legge n. 482 del 1985, fermo restando il requisito poco prima indicato perché un tale rendimento possa effettivamente identificarsi, rappresentato dall'essere lo stesso discendente dalla gestione sul mercato del capitale accantonato» (Cass., sez. 5, 2/03/2018, n. 4941; Cass., sez. 5, 15/06/2018, n. 15853).

7.8. Va, quindi, confermato che sono tassabili con l'aliquota del 12,5 per cento, ai sensi dell'art. 6 della legge n. 482 del 1985, i capitali maturati anteriormente al 1 gennaio 2001 dai soggetti iscritti al fondo di previdenza integrativa (P.I.A., poi (omissis)) prima dell'entrata in vigore del d.lgs. n. 124/93, limitatamente a quella parte di essi costituita dal rendimento netto, derivante dalla gestione sul mercato da parte del fondo del capitale accantonato; se, pertanto, da una parte, tale requisito andrà ricercato anche per i capitali maturati e gli accantonamenti effettuati anteriormente alla trasformazione del fondo da P.I.A. a (omissis), dall'altra parte, però, non vi è ragione di circoscrivere tale requisito ai soli (eventuali) investimenti nel mercato finanziario, secondo l'indicazione contenuta nella Risoluzione n. 102/E del 26 novembre 2012 dell'Agenzia delle Entrate, avallata da diverse sentenze successive alla pronuncia delle Sezioni Unite (v. Cass., sez. 5, 27/03/2013, n. 7724; Cass., sez. 5, 27/03/2013, n. 7728; Cass., sez. 5, 24/05/2013, n. 12941; Cass., sez. 5, 24/05/2013, n. 12946; Cass., sez. 5, 9/10/2013, n. 22950; Cass., sez. 5, 12/02/2014, n. 3136; Cass., sez. 5, 19/03/2014, n. 6380; Cass., sez. 5, 9/04/2014, n. 8310; Cass., sez. 5, 4/02/2015, n. 1977), ma non contenuta in quest'ultima che parla soltanto di «gestione sul mercato», senza alcuna aggettivazione.

Il requisito dell'essere il rendimento imputabile alla «gestione sul mercato» del capitale accantonato identifica, in realtà, la ragione stessa della più favorevole tassazione di tale reddito rappresentata dall'essere questo il risultato degli investimenti effettuati dall'ente di gestione della somma versata, investimenti che, se certamente saranno per lo più indirizzati verso i vari prodotti del mercato finanziario, nulla esclude possano esserlo anche verso altri tipi di mercato (Cass. n. 10285 del 2017, cit.).

Deve, però, escludersi che tale requisito possa considerarsi soddisfatto dall'essere il rendimento ottenuto corrispondente alla redditività sul mercato dell'intero patrimonio dell'(omissis), poiché tale coerenza (del rendimento ottenuto dal capitale accantonato con quello ottenuto dal patrimonio dell'(omissis)) costituisce un dato estrinseco e non causale, nel senso che il primo non può comunque considerarsi frutto dell'investimento di quegli accantonamenti nel libero mercato, come richiesto perché abbia a configurarsi il reddito da capitale della specie richiesta, essendo al contrario esso stesso dipeso da un predeterminato calcolo di matematica attuariale (Cass. n. 10285 del 2017, cit.).

- 8. La sentenza impugnata in questa sede non ha fatto buon governo del principio di diritto enunciato dalle Sezioni Unite e richiamato nella sentenza di annullamento con rinvio n. 13302 del 2013, poiché ha riconosciuto il diritto al rimborso in assenza di prova del «rendimento netto», imputabile alla effettiva gestione sul mercato da parte del Fondo del capitale accantonato.
- 8.1. Secondo gli ordinari criteri di ripartizione dell'onere della prova, grava sul contribuente attore in senso sostanziale che pretende il rimborso ed impugna il rigetto della sua istanza, l'onere di dimostrare il fondamento della pretesa fatta valere in giudizio, ossia provare quale sia la parte dell'indennità ricevuta ascrivibile in concreto a rendimenti frutto d'investimento sui mercati di riferimento; tale onere non può ovviamente considerarsi assolto tramite il mero rinvio ad un conteggio proveniente dall'onere il qualora questo non chiarisca se il rendimento indicato si riferisca effettivamente all'incremento della quota individuale del Fondo attribuita al dipendente in forza di investimenti effettuati dal gestore sul mercato (Cass., sez. 5, 13/01/2017, n. 720; Cass., sez. 5, 26/05/2017, n. 13278; Cass., sez. 5, 26/05/2017, n. 13281; Cass., sez. 6-5, 19/06/2018, n. 16116 che,

in motivazione, richiama la relazione n. 32/99 della Corte dei Conti – sezione del controllo sugli enti – proprio sul bilancio consuntivo dell'|comissis| relativo all'esercizio finanziario 1997; Cass., sez. 6-5, 19/06/2018, n. 16117; Cass., sez. 6-5, 19/06/2018, n. 16118; Cass., sez. 6-5, 19/06/2018, n. 16123, non massimate); neppure tale onere può ritenersi assolto con la produzione dei bilanci consolidati di comissis| e delle relazioni del Consiglio di amministrazione e dei sindaci, trattandosi di documentazione dalla quale si ricava che l' operava sul mercato finanziario, ma non che siano stati effettivamente investite sul mercato le somme affluite nel fondo P.I.A.

