

Corte di Cassazione, Ordinanza 6 febbraio 2023, n. 3485

*Gli arretrati relativi alla rivalutazione degli assegni periodici
destinati al mantenimento del coniuge divorziato,
sono assoggettati a tassazione separata,
in quanto si tratta di redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente*

a cura di Luigi Lovecchio

(tratto dalla Rivista di giurisprudenza tributaria)

La vicenda fattuale

Con l'ordinanza in commento, la Suprema Corte risolve correttamente una vicenda che riguardava il trattamento fiscale di somme percepite a titolo di assegni di mantenimento divorzili. In particolare, l'ex coniuge beneficiario degli assegni aveva chiesto ed ottenuto, in sede civile, la rivalutazione degli assegni suddetti. In esito alla sentenza del giudice ordinario, il soggetto onerato del pagamento degli assegni provvedeva a erogare in una unica soluzione l'intero ammontare della suddetta rivalutazione. Il percettore ne richiedeva la tassazione separata, mentre l'Agenzia delle Entrate rigettava la richiesta del contribuente, ritenendo che non sussistessero i presupposti di legge. Dalla lettura della pronuncia non è dato comprendere compiutamente le ragioni del diniego del Fisco, tanto più che, laddove la tesi delle Entrate si fosse incentrata sulla natura di pagamento *una tantum* dell'assegno di mantenimento dell'erogazione in esame, la conclusione coerente avrebbe dovuto essere, come più oltre messo in evidenza, la completa esclusione da imposta dello stesso, controbilanciata dalla impossibilità di deduzione della somma medesima dal reddito del soggetto erogante.

Ad ogni buon conto, il Massimo Consesso ha ritenuto che nella specie non si fosse in presenza, per l'appunto, del versamento *una tantum* dell'assegno di mantenimento spettante al coniuge separato o divorziato bensì del pagamento degli arretrati maturati a titolo di rivalutazione dello stesso, dovuti sulla base della sentenza del giudice civile. Tanto premesso, il giudice di vertice ha esattamente rilevato come la tassazione separata degli arretrati, prevista nell'art. 17, co. 1, lett. b), del TUIR, riguardi non solo gli emolumenti di lavoro dipendente ma anche "*i compensi e le indennità di cui al comma 1 dell'art. 47 (oggi, 50, del TUIR)*", ovverosia l'intera categoria dei redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente. Ebbene, all'interno di tale categoria, nella lettera i) del predetto art. 50, sono ricompresi gli assegni periodici, inclusi quelli indicati tra gli oneri deducibili dal reddito, ai sensi dell'art. 10, lettere c) e d) del TUIR. Si tratta, tra l'altro, degli assegni destinati al mantenimento del coniuge separato o divorziato. In virtù di tale rapido, e per vero immediato, *excursus* normativo, la Corte è pertanto giunta alla conclusione che sull'importo attribuito a titolo di rivalutazione dell'assegno di mantenimento compete la tassazione separata, essendo in presenza di arretrati di redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente, corrisposti in ritardo per effetto di un provvedimento giudiziario.

La conclusione, ineccepibile, del giudice di legittimità, rappresenta l'occasione per fare il punto sulla disciplina della tassazione separata degli arretrati, anche alla luce dei principali interventi dei giudici di vertice.

Gli assegni di mantenimento

Come innanzi ricordato, l'assegno di mantenimento corrisposto al coniuge o ex coniuge, in sede di separazione o divorzio, diverso da quello destinato al mantenimento dei figli, costituisce reddito assimilato al reddito di lavoro dipendente, ai sensi dell'art. 50, lett. i), del TUIR. La previsione di legge, tuttavia, menziona unicamente gli *assegni periodici* aventi tale qualificazione, mentre non contempla la diversa fattispecie regolata nell'art. 5 della Legge n. 898/1970, a mente del quale: *“Su accordo delle parti la corresponsione può avvenire in unica soluzione ove questa sia ritenuta equa dal tribunale. In tal caso non può essere proposta alcuna successiva domanda di contenuto economico”*. Sul punto, sono intervenute tanto la Corte costituzionale¹ che, più volte, la Corte di Cassazione², che hanno innanzi tutto rimarcato come la disciplina del TUIR, sia nella parte riferita alla elencazione dei redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente, sia in quella riferita alla elencazione degli oneri deducibili, si rivolga sempre alla fattispecie della erogazione periodica degli assegni destinati al mantenimento del coniuge, senza prendere in esame l'ipotesi dell'erogazione *una tantum*. Da tale riscontro, i giudici di vertice hanno pertanto concluso che quest'ultima casistica non dà luogo né a redditi di lavoro dipendente, in capo al percipiente, né a oneri deducibili, in capo all'erogante, senza che ciò, tuttavia, possa ingenerare dubbi di irragionevole disparità di trattamento, alla luce della diversità strutturale delle due modalità di corresponsione del suddetto assegno di mantenimento.

È stato infatti osservato come l'erogazione *una tantum* assolve alla funzione di definire, una volta per tutte, i rapporti patrimoniali tra coniugi, senza ulteriori vincoli tra di essi³, e in quanto tale essa manifesta peculiarità sufficienti a giustificare il trattamento differenziato rispetto agli assegni periodici. Tali conclusioni sono dunque, a legislazione vigente, oramai definitivamente acquisite. Proprio per questo motivo stupisce quanto sembra trasparire dalla lettura dell'ordinanza in commento, allorquando, nel confutare le argomentazioni dell'Ufficio ricorrente, si afferma che *“il collegio d'appello ha correttamente riconosciuto **non fosse il versamento in unica soluzione per assolvere e liquidare l'onere di mantenimento**, bensì il versamento in unica soluzione di arretrati sui predetti assegni periodici, dovuti a seguito di rivalutazione disposta su ordine del giudice”*, così lasciando intendere che questa fosse la linea interpretativa seguita dall'Ufficio. Ed invero, se davvero l'Agenzia delle Entrate avesse inteso sostenere che si fosse in presenza di una erogazione *una tantum* dell'assegno di mantenimento, la conseguenza logica avrebbe dovuto essere, per l'appunto, la totale esclusione da imposta dell'importo percepito, e non già la non spettanza della tassazione separata.

La tassazione separata

Come si è anticipato in precedenza, la questione risolta dalla Suprema Corte rappresenta comunque l'occasione per riepilogare i tratti distintivi della tassazione separata, alla luce dei plurimi arresti della giurisprudenza di legittimità, che non sempre risultano compiutamente recepiti nei documenti di prassi.

¹ Ord. n. 113 del 2007

² *Ex multis*, Cass. n. 29178/2019

³ Così testualmente la citata Cass. n. 29178

Gli arretrati di lavoro dipendente danno diritto alla tassazione separata in presenza delle condizioni indicate nell'art. 17, lett. b), del TUIR. Queste sono rappresentate da due macro categorie di presupposti: a) gli arretrati che derivano dall'esistenza di un titolo giuridico, riconducibile ad una legge, ad una sentenza, ad un atto amministrativo oppure ad un contratto collettivo; b) gli arretrati determinati da altra causa non dipendente dalla volontà delle parti. La differenza tra la prima e la seconda tipologia di fattispecie è che, nella prima⁴, le ragioni del ritardo nel pagamento non possono essere sindacate dall'Amministrazione finanziaria che deve pertanto limitarsi a prenderne atto⁵.

Dai numerosi documenti di prassi che si sono formati sull'argomento è emerso, con orientamento oramai granitico, che i contratti aziendali o decentrati o integrativi hanno la stessa natura dei contratti collettivi. Ne deriva che qualora si sia verificato un ritardo nel versamento di emolumenti generato dalla ritardata conclusione di un contratto decentrato, la tassazione separata spetta sempre, senza che residui spazio alcuno in capo al Fisco per indagare i motivi di tale differimento⁶. Sempre restando nell'ambito della prima macro categoria di fattispecie che legittimano la tassazione separata, si segnala altresì che, secondo i documenti di prassi, la nozione di provvedimento amministrativo idoneo a generare il diritto all'applicazione separata dell'Irpef include anche i provvedimenti emessi dallo stesso ente datore di lavoro che abbiano ovviamente determinato un ritardo nel pagamento rispetto alla tempistica ordinaria⁷.

Passando invece alla seconda macro classe di eventi che rappresenta la fonte di innesco dell'istituto in esame, occorre preliminarmente osservare come l'individuazione concreta della casistica di cui si discute debba essere inquadrata all'interno della corretta funzione attribuita dall'ordinamento alla tassazione separata. Al riguardo, si rileva dunque che si è a cospetto non già di un istituto a carattere agevolativo, bensì di un necessario correttivo al criterio della tassazione per cassa⁸.

Come efficacemente puntualizzato dalla Consulta, infatti, *“In proposito, questa Corte ha affermato che «le finalità sottese alla previsione dello speciale sistema della tassazione separata, vanno ricercate nella esigenza di attenuare gli effetti negativi derivanti dalla rigida applicazione del “principio di cassa” nei riguardi di redditi formatisi nel corso di periodi d'imposta precedenti quello di percezione delle somme [...] dunque la ratio dell'istituto in esame è quella di evitare il determinarsi di una iniqua applicazione del meccanismo della progressività dell'IRPEF [...]» (sentenza n. 287 del 1996).”* (Corte Costituzionale n. 142/2014). Proprio per questo motivo, peraltro, si è provveduto ad estendere la tassazione separata alla totalità dei redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente, a decorrere dal primo

⁴ Arretrato dipendente da un titolo giuridico

⁵ Questo era peraltro il caso della vicenda regolata dalla Corte nell'ordinanza in esame, in cui per l'appunto la liquidazione tardiva degli assegni di mantenimento era dipesa da una sentenza del giudice civile

⁶ Tra le innumerevoli risposte da interpello, si veda la risposta n. 243 del 2021

⁷ Si veda la risposta a interpello n. 408/2021, riferita ad un decreto direttoriale emesso dallo stesso ente istante, datore di lavoro, che conferma il diritto alla tassazione separata in conseguenza della ritardata, rispetto ai tempi normali di pagamento, adozione del decreto medesimo

⁸ Così anche P. Dui – “Tassazione e contribuzione nel lavoro dipendente”, Milano 2005, pag. 150

gennaio 1998, per effetto della riforma di cui alla Legge n. 314/1997⁹. Se dunque, come è per vero acclarato, lo scopo dell'istituto è solo ed esclusivamente quello di neutralizzare le "iniquità" insite nella applicazione generalizzata e meccanica del principio di progressività, allora è evidente che nell'interpretazione della nozione di "altra causa non dipendente dalla volontà delle parti" bisogna preferire una accezione ampia, depurata da restrizioni giustificate solo dalla ragion fiscale.

Sul punto specifico, la prassi amministrativa è solita distinguere i ritardi "fisiologici", che non danno mai diritto alla tassazione separata, da quelli eccedenti tale arco temporale¹⁰. È stato pertanto affermato che, in caso di emolumenti correlati al raggiungimento di obiettivi predeterminati¹¹, il pagamento avvenuto nell'anno successivo alla maturazione deve ritenersi fisiologico, in ragione della peculiare natura dell'emolumento e dunque non può dare diritto alla tassazione separata¹². Tuttavia, laddove si tratti di ritardi, per così dire, "patologici", talvolta gli esempi di prassi appaiono indicativi di situazioni estreme, per loro natura eccezionali¹³.

Al contrario, la giurisprudenza della Corte di Cassazione in termini, pur recependo la su ricordata differenza tra ritardi fisiologici e non, ha esattamente ricollegato la locuzione di altra causa non dipendente dalla volontà delle parti a circostanze "*idonee a fare ritenere che il ritardo nel pagamento non sia conseguenza di uno strumentale accordo delle parti volto a fare beneficiare il percettore della più favorevole tassazione separata sui proventi in oggetto;.....sicche' (ed e' quanto accade nella presente vicenda tributaria), ove la liquidazione e la corresponsione di un certo emolumento, in quanto soggette a determinate procedure, implicino necessariamente un disallineamento cronologico rispetto al periodo di maturazione del compenso, tale iato assume rilevanza, come presupposto della tassazione separata, soltanto quando il ritardo non sia fisiologico, ma esorbiti dalla normale dinamica del rapporto contrattuale, cui l'emolumento accede*" (Cass., n. 3925/2022)¹⁴.

In tale contesto interpretativo, dunque, appare non giustificata la posizione delle Entrate che ha escluso la tassazione separata in caso di pagamento avvenuto in ritardo per effetto di una conciliazione conseguente ad una controversia di lavoro¹⁵. Se ciò che conta è che sia esclusa qualunque possibilità di condotte "dolose" delle parti, volte a creare ad arte le condizioni per avvalersi dell'istituto in esame, allora non si vede davvero perché non si debba tener conto anche delle conciliazioni per cause di lavoro. In conclusione, si è dell'avviso che in questa materia non vi sia spazio per adottare interpretazioni eccessivamente orientate al *favor fisci*,

⁹ Recependo così la sollecitazione riveniente dalla sentenza n. 287/1996 della Corte Costituzionale, in materia di tassazione degli arretrati di indennità di disoccupazione: in questi termini, G. Ferranti, A. Dodero, L. Zaccaria – "I redditi di lavoro dipendente e assimilati, Milano 1999, pag. 218

¹⁰ In questo senso, già la circolare ministeriale n. 23/E/1997

¹¹ Premi di produttività

¹² Tra le molte, si veda la risposta da interpello n. 223/2021

¹³ Ad esempio, nella su citata circolare n. 23 del 1997 si rappresentano i casi del grave dissesto finanziario, che ha determinato la sospensione di tutti i pagamenti stipendiali, e il tardivo pagamento della cassa integrazione

¹⁴ Nello stesso senso, Cass., n. 3584/2020

¹⁵ Risposta da interpello n. 343/2022

alla luce tanto della formulazione letterale della norma¹⁶ che, ancor di più, della *ratio* della medesima.

¹⁶ Che, si ribadisce, si limita a prescrivere che il ritardo non dipenda da un comportamento volontario delle parti, senza alcun riferimento, ad esempio, alla sussistenza di impedimenti oggettivi