Sentenza del 17/07/2018 n. 18913 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Svolgimento del processo

1. F.A. ha proposto ricorso, affidato a quattro motivi, nei confronti dell'Agenzia delle entrate, che resiste con controricorso, per la cassazione della sentenza della Commissione tributaria regionale del Lazio (hinc: CTR), n. 288/38/10, che - in controversia avente ad oggetto l'impugnazione del silenzio-rifiuto dell'Amministrazione finanziaria, formatosi sull'istanza del contribuente, del 13/05/2003, per il rimborso delle ritenute ai fini IRPEF, per gli anni d'imposta 1999 e 2000, ad opera del ministero degli affari esteri, sulle retribuzioni per l'attività di docenza, come supplente temporaneo, dal medesimo svolta presso scuole superiori e medie in Eritrea - accogliendo il gravame dell'Ufficio, ha riformato la sentenza di primo grado, favorevole al contribuente.

Il giudice d'appello, ricondotto l'oggetto del contendere alla tassazione dell'assegno di sede o di altri simili emolumenti spettanti al personale italiano in servizio all'estero, ha negato il rimborso sottolineando come, ai sensi dell'art. 48 TUIR, al contribuente spettasse il solo sgravio del 50% dell'assegno di sede e che, invece, le rimanenti voci stipendiali (ad esempio: stipendio legato alla qualifica, tredicesima, ratei di ferie non godute etc.), dovessero essere interamente tassate.

Il ricorrente ha depositato una memoria ex art. 378 c.p.c..

Motivi della decisione

1. Primo motivo: "Nullità della sentenza per "omessa pronuncia" in violazione dell'art. 112 c.p.c. (art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4).".

Il ricorrente lamenta che la sentenza impugnata abbia omesso di pronunciare sulla specifica questione, dal medesimo sollevata, volta a fare valere, nel caso di specie, il disposto del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 3, comma 3, lett. c), (TUIR), in forza del quale doveva considerarsi escluso, dalla base imponibile dell'IRPEF, per gli anni d'imposta 1999 e 2000, il reddito derivante da lavoro dipendente prestato all'estero in via continuativa come oggetto esclusivo del rapporto.

2. Secondo motivo: "Omessa motivazione su un fatto controverso e decisivo per il giudizio (art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5)".

Il ricorrente prospetta un vizio motivazionale della sentenza impugnata, con riferimento al thema dell'esclusione dell'assoggettamento a tassazione delle somme dal medesimo percepite a

titolo di reddito da lavoro dipendente prestato all'estero, nel caso in cui la Corte ritenga di qualificare l'omessa pronuncia della CTR su tale questione come un'implicita decisione di rigetto.

3. Terzo motivo: "Violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 3, comma 3, lett. c), nella versione vigente prima dell'abrogazione disposta dal D.Lgs. 2 settembre 1997, n. 314, art. 5, comma 1, (art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3)".

Si denuncia l'errore della sentenza impugnata che, nel ritenere imponibili gli emolumenti percepiti dal contribuente in forza del rapporto di lavoro dipendente all'estero (in qualità di docente supplente in istituti scolastici medi e superiori, in Eritrea, nel biennio 1999-2000), avrebbe violato l'art. 3, comma 3, lett. c), cit., nella versione vigente ratione temporis, che, come suaccennato, esclude dalla base imponibile tale tipologia di redditi.

3.1. I tre motivi, da esaminare congiuntamente per connessione, sono inammissibili.

Premesso che dalla sentenza impugnata non risulta che il contribuente abbia fatto valere, in precedenza, la violazione del summenzionato art. 3, comma 3, lett. c) TUIR, il ricorso per cassazione non soddisfa il requisito dell'autosufficienza, poichè in esso non sono stati trascritti e riportati gli atti processuali dei giudizi precedenti, comprovanti l'allegazione della stessa violazione nei gradi di merito.