8.2. Nel caso in esame non è in contestazione che il controricorrente, in qualità di dirigente (omissis) risultasse iscritto al Fondo previdenziale denominato P.I.A. già in epoca antecedente al 28 aprile 1993 e che le prestazioni in somma capitale gli siano state erogate in data antecedente al 31 dicembre 2000.

Pertanto, poiché si discute solo di capitali rinvenienti dall'accantonamento in P.I.A., le stesse deduzioni del contribuente, contenute nell'atto di riassunzione - di cui l'Agenzia delle Entrate ha ritrascritto uno stralcio a pag. 6 del ricorso per cassazione, in omaggio al principio di autosufficienza - secondo cui in base alla certificazione del 23 gennaio 2006 risulta che la prestazione erogata è composta da una sorte capitale e da un rendimento di polizza e che i bilanci di esercizio dell'(comissis) relativi al periodo 1986-2000 dimostrano che in quegli anni l'(omissis) ha conseguito utili di esercizio che ha poi investito sul mercato dei capitali, attraverso emissioni obbligazionarie e linee di credito a breve, medio e lungo termine. non consentono di ritenere raggiunta la prova che il rendimento ottenuto sulle somme accantonate nel fondo di previdenza integrativa sia stato ricavato dal loro investimento sul mercato (Cass., sez. 5, 26/04/2017, n. 10285; Cass., sez. 5, 2/03/2018, n. 4941).

Va, peraltro, rilevato che, incombendo sul contribuente l'onere di allegare e provare i fatti ai quali la legge ricollega il trattamento impositivo rivendicato, le argomentazioni con le quali l'Ufficio nega la sussistenza di tali fatti costituiscono mere difese, come tali non soggette a preclusioni

6

6

processuali, salva l'ipotesi della formazione del giudicato interno o l'applicazione del principio d non contestazione, ove ne ricorrano i presupposti. Tale ultimo principio non può essere richiamato al fine di sostenere l'assunto secondo cui la mancata contestazione, da parte dell'Ufficio, del contenuto della certificazione rilasciata dal sostituto d'imposta <sup>(omissis)</sup> sulla composizione della somma erogata implicherebbe ammissione della quantificazione del rendimento finanziario operata in detta certificazione. E ciò perché, da un lato, il difetto di specifica contestazione dei conteggi funzionali alla quantificazione del credito oggetto della pretesa, allorché la controparte neghi in radice l'esistenza di tale credito, può avere rilievo solo qualora si riferisca a fatti non incompatibili con le ragioni della contestazione sull'an debeatur (Cass., Sez. U, 23/01/2002, n. 761); per altro verso, il principio di non contestazione opera sul piano della prova, cosicché esso nel processo tributario, nel quale è certamente applicabile (Cass., sez. 5, 24/01/2007, n. 1540), non elide l'operatività dell'altro principio – operante sul piano dell'allegazione e collegato alla specialità del contenzioso tributario – secondo cui la mancata presa di posizione dell'Ufficio sui motivi di opposizione alla pretesa impositiva svolti dal contribuente non equivale ad ammissione delle affermazioni che tali motivi sostanziano, né determina il restringimento del thema decidendum ai soli motivi contestati, posto che la richiesta di rigetto dell'intera domanda del contribuente consente all'Ufficio, qualora le questioni da quello dedotte in via principale siano state rigettate, di scegliere, nel prosieguo del giudizio, le diverse argomentazioni difensive da opporre alle domande subordinate avversarie (Cass., sez. 5, 29/12/2011, n. 29613; Cass., sez. 6-5, 12/05/2016, n. 9732).

Ne discende che, essendosi i giudici di appello limitati a rinviare al conteggio proveniente dall'I<sup>(omissis)</sup> ed ai bilanci consolidati della medesima società, che non provano se vi sia stato l'impiego da parte del Fondo sul mercato del capitale accantonato e se e quale sia stato l'eventuale rendimento conseguito in relazione a tale impiego, giustificandosi solo rispetto a quest'ultimo rendimento la tassazione al 12,5 per cento, non è possibile fare applicazione del regime fiscale agevolato.

9. In difetto di prova non offerta dal contribuente, in accoglimento dei primi quattro motivi di ricorso, assorbito il quinto motivo, la sentenza impugnata va, quindi, cassata; non essendo necessari ulteriori accertamenti di fatto, la causa può essere decisa nel merito, ai sensi del secondo comma dell'art. 384 cod. proc. civ., con il rigetto del ricorso introduttivo del contribuente.

La peculiarità dei profili esaminati, sui quali la giurisprudenza si è consolidata solo in tempi recenti, impone di compensare integralmente tra le parti le spese relative ai gradi del giudizio di merito e le spese del giudizio di legittimità.

# P.Q.M.

La Corte accoglie il primo, il secondo, il terzo ed il quarto motivo del ricorso; dichiara assorbito il quinto motivo; cassa la sentenza impugnata e, decidendo la causa nel merito, rigetta l'originario ricorso del contribuente. Compensa integralmente tra le parti le spese dell'intero giudizio.

Così deciso in Roma nella camera di consiglio in data 8 settembre 2020

IL PRESIDENTE

Ettore Cirillo

IL CANCELLIERE Paola Francesca Compoli

DEPOSITATO IN CANCELLERIAS

Paola Rialicasa CAMPO