



M

SENTENZA
AI SENSI DEL D.P.R. 26/4/1986
N. 131 TAB. AL. B. N. 5
MATERIA
TRIBUTARIA
REGISTRAZIONE

REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE QUINTA CIVILE

18307/04

Oggetto
IRPEF. Rimborso
imposta pagata su TFR
ENPAM da medico
special. ambulatoriale.

Composta dagli Ill.mi Signori Magistrati:

Dott. Giovanni	Paolini	Presidente
Dott. Michele	D'Alonzo	Consigliere
Dott. Giuseppe V.A.	Magno	Cons. rel.
Dott. Stefano	Schirò	Consigliere
Dott. M. Rosaria	Cultrera	Consigliere

R. G. N. 16882/02

Cron. 29171

Rep.

Ud. 08/04/04

ha pronunciato la seguente:

S E N T E N Z A

sul ricorso proposto da:

Ministero dell'economia e delle finanze, in persona del
Ministro p.t., e Agenzia delle entrate, in persona del
direttore p.t., domiciliati in Roma, via dei Portoghesi,
n. 12, presso l'Avvocatura Generale dello Stato,
che li rappresenta e difende

- ricorrenti -

contro

Cutrone Federico, elettivamente domiciliato in Roma,
via Gramsci, n. 34, presso l'Avvocato Vincenzo Ioffredi,
rappresentato e difeso dall'Avvocato Francesco Mancini
per procura speciale a margine del controricorso

- controricorrente -

858/04

g



avverso la sentenza della Commissione Tributaria Regionale del Molise n. 245/03/2000, depositata il 26.4.2001.

Udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del giorno 8.4.2004 dal relatore Cons. Giuseppe Vito Antonio Magno;

Udito, per il controricorrente, l'Avvocato Francesco Mancini;

Udito il P.M., in persona del Sostituto Procuratore Generale Dott. Maurizio Velardi, che ha concluso per il rigetto del ricorso.

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

1.- Avverso il silenzio-rifiuto opposto dall'amministrazione finanziaria alla richiesta di rimborso delle maggiori ritenute IRPEF effettuate dall'E.N.P.A.M. sul trattamento di fine rapporto di lavoro, il dottor Federico Cutrone, medico specialista ambulatoriale convenzionato col servizio sanitario nazionale, propose ricorso alla commissione tributaria di primo grado di Campobasso, che lo accolse parzialmente con decisione n. 403 del 1999, avendo riconosciuto la tassabilità di tali emolumenti con le modalità previste dall'articolo 17, 2° co., D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917.

2.- Quindi la commissione tributaria regionale del Molise, con sentenza depositata il 26.4.2001, rigettò



l'appello proposto dalla direzione regionale delle entrate e confermò la decisione di primo grado, con spese interamente compensate, avendo ritenuto che il rapporto dei medici specialisti col S.S.N. è assimilabile a quello di lavoro dipendente, e che quindi il trattamento di fine rapporto gode delle stesse agevolazioni ai fini dell'IRPEF, mediante applicazione della norma sopra citata.

3.- Per la cassazione di questa sentenza propone ricorso il ministero delle finanze, affidandolo ad un solo motivo, cui resiste, mediante notifica e deposito tempestivi di controricorso, Cutrone Federico.

MOTIVI DELLA DECISIONE

4.- Con l'unico motivo di gravame, la ricorrente amministrazione delle finanze denuncia, ai sensi dell'articolo 360, 1° co., nn. 3 e 5, c.p.c., violazione e falsa applicazione dell'articolo 17, 2° co., T.U.I.R. (D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917), nonché omessa, insufficiente e contraddittoria motivazione su un punto decisivo della controversia.

4.1.- Sostiene che la sentenza impugnata sarebbe carente di motivazione in ordine all'eccezione peculiarità del fondo di previdenza E.N.P.A.M. (nella cui disciplina rientra quella dell'indennità di fine rapporto in parola) costituito, sulla base di accordi



collettivi nazionali, mediante contributi che coprono non solo l'erogazione di detta indennità, ma anche altre evenienze come invalidità, superstiti e pensione alternativa. Ne discenderebbe l'impossibilità di scerverare, nell'ambito della contribuzione posta a carico del medico (già deducibile ai fini dell'I.R.P.E.F.), la parte afferente il trattamento ordinario di fine rapporto da quella destinata ad altre forme assicurative e, quindi, l'inapplicabilità dell'articolo 17, 2° co., T.U.I.R. (nel testo all'epoca vigente) che subordina la detrazione dall'imponibile dei contributi versati dal lavoratore alla condizione che questi non eccedano il 4% della retribuzione annua netta. Nel caso di specie, l'importo dei contributi sarebbe dunque indetraibile perché - pur riconducendo l'emolumento nella previsione dell'articolo 16, co. 1, lett. a), T.U.I.R. - tale importo eccede il predetto limite e, dunque, non si verifica la suddetta condizione, cui la detrazione sarebbe subordinata.

4.2.- In sostanza, l'amministrazione ricorrente afferma, in contrasto con le decisioni dei giudici di merito, la tassabilità dell'indennità di fine rapporto erogata dall'E.N.P.A.M. in virtù di tre diverse argomentazioni:

a) l'impossibilità di scerverare la parte di contribu-



zione (non imponibile ai sensi del cit. articolo 17, co. 2) pertinente al trattamento di fine rapporto;

b) la consistenza della contribuzione, eccedente il 4% della retribuzione annua netta, quale condizione impedi-
dente la detraibilità;

c) la necessità di evitare il doppio beneficio fiscale, ai fini dell'I.R.P.E.F., sulle somme versate dal lavoratore a titolo di contributi, prima deducendole dagli emolumenti e poi detraendole dal t.f.r., secondo la pretesa del contribuente.

5.- Il ricorso è infondato, per le ragioni di seguito esposte.

5.1.- Si premette che la giurisprudenza di questa
suprema corte (Cass. nn. 7795/2003, 6065/2002, 7982/
2001, 4290/1999), condivisa dal collegio, riconosce il
carattere peculiare dell'indennità di fine rapporto
dovuta ai medici convenzionati col S.S.N. e, pur
escludendo la sussistenza di un rapporto di lavoro
dipendente nel senso proprio del termine, ritiene che
essa debba farsi rientrare non nella lett. c) dell'ar-
ticolo 16, co. 1, del T.U.I.R. - indennità percepite
per la cessazione dei rapporti di collaborazione coor-
dinata e continuativa - bensì nella seconda ipotesi
(residuale) configurata dalla lett. a), ossia fra le
"altre indennità... comprese le somme risultanti dalla



capitalizzazione di pensioni"; e che, per conseguenza, la norma fiscale applicabile sia quella del successivo articolo 17, co. 2 (tassazione separata).

5.2.- La commissione regionale, aderendo a questa interpretazione, ha richiamato altresì la sentenza n. 178 /1986 della corte costituzionale che, in applicazione del principio di capacità contributiva, ha escluso dal reddito tassabile quella parte dell'indennità di fine rapporto virtualmente corrispondente a contribuzioni dovute e versate dallo stesso lavoratore.

5.3.- La motivazione di tale giudizio, sostanzialmente conforme a diritto, deve essere integrata, ai sensi dell'articolo 384, 2° co., c.p.c., in modo da giustificare altresì il rigetto, per infondatezza, delle eccezioni ulteriormente formulate dal fisco - sopra riassunte al punto 4.2 -, asseritamente trascurate dal giudice *a quo*.

5.4.- Il sistema di tassazione dell'indennità di fine rapporto, in conformità ai principi enunciati dalla corte costituzionale con la sentenza n. 178/1986 cit., già recepiti dall'articolo 17 T.U.I.R. (cfr. S.U. nn. 5692/1993, 12518/1993), prevede infatti che sia detratto dall'ammontare del t.f.r., ai fini del calcolo dell'IRPEF secondo le indicazioni contenute in detta norma, l'importo dei contributi versati dal lavoratore.



5.4.1.- Tale criterio porta certamente ad escludere qualunque interpretazione dell'articolo 17, co. 2, T.U. I.R. difforme dal principio di non assoggettabilità ad imposta della parte di t.f.r. corrispondente a contributi versati dallo stesso lavoratore (con le limitazioni concernenti il calcolo dell'ammontare netto, previste da detta norma fino al 1° 1.2001, data di entrata in vigore delle modifiche introdotte dall'articolo 11, co. 1, D. L.vo 18 febbraio 2000, n. 47).

Detto principio non può, pertanto, essere pretermesso adducendo difficoltà di ordine meramente pratico, quale la pretesa impossibilità di sceverare, nell'ambito della contribuzione posta a carico del lavoratore, la parte attinente all'indennità di fine rapporto da quella finalizzata eventualmente ad altri scopi.

L'argomento dedotto in tal senso dalla ricorrente (v. punto 4.2, lett. a) è perciò inconferente e va disatteso.

5.4.2.- Per lo stesso motivo va disatteso l'altro argomento (v. punto 4.2, lett. c), relativo alla presunta necessità di evitare un doppio beneficio fiscale, giacché il calcolo dell'ammontare netto del t.f.r. ai fini dell'IRPEF è disciplinato dall'articolo 17, co. 2, cit., in conformità a detto principio (prec. punto 5.4), senza tener conto di tale preteso inconveniente.



Il quale, peraltro, pertiene (solo in teoria, non essendo positivamente ravvisato e regolato dalla legge) alla determinazione della base imponibile, non al sistema di tassazione che contempla, per gli emolumenti percepiti durante il rapporto di lavoro, la deducibilità dei contributi e, per il t.f.r., la tassazione separata sull'ammontare del trattamento, al netto delle contribuzioni corrisposte dal lavoratore.

5.4.3.- Neppure può ritenersi che l'entità della contribuzione a carico del lavoratore, quando asseritamente ecceda il 4% della retribuzione annua netta (punto 4.2, lett. b), sia motivo sufficiente per rifiutare *in toto* - anziché per la sola parte che supera il 4% - la detrazione fiscale in argomento, considerando sia la persistente validità del principio richiamato al punto 5.4 sia l'irreperibilità di tale drastico e totale rifiuto nella lettera dell'articolo 17 in esame sia, infine, l'esclusione di detto limite del 4% nell'ultima parte dell'articolo 17, co. 2, cit. (testo vigente all'epoca), riguardo alle somme "percepita a titolo definitivo per effetto della cessazione del solo rapporto con il soggetto erogatore".

6.- Il ricorso, per le ragioni esposte, deve essere rigettato. Le spese di questo giudizio di cassazione, liquidate in dispositivo, seguono la soccombenza.



P. Q. M.

La Corte di Cassazione

Rigetta il ricorso e condanna le amministrazioni ricorrenti, in solido, al pagamento delle spese di giudizio, liquidate in complessivi Euro 1.100,00, di cui Euro 1.000,00 per onorari, oltre spese generali ed accessori come per legge.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio della V sezione civile - tributaria, l'8 aprile 2004.

Il consigliere est.

Giuseppe Magno



Il presidente

Giuseppe Polini

DEPOSITATO IN CANCELLERIA
Oggi 10 SET 2004
IL CANCELLIERE C1
Arnaldo Casano

Arnaldo Casano

IL CANCELLIERE C1
Arnaldo Casano

Arnaldo Casano

ESENTE DA REGISTRAZIONE
AI SENSI DEL D.P.R. 26/4/1986
N. 131 TAB. ALL. B - N. 5
MATERIA TRIBUTARIA