Sentenza del 01/03/2019 n. 6117 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Intitolazione:

TRIBUTI ERARIALI DIRETTI - IMPOSTA SUL REDDITO DELLE PERSONE FISICHE (I.R.P.E.F.) - REDDITI DI LAVORO - LAVORO DIPENDENTE - IN GENERE Lavoro prestato all'estero - Trattamento di fine rapporto - Esclusione dalla base imponibile - Condizioni - Fattispecie.

Massima:

In tema di imposte sui redditi, il trattamento di fine rapporto relativo ad annualità di retribuzione corrisposte per lavoro prestato all'estero è escluso dalla base imponibile ex art. 3, comma 3, lett. c), del d.P.R. n. 917 del 1986, trattandosi di retribuzione differita che matura anno per anno in relazione al lavoro prestato ed all'ammontare degli emolumenti corrisposti, essendo a tal fine irrilevante la circostanza che il contribuente abbia la residenza in Italia. (Nella specie, la S.C. ha ritenuto non conforme al principio enunciato la circolare del Ministero delle Finanze n. 95 del 18 ottobre 1997 che, posta a fondamento della sentenza impugnata, aveva considerato la norma indicata inapplicabile all'indennità di fine rapporto percepita dal lavoratore per prestazioni svolte all'estero per conto di una società italiana ivi operante).

Massima tratta dal CED della Cassazione

Testo:

Svolgimento del processo

Z.R. proponeva appello avverso la sentenza della Commissione Tributaria provinciale di Roma con la quale erano stati rigettati i tre ricorsi riuniti con i quali lo stesso contribuente aveva separatamente impugnato tre avvisi di accertamento ai fini Irpef, relativi agli anni d'imposta 1997, 1998 e 1999, con cui l'Agenzia delle Entrate aveva ritenuto imponibili i redditi percepiti dal contribuente all'estero.

I giudici di primo grado, riconoscendo che lo Z. negli anni in contestazione era fiscalmente residente in Italia, dove risiedeva la sua famiglia e dove condivideva la proprietà di un appartamento con la moglie, avevano disatteso la tesi difensiva del contribuente il quale aveva sostenuto che dovesse trovare applicazione del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 3, commi 1 e 3, lett. c),

- disposizione normativa rimasta in vigore fino al 31/12/2000 in forza della L. n 16 del 1998, art. 38, - che escludeva dall'imposizione i redditi derivanti da lavoro dipendente prestato all'estero.

La Commissione regionale rigettava l'appello, osservando che al contribuente risultava contestato il mancato assoggettamento ad imposizione del T.F.R. percepito nell'anno 1997 per il lavoro svolto in favore della società I. s.p.a. e che, come indicato nella circolare n. 95 del 18/10/1977, non era prevista alcuna esclusione dalla tassazione per l'indennità di fine rapporto, anche se percepita per lavori prestati nei confronti di società italiane operanti all'estero.

Relativamente ai compensi percepiti negli anni 1998 e 1999, riteneva non applicabile l'esenzione prevista dal D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 3, comma 3, lett. c), prevista per i redditi da lavoro dipendente e non estensibile, in mancanza di espressa previsione normativa, ai redditi derivanti da prestazioni qualificabili come collaborazione coordinata e continuativa, in quanto carenti del vincolo di subordinazione, avendo peraltro lo stesso Z. dichiarato che il lavoro svolto nel 1998 non era qualificabile come lavoro dipendente, tanto che veniva di volta in volta stipulato un contratto di collaborazione esterna.

Con riguardo, poi, alla residenza fiscale, affermava che dalle indagini svolte dalla Guardia di Finanza era emerso che il centro degli affari e degli interessi del contribuente era sempre stato in Italia, considerato che la sua famiglia non si era mai trasferita, che le utenze risultavano a lui intestate, che i compensi percepiti risultavano accreditati su conti correnti italiani e che lo stesso contribuente, durante la verifica fiscale, aveva dichiarato di non avere mai pagato alcuna imposta sul reddito nei paesi in cui aveva svolto l'attività lavorativa ed in quelli in cui avevano sede le società con le quali aveva intrattenuto rapporti di lavoro, nè aveva mai presentato dichiarazioni dei redditi.

Ricorre per la cassazione della suddetta sentenza Z.R., con sei motivi, cui resiste l'Agenzia delle Entrate mediante controricorso.

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo di ricorso (erroneamente indicato in ricorso con il numero 2), deducendo violazione di legge in relazione al D.P.R. n. 917 del 1986, art. 2, comma 2, ed all'art. 43 c.c., il ricorrente lamenta che l'Amministrazione finanziaria ha fondato la pretesa fiscale sul presupposto che, nonostante egli fosse anagraficamente residente all'estero e iscritto all'A.I.R.E., dovesse essere considerato fiscalmente residente in Italia e che i giudici della Commissione regionale, confermando detto assunto, hanno interpretato in modo riduttivo il concetto di residenza fiscale e quello di domicilio, facendo riferimento ad elementi meramente fattuali, senza tenere conto della sussistenza dell'elemento soggettivo, desumibile da fatti e atti concludenti.

Ad avviso del ricorrente, i giudici di secondo grado hanno ignorato che egli aveva sempre manifestato la volontà di risiedere all'estero e che la mancanza di una "stabile dimora" in Italia dipendeva dal fatto che i suoi legami familiari si erano via via allentati, proprio per effetto della attività che egli svolgeva e che lo costringeva a spostarsi in Paesi molto lontani, sicchè una corretta applicazione delle norme di diritto civile, alle quali facevano riferimento le norme fiscali

per individuare le nozioni di residenza fiscale e di domicilio civile ai fini dell'assoggettamento ad imposizione in Italia dei redditi di lavoro prodotti all'estero, avrebbe condotto a conclusioni diverse.

Formula, quindi, il seguente quesito di diritto: "nel presupposto che un soggetto cittadino italiano residente all'estero, ai sensi del combinato disposto di cui all'art. 43 c.c. e del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 2, comma 2, può essere considerato fiscalmente residente in Italia se ivi conservi il suo domicilio civilisticamente inteso, per il cui riconoscimento è tuttavia necessario un duplice accertamento che riguarda non solo il fatto oggettivo della sua permanenza ma anche l'elemento soggettivo che implica la sussistenza di una volontà dell'interessato espressamente rivolta a mantenere in Italia il centro dei propri affari ed interessi morali, sociali ed economici, dica la Corte che la sentenza con la quale sia stata riconosciuta la residenza fiscale in Italia di un soggetto per averlo ritenuto civilisticamente domiciliato in Italia solo sulla base di elementi di fatto e senza alcuna indagine sull'elemento psicologico volto ad individuare una sua volontà in tal senso manifestata è da ritenere illegittima per violazione del combinato disposto di cui ai predetti art. 43 c.c. e D.P.R. n. 917 del 1986, art. 2, comma 2, per non avere indagato sull'elemento psicologico dell'interessato e non essersi pronunciata sulla provata mancanza della sua volontà a stabilire in Italia il proprio domicilio civilisticamente inteso quale centro dei propri affari e dei propri interessi perchè risultante stabilmente e volontariamente trasferito all'estero".

2. Con il secondo motivo (erroneamente indicato in ricorso con il n. 3), il ricorrente censura la sentenza per carenza di motivazione su un punto decisivo della controversia (art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5) e lamenta che i giudici di secondo grado, con una sintetica motivazione fondata su elementi di fatto, hanno statuito che egli è residente in Italia, senza prendere in considerazione l'elemento psicologico e le prove fornite volte a dimostrare la intenzione chiaramente manifestata di voler stabilire all'estero il centro dei suoi affari e dei suoi interessi morali, sociali ed economici.

3. Rilevato, preliminarmente, che l'art. 366-bis c.p.c., non è applicabile nella fattispecie ratione temporis, trattandosi di disposizione abrogata dalla L. n. 69 del 2009, art. 47, che si applica alle controversie nelle quali il provvedimento impugnato con il ricorso per cassazione è stato pubblicato successivamente alla data di entrata in vigore della medesima legge, il primo ed il secondo motivo, riguardanti l'accertamento della residenza fiscale, possono essere trattati congiuntamente e sono infondati, non sussistendo nè la violazione di legge nè il vizio di motivazione.

3.1. In tema di imposte sui redditi, il D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 2, comma 2, individua, perchè sussista la residenza fiscale nello Stato, tre presupposti, indicati in via alternativa: il primo, formale, rappresentato dall'iscrizione nelle anagrafi delle popolazioni residenti, gli altri due, di fatto, costituiti dalla residenza o dal domicilio nello Stato ai sensi del c.c.; ne consegue che l'iscrizione del cittadino nell'anagrafe dei residenti all'estero non è elemento determinante per escludere la residenza fiscale in Italia, allorchè il soggetto abbia nel territorio dello Stato il proprio domicilio, inteso come sede principale degli affari ed interessi economici, nonchè delle proprie relazioni personali (Cass. n. 13803 del 7/11/2001; Cass. n. 10179 del 26/6/2003; Cass. n.

14434 del 15/6/2010; Cass. 24246 del 18/11/2011; n. 29576 del 29/12/2011; n. 678 del 16/1/2015).

3.2. L'interpretazione appena richiamata del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 2, risulta in armonia con la giurisprudenza della Corte di Giustizia, secondo cui " ai fini della determinazione del luogo della residenza normale, devono essere presi in considerazione sia i legami professionali e personali dell'interessato in un luogo determinato, sia la loro durata, e, qualora tali legami non siano concentrati in un solo Stato membro, della Dir. 83/182/CEE, art. 7, n. 1, comma 2, riconosce la preminenza dei legami personali sui legami professionali. Nell'ambito della valutazione dei legami personali e professionali dell'interessato, tutti gli elementi di fatto rilevanti devono essere presi in considerazione, vale a dire, in particolare, la presenza fisica di quest'ultimo nonchè quella dei suoi familari, la disponibilità di un'abitazione, il luogo di esercizio delle attività professionali e quello in cui vi siano interessi patrimoniali" (in tal senso, sentenza 12 luglio 2001 in causa C- 262/99, Louloudakis, punti 52, 53 e 55, i cui principi sono stati ribaditi da Corte Giust. 7 giugno 2007, in causa C-156/04, Commissione c. Grecia).

3.3. La sentenza impugnata non si pone in contrasto con tali principi, perchè, pur avendo tenuto conto della iscrizione all'A.I.R.E., ha valorizzato una serie di specifici elementi evidenziati dall'Amministrazione finanziaria, quali la stabile residenza della famiglia del contribuente in Italia, la proprietà di un immobile in Italia, la intestazione delle utenze domestiche al contribuente e l'accredito dei compensi derivanti dall'attività lavorativa prestata all'estero su conti correnti accesi presso istituti bancari italiani, dai quali ha tratto il convincimento che tutti gli interessi personali ed economici del contribuente fossero in Italia, in linea con l'orientamento tracciato da questa Corte.

3.4. A fronte di tali elementi ben circoscritti, le censure svolte dal ricorrente, nei termini in cui sono state formulate, tendono, in effetti, ad introdurre una diversa valutazione del fatto, inammissibile in sede di legittimità, e le circostanze dedotte, di cui la Commissione regionale non avrebbe tenuto conto (ovvero la stabile permanenza in Haiti e la volontà del contribuente di risiedere in modo permanente all'estero), non appaiono fatti "decisivi" che, ove valutati, avrebbero potuto condurre ad una diversa soluzione della controversia.

3.5. Al riguardo, va ribadito che il carattere soggettivo ed elettivo della "scelta" dell'interessato rileva principalmente quanto alla libertà dell'effettuazione della stessa (l'ordinamento deve riconoscere e garantire l'effettivo esercizio della libertà di stabilimento del centro principale dei propri interessi), ma, allorchè si deve accertare quale sia il risultato di quella scelta, la volontà individuale va contemperata con le esigenze di tutela dell'affidamento dei terzi, di modo che il centro principale degli interessi vitali del soggetto va individuato nel luogo in cui la gestione di detti interessi viene esercitata abitualmente, vale a dire in modo riconoscibile dai terzi. Ne deriva che deve prevalere un criterio di effettività, non un elemento meramente soggettivo (Cass. n. 14434 del 15 giugno 2010).

3.6. Va, pertanto, esclusa non solo la violazione di legge, ma anche il vizio motivazionale, atteso che la sua deduzione non attribuisce al giudice di legittimtà il potere di riesaminare il merito dell'intera vicenda processuale sottoposta al suo vaglio, ma la sola facoltà di controllo, sotto il profilo della correttezza giuridica e della coerenza logico - formale, delle argomentazioni svolte

dal giudice del merito, al quale spetta in via esclusiva il compito di individuare le fonti del proprio convincimento, di assumere e valutare le prove, di controllarne l'attendibilità e la concludenza, di scegliere, tra le complessive risultanze del processo, quelle ritenute maggiormente idonee a dimostrare la veridicità dei fatti ad esse sottesi, dando così liberamente prevalenza all'uno o all'altro dei mezzi di prova acquisiti, salvo i casi tassativamente previsti dalla legge. Ne consegue che il preteso vizio di motivazione sotto il profilo della omissione, insufficienza, contraddittorietà della medesima, può legittimamente dirsi sussistente solo quando, nel ragionamento del giudice di merito, sia rinvenibile traccia evidente del mancato o insufficiente esame di punti decisivi della controversia, prospettati dalle parti o rilevabili di ufficio, ovvero quando esista insanabile contrasto tra le argomentazioni complessivamente adottate, tale da non consentire l'identificazione del procedimento logico-giuridico posto a base della decisione (Cass. n. 19547 del 4/8/2017).

Nel caso di specie la motivazione, sebbene sintetica, è esente da vizi logici e risulta corretta nello sviluppo dei passaggi argomentativi, sicchè, anche sotto tale profilo, la censura va rigettata.

4. Con il terzo motivo (erroneamente indicato in ricorso con il n. 4), deducendo vizio di motivazione su un punto decisivo della controversia in ordine alla qualificazione dei rapporti di lavoro intrattenuti all'estero (art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5), il ricorrente, premettendo che aveva richiesto l'esclusione dall'Irpef dei redditi da lavoro dipendente prestato all'estero in forza della previsione di cui al D.P.R. n. 917 del 1986, art. 3, comma 3, lett. c), sostiene che i giudici di appello hanno rigettato tale richiesta per il fatto che il rapporto di lavoro intrattenuto all'estero dovesse essere qualificato come lavoro autonomo e non come lavoro dipendente, pur non avendo egli mai fornito una qualificazione giuridica delle prestazioni lavorative e nonostante la fattura da lui rilasciata non dovesse essere intesa in senso tecnico, trattandosi di documento attestante la sola avvenuta ricezione delle retribuzioni corrisposte dalla società per la quale prestava attività lavorativa in quel periodo.

Precisa, sul punto, che l'esame dei contratti stipulati negli anni 1998 e 1999 con le varie imprese, peraltro tutte estere, evidenziavano chiaramente che si trattava di mansioni da svolgere " con qualsiasi qualifica, alle dipendenze e sotto la direzione di altri", come previsto dal D.P.R. n. 917 del 1986, art. 46, e che i numerosi vincoli ed adempimenti ai quali egli era soggetto, a partire dagli orari di lavoro e dalle direttive da seguire per l'espletamento delle sue mansioni, sino ad arrivare ai controlli sul suo operato ed ai permessi da ottenere per assentarsi dai cantieri di lavoro per poi finire con la concessione delle ferie, escludevano che il contratto potesse configurare un rapporto di lavoro autonomo ed integravano, al contrario, un vero e proprio rapporto di lavoro subordinato, svolto alle dipendenze e sotto la vigilanza del datore di lavoro, che forniva i mezzi e fissava i tempi ed i metodi di lavoro propri del lavoro subordinato.

Fa, altresì, rilevare che il lavoro si è svolto senza soluzione di continuità nello stesso cantiere in Algeria e si è protratto dal novembre 1997 sino al luglio 1999 e che, presumibilmente, l'errore di giudizio della Commissione regionale è stato determinato dal termine "consultant" risultante dai contratti che, in materia di progetti per l'esecuzione di grandi opere pubbliche all'estero, viene adoperato non solo nei confronti di coloro che sono impiegati per occasionali e brevi missioni,

ma anche per tutti i membri della Direzione dei lavori, che sono tutti dipendenti sottoposti alla Supervisione durante l'intero periodo di durata del progetto.

5. Con il quarto motivo (erroneamente indicato in ricorso con il n. 5), lo Z. denuncia "violazione di legge in relazione al D.P.R. n. 917 del 1986, art. 3, comma 3-bis, abrogato dal D.Lgs. n. 314 del 1997, art. 5, lett. a), poi prorogato fino al 31 dicembre 2000 dalla L. n. 146 del 1998, art. 38, comma 3, ed al disposto del contratto regolante il lavoro svolto" e, richiamando quanto già esposto nel precedente mezzo di ricorso, aggiunge che i giudici d'appello sono anche incorsi nel vizio di legge per avere fatto erronea applicazione della disposizione normativa richiamata.

Sottopone, quindi, a questa Corte il seguente quesito di diritto: "nel presupposto che per dare applicazione all'abrogato ma poi prorogato dal D.P.R. n. 917 del 1986, art. 3, comma 3, lett. c), - il quale prevedeva che i redditi di lavoro subordinato prestato all'estero in via continuativa e come oggetto esclusivo del rapporto sono esclusi da imposta in Italia - occorre fare riferimento, per qualificare un reddito come reddito derivante da lavoro subordinato, al sottostante contratto regolatore del rapporto instaurato che, ove sia un contratto estero, potrebbe anche non seguire lo schema e i criteri formali dei contratti nazionali per regolare nella sostanza un rapporto di lavoro dipendente produttivo di reddito da lavoro dipendente, dica la Corte che laddove un contratto di lavoro estero sia stato erroneamente interpretato come regolante un rapporto di lavoro autonomo invece che di lavoro dipendente è inficiata dal vizio di violazione di legge la sentenza che abbia escluso l'applicazione dell'esclusione da imposta di cui al D.P.R. n. 917 del 1986, art. 3, comma 3, lett. c), per i redditi derivanti dal conseguente rapporto di lavoro dipendente instaurato all'estero sulla base del sottostante contratto di lavoro estero erroneamente interpretato".

6. Il terzo motivo è fondato, con assorbimento del quarto.

6.1. Il ricorrente con i mezzi di ricorso in esame intende contestare ai giudici di appello una erronea qualificazione delle prestazioni lavorative da lui rese e, quindi, una non corretta individuazione della volontà negoziale contenuta nei contratti stipulati con le varie imprese operanti all'estero e, a tal fine, propone una interpretazione diversa da quella sviluppata nella sentenza impugnata.

6.2. Secondo il consolidato orientamento di questa Corte di legittimità, "poichè preliminare alla qualificazione del contratto è la ricerca della comune volontà delle parti, che costituisce un accertamento di fatto riservato al giudice di merito, nell'ipotesi in cui con il ricorso per cassazione sia contestata la qualificazione da quest'ultimo attribuita al contratto intercorso tra le parti, le relative censure, per essere esaminabili, non possono risolversi nella mera contrapposizione tra l'interpretazione del ricorrente e quella accolta nella sentenza impugnata, ma debbono essere proposte sotto il profilo della mancata osservanza dei criteri ermeneutici di cui all'art. 1362 c.c. e ss., o dell'insufficienza o contraddittorietà della motivazione, e, in ossequio al principio di autosufficienza del ricorso, debbono essere accompagnate dalla trascrizione delle clausole individuative dell'effettiva volontà delle parti, al fine di consentire alla Suprema Corte di verificare l'erronea applicazione della disciplina normativa" (Cass. n. 15798 del 28/7/2005; Cass. n. 22889 del 25/10/2006; n. 13587 del 4/6/2010).

6.3. I giudici di merito, nell'escludere l'applicabilità alla fattispecie in esame della esenzione prevista dal D.P.R. n. 917 del 1986, art. 3, comma 3, lett. c), invocata dal contribuente, hanno qualificato le prestazioni svolte dallo Z. come collaborazione coordinata e continuativa, perchè carenti di un vincolo di subordinazione, e ciò sia in considerazione della previsione di una retribuzione periodica subordinata alla presentazione di una fattura giustificativa, sia sulla base di quanto dichiarato dallo stesso contribuente, il quale aveva riferito che il rapporto di lavoro non era di tipo dipendente, ma veniva stipulato di volta in volta un contratto di collaboratore esterno.

6.4. La sentenza impugnata appare carente sotto il profilo motivazionale, in quanto i giudici di merito, trascurando di esaminare le clausole dei contratti prodotti in giudizio dallo Z. e richiamate, per autosufficienza, nel ricorso per cassazione - che, a giudizio del ricorrente, dimostrerebbero che le prestazioni lavorative sono state svolte alle dipendenze e sotto la direzione di altri e non possono pertanto essere configurate come rapporto di lavoro autonomo - non hanno esplicitato il percorso logico-giuridico seguito al fine di addivenire al loro convincimento, essendosi limitati ad affermare in modo apodittico che si trattava di collaborazione coordinata e continuativa, omettendo di indicare le fonti da cui hanno tratto tale convincimento e di illustrare le ragioni per cui hanno ritenuto di dover escludere l'esistenza di un rapporto di lavoro dipendente, non potendo a tal fine ritenersi sufficiente il solo richiamo alla previsione contrattuale di una retribuzione periodica condizionata alla presentazione di una fattura - considerato che il contribuente ha, tra l'altro, dedotto che il contratto concluso con l'impresa H. prevedeva un compenso mensile stabilito in misura fissa, la sottoscrizione di fogli di presenza mensili indicanti i giorni e le ore di lavoro effettivamente svolte, periodi di ferie da concordarsi ed approvarsi anticipatamente con il Direttore dei Lavori - ed il riferimento ad una qualificazione giuridica delle prestazioni lavorative che lo stesso Z. avrebbe dato con una dichiarazione, senza specificare in quale scritto difensivo tale qualificazione sarebbe stata fornita.

Infatti, ai fini della sufficienza della motivazione della sentenza, il giudice non può, quando esamina i fatti di prova, limitarsi ad enunciare il giudizio nel quale consiste la sua valutazione, perchè questo è il solo contenuto "statico" della complessa dichiarazione motivazionale, ma deve impegnarsi anche nella descrizione del processo cognitivo attraverso il quale è passato dalla sua situazione di iniziale ignoranza dei fatti alla situazione finale costituita dal giudizio, che rappresenta il necessario contenuto "dinamico" della dichiarazione stessa (Cass. n. 1236 del 23/1/2006).

7. Con il quinto motivo (erroneamente indicato in ricorso con il numero 6) si censura la sentenza impugnata per "vizio di motivazione su un punto decisivo della controversia in relazione alla tassabilità del trattamento di fine rapporto corrisposto per lavoro dipendente prestato all'estero da lavoratore dipendente di società italiana operante all'estero (art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5)", nella parte in cui i giudici della Commissione regionale hanno ritenuto che la indennità di fine rapporto erogata dalla I. s.p.a. nell'anno 1997 fosse assoggettabile ad imposizione, seppure in forma separata, in quanto, secondo la circolare del Ministero delle Finanze n. 95 del 1997, la esenzione prevista dal D.P.R. n. 917 del 1986, art. 3, comma 3, lett. c), che escludeva dalla base

imponibile "i redditi derivanti da lavoro dipendente prestato all'estero in via continuativa e come oggetto esclusivo del rapporto", non comprendeva l'indennità di fine rapporto.

Sostiene, al riguardo, che i giudici di merito avrebbero dovuto decidere circa la non imponibilità del provento in questione, riconoscendo che l'indennità di fine rapporto ha carattere di retribuzione differita e rientra pertanto nella esenzione prevista dalla norma, considerato che quest'ultima prevede testualmente che sono "in ogni caso" esclusi dalla base imponibile "i redditi derivanti da lavoro dipendente prestato all'estero in via continuativa e come oggetto esclusivo del rapporto", mentre la circolare, condivisa dai giudici di merito, ha illegittimamente ampliato gli elementi necessari alla sua operatività, prevedendo che per la sua applicabilità dovesse trattarsi di "retribuzioni a carattere ricorrente", così introducendo un requisito non previsto dalla norma che, invece, presuppone altri elementi, tutti esistenti nel caso in esame, ossia che si trattasse di oggetto esclusivo del rapporto di lavoro dipendente prestato all'estero con carattere di continuità.

8. Con il sesto motivo (erroneamente indicato in ricorso con il n. 7), rubricato: "violazione di legge in relazione al combinato disposto del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 2, comma 2, e dell'art. 3, comma 3, lett. c)", deduce che i giudici di appello sono anche incorsi nel vizio di legge denunciato per avere limitato l'applicazione del citato art. 3, comma 3, lett. c), alla retribuzione a carattere ricorrente, escludendo il diritto a fruire, anche per il trattamento di fine rapporto, della particolare esclusione da una imposta prevista dalla legge.

Ha, quindi, formulato il seguente quesito di diritto: "nel presupposto che tra i requisiti per fruire dell'esclusione da imposta stabiliti dal D.P.R. n. 917 del 1986, art. 3, comma 3, lett. c), non è previsto quello secondo cui le retribuzioni di lavoro dipendente da escludere debbano avere anche carattere ricorrente e che quest'ultimo requisito è stato introdotto da una circolare interpretativa, dica la Corte se sia legittima una sentenza che abbia escluso il T.F.R. corrisposto da società estera operante all'estero per lavoro dipendente prestato all'estero da lavoratore dipendente cittadino italiano residente all'estero dal regime di favore previsto dal D.P.R. n. 917 del 1986, art. 3, comma 3, lett. c), per avere ritenuto tale trattamento privo del requisito del carattere ricorrente non previsto dalla predetta norma".

9. Il quinto ed il sesto motivo, che vanno trattati congiuntamente perchè entrambi concernono il trattamento di fine rapporto percepito dallo Z. nel 1997 per l'attività lavorativa espletata all'estero, sono fondati.

9.1. Secondo i principi assolutamente prevalenti della giurisprudenza di questa Corte, cui si intende dare continuità, il trattamento di fine rapporto costituisce, un diritto di credito a pagamento differito, il quale matura anno per anno in relazione al lavoro prestato ed all'ammontare della retribuzione, costituendo in sostanza retribuzione differita (Cass. Sez. U, n. 8625 del 23/11/1987; Cass. n. 4261 del 23/3/2001).

Il diritto all'indennità in questione, infatti, non nasce con la cessazione del rapporto di lavoro, ma costituisce un diritto che si concretizza quantitativamente anno per anno in modo progressivo, secondo il meccanismo di determinazione previsto dall'art. 2120 c.c., così come modificato dalla L. n. 297 del 1982, art. 1, con la conseguenza che, in tema di imposte sui redditi, il trattamento di

fine rapporto relativo ad annualità di retribuzione corrisposte per lavoro prestato all'estero deve beneficiare dello stesso regime fiscale di non assoggettamento ad Irpef previsto dal citato D.P.R. n. 917 del 1986, art. 3, comma 3, per i redditi di lavoro dipendente prestato all'estero.

9.2. Peraltro, la formula adottata dal t.u.i.r., art. 3, comma 3, lett. c) - escludendo espressamente "in ogni caso" dalla base imponibile "i redditi derivanti da lavoro dipendente prestato all'estero in via continuativa e come oggetto esclusivo del rapporto" - non distingue tra soggetti residenti e non residenti, diversamente da quanto sostenuto dalla difesa erariale, e l'applicabilità della disposizione normativa non può essere validamente contrastata dal solo rilievo del dato formale attinente alla tassazione separata della indennità di fine rapporto, tesi che è stata fatta propria da un indirizzo minoritario (Cass. n. 16233 del 19/8/2004) superato dalla giurisprudenza successiva, che ha tenuto conto della natura della indennità in questione nei termini enunciati dalla Sezione Lavoro di questa Corte e dalle Sezioni Unite (Cass. n. 12201 del 14/8/2002; Cass. 11175 del 26/5/2005; n. 26438 del 4/11/2008; n. 2879 del 6/2/2009; n. 23794 del 24/11/2010; n. 12099 del 31/5/2011).

9.3. Ne consegue che la C.T.R., poggiando la decisione esclusivamente sull'orientamento espresso dal Ministero delle Finanze con la circolare n. 95 del 18 ottobre 1997, nella quale si afferma che "nessuna esclusione dalla tassazione, neanche parziale, può essere invocata per le indennità di fine rapporto corrisposte da imprese italiane al personale italiano che abbia prestato lavoro all'estero alle loro dipendenze", atteso che "l'esclusione consentita dalla legge è solo quella relativa alle retribuzioni di carattere ricorrente correlate alla prestazione di lavoro all'estero", non si è uniformata ai principi enunciati da questa Corte.

10. In conclusione, devono essere rigettati il primo ed il secondo motivo del ricorso, accolti il terzo, il quinto ed il sesto motivo, assorbito il quarto motivo, e la sentenza deve essere cassata con rinvio alla Commissione tributaria regionale del Lazio, in diversa composizione, per il riesame in ordine alle censure accolte, oltre che per la regolamentazione delle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte rigetta il primo ed il secondo motivo del ricorso, accoglie il terzo, il quinto ed il sesto motivo e dichiara assorbito il quarto motivo; cassa la sentenza impugnata in relazione ai motivi accolti e rinvia alla Commissione tributaria regionale del Lazio, in diversa composizione, cui demanda di provvedere anche sulle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, nella Camera di consiglio, il 28 gennaio 2019.

Depositato in Cancelleria il 1 marzo 2019

Documenti citati

Elenco citati

Questo documento non contiene citati.

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza