

Civile Ord. Sez. 5 Num. 26512 Anno 2021

Presidente: NAPOLITANO LUCIO

Relatore: MAISANO GIULIO

Data pubblicazione: 30/09/2021

ORDINANZA

sul ricorso 23027-2014 proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore pro tempore, elettivamente domiciliata in ROMA, VIA DEI PORTOGHESI 12, presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO, che la rappresenta e difende;

- **ricorrente** -

contro

SOLAS TARCISIO;

- **intimato** -

avverso la sentenza n. 67/2014 della COMM.TRIB.REG.SARDEGNA SEZ.DIST. di SASSARI, depositata il 20/02/2014;

2021

1153

udita la relazione della causa svolta nella camera di
consiglio dell' 11/02/2021 dal Consigliere Dott. GIULIO
MAISANO;

Rilevato che:

Con sentenza n. 67/8/14 pubblicata il 20 febbraio 2014, non notificata, la Commissione tributaria regionale della Sardegna - sezione staccata di Sassari - ha accolto l'appello proposto dal sig. Tarcisio Solas avverso la sentenza della Commissione tributaria provinciale di Sassari n. 159/1/12 con la quale era stato rigettato il ricorso del Solas avverso l'avviso di accertamento n. TW901DF00117/2010 emesso nei suoi confronti dall'Agenzia delle Entrate e con il quale venivano recuperati a tassazione per l'anno 2007 redditi da lavoro dipendente non dichiarati per euro 83.650,00, corrispondenti a mance percepite nello svolgimento delle proprie mansioni di capo ricevimento alle dipendenze della Sardegna Resort s.r.l. presso l'hotel Romazzino.

La Commissione tributaria regionale ha considerato non tassabili le somme percepite a titolo di mance, ritenendo non comprese nella previsione di reddito da lavoro dipendente di cui all'art. 51 del TUIR nel testo in vigore dal primo gennaio 2004 al 2008, stante la loro natura aleatoria ed in quanto percepite direttamente dai clienti senza alcuna relazione con il datore di lavoro.

L'Agenzia delle Entrate ha proposto ricorso per cassazione avverso tale sentenza, affidato ad un unico motivo.

Il contribuente è rimasto intimato.

Considerato che:

1. Con l'unico motivo di ricorso si lamenta violazione e falsa applicazione dell'art. 51, primo e secondo comma, del d.P.R. n. 917 del 1986, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3 cod. proc. civ.; in particolare si deduce che le somme oggetto della tassazione in questione sono state comunque percepite dal contribuente in relazione al rapporto di lavoro, per cui rientrano pienamente nella nozione di lavoro dipendente introdotta con la riforma del d.lgs. n. 314 del 1997, in sostituzione del



precedente art. 48 del TUIR, che sottolinea la natura onnicomprensiva del reddito da lavoro dipendente non più limitato al salario percepito dal datore di lavoro.

1.1. Il motivo di ricorso è fondato.

L'attuale art. 51, primo comma, del TUIR, nel testo post - riforma del 2004, applicabile, *ratione temporis*, nella presente controversia, del medesimo tenore letterale dell'art. 48 dello stesso testo unico delle imposte sui redditi, così come già a suo tempo modificato dal d.lgs. 2 settembre 1997 n. 314, espressamente prevede che «il reddito di lavoro dipendente è costituito da tutte le somme e i valori in genere» (intendendo con tale espressione la quantificazione dei beni e dei servizi) «a qualunque titolo percepiti nel periodo d'imposta, anche sotto forma di erogazioni liberali, in relazione al rapporto di lavoro».

A sua volta l'art. 49, comma 1, del TUIR nella formulazione applicabile *ratione temporis*, reca la medesima definizione di redditi da lavoro dipendente, di cui al previgente art. 46 nel testo *ante* riforma del 2004, quale a sua volta sostituito, con decorrenza dal primo gennaio 1998, dall'art. 1, comma 1, del citato d. lgs. n. 314/1997, secondo cui «[s]ono redditi di lavoro dipendente quelli che derivano da rapporti aventi per oggetto la prestazione di lavoro, con qualsiasi qualifica, alle dipendenze e sotto la direzione di altri, compreso il lavoro a domicilio quando è considerato dipendente secondo le norme della legislazione sul lavoro».

Risulta, pertanto, marcata, la differenza rispetto all'originaria previsione di cui all'art. 48 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 597, che definiva il reddito da lavoro dipendente come «costituito da tutti i componenti in denaro o in natura percepiti nel periodo di imposta anche sotto forma di partecipazione agli utili in dipendenza del rapporto di lavoro» poi sostanzialmente trasfuso nell'art. 48 TUIR nel suo testo originario, secondo cui «[i]l reddito da lavoro dipendente è «costituito da tutti i compensi in denaro o in natura percepiti nel periodo di imposta anche sotto

forma di partecipazione agli utili in dipendenza del rapporto di lavoro, comprese le somme percepite a titolo di rimborso di spese inerenti alla produzione del reddito e le erogazioni liberali».

Per quanto è ancora di rilievo in questa sede, l'attuale art. 51, secondo comma, lett. i) del TUIR, così come l'analogha disposizione del previgente art. 48, secondo comma, lett. i), stabilisce che non concorrono a formare il reddito le mance percepite dagli impiegati tecnici delle case da gioco (*croupiers*) direttamente o per effetto del riparto a cura di appositi organismi costituiti all'interno dell'impresa nella misura del 25 per cento dell'ammontare percepito nel periodo d'imposta.

L'art. 12 della l. 30 aprile 1969, n. 153, nel testo sostituito dall'art. 6, comma 1, del d. lgs. n. 314/1997, rinvia, infine, per la determinazione dei redditi da lavoro dipendente ai fini contributivi, all'art. 46 comma 1 TUIR, di modo che costituiscono a tal fine i redditi di cui al citato art. 46 (ora, dunque, 49), comma 1, TUIR, maturati nel periodo di riferimento.

Così ricostruito il quadro normativo, che, a seguito dell'emanazione del citato d. lgs. n. 314/1997, ha evidenziato un'unica nozione di reddito da lavoro dipendente tanto ai fini fiscali che contributivi, va rilevato come debba essere condiviso l'assunto dell'Amministrazione finanziaria ricorrente, consonante con il proprio documento di prassi seguito all'emanazione del citato decreto legislativo (cfr. Circolare ministeriale n. 326 del 23 dicembre 1997, par. 2.1.), secondo cui l'onnicomprensività del concetto di reddito di lavoro dipendente giustifica la totale imponibilità di tutto ciò che il dipendente riceve, anche, quindi, come nel caso in esame, non direttamente dal datore di lavoro, ma sulla cui percezione il dipendente può fare, per sua comune esperienza, ragionevole, se non certo affidamento.

Il nesso di derivazione delle somme che comunque promanano dal rapporto di lavoro ne giustifica, nel citato contesto normativo di riferimento,

la totale imponibilità, salvo le esclusioni (e/o deroghe) espressamente previste.

1.2. Può, pertanto, sotto il profilo propriamente tributario, ed in termini generali, prestarsi condivisione a quanto già a suo tempo affermato dalla sezione lavoro di questa Corte (cfr. Cass. sez. lav., 21 marzo 2006, n. 6238), resa in fattispecie riguardante mance dei *croupiers*, dove, peraltro, l'inclusione, parziale, delle mance, secondo la specifica disciplina sopra ricordata, nella base del reddito rilevante sembra piuttosto affermata in considerazione della disposizione contrattuale che attribuisce ad apposito organismo della casa da gioco il compito di ripartire le mance stesse.

1.2.1. Si ebbe, allora, ad osservare che «[m]entre la retribuzione è strettamente connessa, in virtù del vincolo sinallagmatico che qualifica il rapporto di lavoro subordinato, con la prestazione lavorativa, il concetto di derivazione dal rapporto di lavoro, contenuto nella norma in esame» (ora art. 49 TUIR) «prescinde dal suddetto sinallagma ed individua pertanto non solo tutto quanto può essere concettualmente inquadrato nella nozione di retribuzione, ma anche tutti quegli altri introiti del lavoratore subordinato, in denaro o natura, che si legano casualmente con il rapporto di lavoro (e cioè derivano da esso), nel senso che l'esistenza del rapporto di lavoro costituisce il necessario presupposto per la loro percezione da parte del lavoratore subordinato. Costituisce logica conseguenza di quanto fin qui detto che l'ampiezza del concetto di derivazione adottato dal legislatore impone di inserire nella nozione di redditi di lavoro anche gli introiti corrisposti al lavoratore subordinato da soggetti terzi rispetto al rapporto di lavoro sempre che ricorrano i suddetti requisiti».

Dalla tecnica seguita dal legislatore di definire in termini generali la nozione di reddito di lavoro dipendente e di prevedere poi specifiche ipotesi di esclusione deve logicamente desumersi che i redditi indicati come esclusi rientrino nella nozione generale, atteso che, diversamente opinando, non vi sarebbe alcuna necessità di prevedere l'esclusione.

1.2.2. Non giova, pertanto, a sostegno della tesi esposta dal

contribuente nel doppio grado di merito, contestare la natura retributiva delle mance per sostenere che le stesse non sono ricomprese nella nozione di reddito di lavoro dipendente di cui all'art. 51 del d.P.R. n. 917/1986, atteso che, per le ragioni fin qui esposte, tale nozione è diversa e più ampia di quella di retribuzione (cfr., riguardo al profilo fiscale, sul rilievo del nesso di derivazione di somme percepite in relazione a rapporto di lavoro, piuttosto che del concetto di corrispettività, Cass. sez. 5, 4 giugno 2014, n. 12485 in tema di trattamento fiscale di cd. incentivo all'esodo).

1.3. Il fatto poi che per le mance spettanti ai *croupiers* sia stata prevista una deduzione forfettaria del 25%, ciò integrando una disciplina agevolativa per una specifica categoria di lavoratori, comporta che detta disciplina non possa essere oggetto di interpretazione analogica o estensiva, avendo più volte questa Corte affermato la natura di stretta interpretazione delle norme in materia di agevolazione tributaria (cfr., *ex multis*, tra le altre, Cass. sez. 5, 28 ottobre 2020, n. 23686; Cass. sez. 5, 6 dicembre 2016, n. 24894; Cass. SU 2 maggio 2014, n. 9560).

1.4. Va infine osservato come, al riguardo, proprio in ragione della sostanziale convergenza, alla luce delle sopra richiamate disposizioni normative, tra disciplina fiscale e previdenziale, con l'accoglimento di una nozione di reddito di lavoro utilizzabile sia ai fini contributivi che a quelli tributari, le considerazioni già esposte, in ambito previdenziale, da Corte cost. 7 novembre 2001, n. 354, inducano a non ipotizzare dubbi di legittimità costituzionale riguardo all'art. 51 TUIR nella sua interpretazione in questa sede accolta.

2. Il ricorso dell'Agenzia delle entrate merita pertanto accoglimento, con conseguente cassazione della sentenza impugnata e rinvio della causa per nuovo esame alla Commissione tributaria della Sardegna – sezione staccata di Sassari – in diversa composizione, che si uniformerà al principio di diritto di seguito formulato: «In tema di reddito da lavoro dipendente, le erogazioni liberali percepite dal lavoratore dipendente, in relazione alla propria attività lavorativa, tra cui le cosiddette mance, rientrano nell'ambito

della nozione onnicomprensiva di reddito fissata dall'art. 51, primo comma, del d.P.R. n. 917/1986, e sono pertanto soggette a tassazione».

Il giudice di rinvio provvederà inoltre al regolamento delle spese del presente giudizio di legittimità.

P.Q.M.

Accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Commissione tributaria regionale della Sardegna - sezione staccata di Sassari - in diversa composizione, cui demanda anche di provvedere sulle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma nella camera di consiglio dell'11 febbraio 2021

Il Presidente