Nel ricorso per cassazione (cfr. pag. 12) il contribuente afferma che: "La Commissione di prime cure, esaminata la documentazione allegata, nulla dicendo circa la violazione del disposto dell'art. 3, comma 3, lett. c) TUIR, accertava la violazione dell'art. 48 medesimo Testo Unico, rilevando che l'Ufficio aveva operato un'indebita tassazione, in quanto aveva incamerato, per gli anni d'imposta di cui è causa, la complessiva somma di Euro 18.833,00, che doveva pertanto essere restituita al contribuente (...)".

Nella narrativa della sentenza impugnata, inoltre, si dà atto che la Commissione provinciale aveva accolto il ricorso del contribuente e che, quest'ultimo, nelle controdeduzioni presentate contro il gravame proposto dall'Ufficio, aveva chiesto la conferma della sentenza (cfr. pag. 2 della sentenza impugnata).

Questa Corte, quindi, non è messa in grado di valutare se la domanda di esclusione dalla base imponibile dei redditi da lavoro dipendente svolto all'estero sia mai stata proposta.

In ogni caso, in assenza di appello incidentale condizionato della sentenza della Commissione provinciale, si sarebbe comunque formato un giudicato interno (di rigetto implicito) sulla descritta domanda principale che egli sostiene (senza però darne alcuna dimostrazione) di avere originariamente proposto.

Con particolare riferimento al primo motivo di ricorso (violazione del principio di corrispondenza tra "chiesto e pronunciato" ex art. 112 c.p.c.), a conferma della carenza strutturale della doglianza, è il caso di richiamare il costante indirizzo della Corte, al quale s'intende aderire, secondo cui tale vizio concerne direttamente una domanda od un'eccezione introdotta in causa e, quindi, nel caso di motivi di appello, uno dei fatti costitutivi della "domanda" di appello, aspetti

in merito ai quali si assume che il giudice del gravame non si sia pronunciato (Cass. 5/12/2014, n. 25761).

Il contribuente, infine, avrebbe dovuto trascrivere, in seno al ricorso per cassazione, le controdeduzioni presentate in appello, attestanti la riproposizione, nel giudizio di gravame, della questione concernente l'omessa pronuncia, da parte del giudice di primo grado, - in merito alla dedotta applicabilità dell'art. 3, comma 3, lett. c) TUIR. 4. Quarto motivo: "Violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 48, comma 8, (art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3)".

Subordinatamente alle precedenti violazioni, si deduce l'inosservanza dell'art. 48, comma 8 TUIR, perchè sono stati ritenuti tassabili, nella misura del 50%, l'assegno di sede, e, per intero, le altre voci stipendiali, laddove, invece, in caso di buon governo di questa norma, si sarebbe dovuto tassare unicamente il 50% della componente denominata "indennità base", che la tabella inserita nell'art. 48 quantifica, per il "personale docente nelle scuole secondarie superiori o presso istituti stranieri di istruzione secondaria di secondo grado", in L. 1.260.000.

4.1. Il motivo è fondato.

La CTR ha condiviso la prospettazione difensiva dell'Ufficio appellante secondo cui, in applicazione dell'art. 48, comma 8 TUIR, vigente ratione temporis, l'imponibile, ai fini IRPEF, dei redditi da lavoro dipendente all'estero (docenza in scuole medie e superiori) è dato dal 50% dell'"indennità base" e dalle altre voci stipendiali computate per intero (cfr. pag. 2 della sentenza).

Occorre delineare il quadro normativo di riferimento.

L'art. 48, comma 8 TUIR (temporalmente vigente), nel passo che qui rileva, così disponeva: "Se per i servizi prestati all'estero dai dipendenti delle amministrazioni statali la legge prevede la corresponsione di un'indennità base e di maggiorazioni ad esse collegate concorre a formare il reddito la sola indennità base nella misura del 50 per cento.".

La norma va coordinata con il D.Lgs. 16 aprile 1994, n. 297, art. 658, comma 1, (Testo unico in materia di istruzione), applicabile ratione temporis, secondo cui: "1. Al personale in servizio nelle istituzioni scolastiche all'estero, oltre allo stipendio e agli assegni di carattere fisso e continuativo previsti per il territorio nazionale, tranne che per tali assegni sia diversamente disposto, compete, dal giorno di assunzione fino a quello di cessazione dalle funzioni in sede, uno speciale assegno di sede, non avente carattere retributivo, per sopperire agli oneri derivanti dal servizio all'estero. Tale assegno è costituito: a) dall'assegno base previsto per le diverse funzioni dalla tabella di cui al comma 9; (...)".

Lo stesso articolo, al comma 9, stabiliva quanto segue: "9. Gli assegni base per il personale in servizio presso le istituzioni scolastiche italiane all'estero o nelle altre iniziative e attività previste nel titolo 1^ sono così determinati: Assegno mensile lordo lire (...) a) personale ispettivo, direttivo e docente in servizio presso istituzioni scolastiche italiane e presso istituzioni scolastiche e universitarie straniere: (...) 8. Docente nelle scuole secondarie superiori o presso istituti stranieri di istruzione secondaria di secondo grado: 1.260.000.".

Dal combinato disposto di queste norme risulta che il reddito (da lavoro) imponibile, ai fini IRPEF, dei docenti delle scuole italiane all'estero consiste nella (sola) "indennità base", o, meglio, nell'"assegno base" (che, come si è visto, è una parte dell'"assegno di sede"), pari (all'epoca dei fatti) a Lire 1.260.000, tassabile nella misura del 50%.

Questa ricostruzione del regime tributario dei compensi del personale docente presso scuole estere si muove nel solco già tracciato dalla Corte che, richiamando l'art. 48, comma 5 TUIR (applicabile fino al 1997, prima che la norma venisse riformulata ad opera del D.Lgs. 2 settembre 1997, n. 314, art. 3, comma 1, che, tra l'altro, ha inserito l'art. 48, comma 8, cit.), ha affermato che: "(...) la questione sottoposta all'esame della Corte dev'essere risolta in base al solo criterio utilizzato dal legislatore per definire, sotto il profilo quantitativo, l'oggetto dell'IRPEF per i soggetti passivi costituiti dai dipendenti statali all'estero. Tale criterio è quello dell'articolazione della retribuzione anche in indennità di base e in sue maggiorazioni, restando privo di rilievo lo status giuridico, di ruolo o non di ruolo, del dipendente, cui, invece, illegittimamente la Commissione tributaria regionale ha ispirato la sua decisione. Di conseguenza, il reddito del lavoratore dipendente statale all'estero è costituito fino al 1997, che è il periodo di tempo rilevante ai fini della controversia in esame, dal 40% dell'eventuale indennità base, così come testualmente stabilito dal D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 48, comma 5, n. 2 nel suo testo originario." (Cass. 3/09/2004, n. 17862).

Se poi si sussume la fattispecie concreta alla regola di diritto appena individuata, è chiaro che la CTR ha erroneamente quantificato la misura della retribuzione rilevante, come base imponibile IRPEF, riconducendola al 50% dell'"indennità base" e al 100% delle altre voci stipendiali, mentre, invece, doveva essere tassato il 50% dell'"indennità base" ("assegno base") e nient'altro.

5. Ne consegue che, accolto il quarto motivo di ricorso, la sentenza è cassata con rinvio alla CTR, in diversa composizione, che, oltre a provvedere sulle spese del giudizio di legittimità, dovrà determinare il quantum del rimborso spettante al contribuente, attenendosi all'enunciato principio di diritto.

P.Q.M.

accoglie il quarto motivo del ricorso;

dichiara inammissibili il primo, il secondo e il terzo motivo;

cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Commissione tributaria regionale del Lazio, in diversa composizione, anche per la decisione sulle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, il 14 marzo 2018.

Depositato in Cancelleria il 17 luglio 2018

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza