

# Sentenza del 07/04/2025 n. 9092 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

## Testo

### Testo:

#### FATTI DI CAUSA

1. A.A., dipendente della società Owens-Illinois con sede in Svizzera, vi ha prestato la propria attività lavorativa nel periodo dal 1 gennaio 2008 al 31 dicembre 2008.

Risultando il predetto, tuttavia, fiscalmente residente in Italia, ivi il reddito derivante dall'attività lavorativa svolta in Svizzera veniva sottoposto a tassazione ai sensi del combinato disposto degli artt. 2 , commi 1 e 2 e 3 del D.P.R. 22.12.1986, n. 917 .

2. Il contribuente presentava, quindi, la dichiarazione dei redditi Modello Unico per l'anno 2008, nella quale portava in deduzione dal reddito determinato convenzionalmente ai sensi art. 51 , comma 8-bis del TUIR , i contributi previdenziali obbligatori versati nel corso dello stesso anno in Svizzera.

3. L'Agenzia delle Entrate - Direzione Provinciale di Pavia - Ufficio Controlli, in data 12.7.2013, notificava quindi avviso di accertamento n. -----/2013, con il quale disconosceva la deducibilità dal reddito convenzionale dei contributi previdenziali versati in Svizzera, con il risultato di un maggior reddito accertato, maggiori addizionale regionale e addizionale comunale, e conseguenti sanzioni per complessivi Euro 25.004,00.

4. Ricorreva il contribuente avanti alla CTP di Pavia, che ne riconosceva le ragioni, ritenendo i contributi previdenziali obbligatoriamente versati all'estero deducibili dalla base imponibile dei redditi ivi prodotti e determinata secondo le retribuzioni convenzionali.

5. La CTR della Lombardia era di diverso avviso, e, con la sentenza indicata in epigrafe, riformava la decisione di primo grado.

6. Avverso la predetta sentenza ricorre il contribuente con tre motivi, illustrati con successivo deposito di memoria difensiva ex art. 378 c.p.c., e resiste con controricorso l'Amministrazione finanziaria.

7. Il Pubblico ministero, nella persona del Sostituto procuratore generale dott. Aldo Ceniccola, ha depositato requisitoria scritta, chiedendo l'accoglimento del ricorso del contribuente.

#### RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo di ricorso si deduce la "Violazione e falsa applicazione degli artt. 51, comma 8 bis, e art. 10 , comma 1, lettera e) del TUIR in relazione agli artt. 360 , comma 1, n. 3 c.p.c. e 62 D.Lgs. n. 546/1992 ".
  2. Il motivo è fondato.
  3. Il contribuente ha determinato il proprio reddito da assoggettare a imposizione diretta in Italia in applicazione della lex specialis di cui al comma 8 bis dell' art. 51 Tuir , che si riferisce alle prestazioni lavorative svolte all'estero in presenza dei presupposti richiesti dalla citata disposizione.
  4. In particolare, il reddito assoggettato a tassazione non corrisponde al reddito effettivamente percepito all'estero, ma è stato determinato sulla base di un calcolo "convenzionale", favorevole al contribuente.
  5. Secondo la prospettazione dell'Agenzia delle entrate, fatta propria dai giudici di appello, tale reddito convenzionale costituirebbe una base imponibile del tutto sganciata dai contributi previdenziali e assistenziali, cosicché questi ultimi sarebbero indeducibili.
  - 5.1. Tale assunto si basa su una lettura restrittiva del primo comma dell' art. 10 Tuir , il quale dispone che "dal reddito complessivo si deducono, se non sono deducibili nella determinazione dei singoli redditi che concorrono a formarlo, i seguenti oneri sostenuti dal contribuente...".
  6. Ha tuttavia affermato questa Corte (cfr. Cass., n. 17747 del 27/06/2024 ) che la lettura restrittiva secondo la quale l'ineducibilità degli oneri nella determinazione dei singoli redditi che concorrono a formare il reddito complessivo, che rende quegli oneri deducibili dal reddito complessivo, deve intendersi come indeducibilità di fatto e non di diritto, non ha basi di diritto positivo, ed anzi si scontra non solo con la lettera della legge, ma anche con la considerazione che le norme sulla determinazione del reddito complessivo sono norme di chiusura dell'ordinamento delle imposte dirette solo dalla determinazione del reddito complessivo si giunge al computo dell'imposta lorda e, infine, dopo le detrazioni, al calcolo di quanto il contribuente deve versare all'erario. In altri termini, per utilizzare una terminologia cara alla dottrina penalistica, tra le norme che disciplinano la determinazione delle singole categorie di reddito e le norme che disciplinano la determinazione del reddito complessivo c'è un rapporto di specialità reciproca, con la conseguenza che le norme che eventualmente escludano la deducibilità di oneri ai fini della determinazione delle singole categorie di reddito non per ciò solo determinano l'esclusione della deducibilità di quegli stessi oneri dal reddito complessivo.
  - 6.1. Ne consegue che, in mancanza di una norma espressa che escluda la deducibilità degli oneri di cui all' art. 10 , comma 1, lett. e) del Tuir dal reddito complessivo, nella determinazione di quest'ultimo quegli oneri devono essere dedotti, anche se di essi è esclusa la deducibilità ai fini della determinazione del reddito di lavoro dipendente di cui all' art. 51 , comma 8 bis, del Tuir .
- Né sussiste alcuna base normativa per ritenere, come asserisce l'Agenzia ricorrente, in ultima ipotesi, che la deduzione spetti solo al soggetto lavoratore all'estero che abbia un sostituto di imposta in Italia.

7. Deve pertanto darsi continuità al principio di diritto già affermato da questa Corte secondo cui "In tema di imposte dirette, nel caso in cui il reddito di lavoro dipendente sia stato determinato sulla base della retribuzione convenzionale di cui all' art. 51 , comma 8 bis, del Tuir , che esclude la deducibilità degli oneri contributivi e assistenziali di cui all'art. 51, comma 2, lett. a), nella determinazione del reddito complessivo del contribuente devono comunque essere dedotti gli oneri di cui all' art. 10 , comma 1, lett. e), del Tuir , in quanto tra le norme sulla determinazione delle singole categorie di reddito e le norme sulla determinazione del reddito complessivo esiste un rapporto di specialità reciproca, con la conseguenza che l'esclusione normativa della deducibilità degli oneri contributivi e assistenziali dalla determinazione del reddito di lavoro dipendente non comporta l'esclusione della deducibilità di quegli stessi oneri dalla determinazione del reddito complessivo del contribuente, ma, anzi, ai sensi del comma 1 dell' art. 10 del Tuir , costituisce il presupposto della deducibilità dei citati oneri dalla determinazione del reddito complessivo" ( Cass., n. 17747 del 27/06/2024 ).

8. In conclusione, assorbiti i restanti motivi, in accoglimento del ricorso, la sentenza deve essere cassata e la causa, non essendo necessari ulteriori accertamenti di fatto, può essere decisa nel merito ai sensi dell' art. 384 , comma 2, cod. proc. civ., con l'accoglimento dell'originario ricorso del contribuente.

Si compensano le spese dei gradi di merito, stante la peculiarità delle questioni trattate.

Le spese relative al presente giudizio di legittimità seguono la soccombenza e si liquidano in dispositivo.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e, decidendo la causa nel merito, accoglie il ricorso originario del contribuente.

Compensa le spese dei gradi di merito.

Condanna la resistente amministrazione al pagamento delle spese che liquida in Euro 3.100,00, oltre rimborso forfettario nella misura del 15% dell'onorario, anticipazioni per Euro 200,00, accessori per IVA e CPA, se dovuti.

Così deciso in Roma il 19 marzo 2025.

Depositato in Cancelleria il 7 aprile 2025.

## **Documenti citati**

### **Elenco Atti Normativi citati**

### **Codice procedura civile del 30/01/1941**

Codice di procedura civile.

## **Articolo 378**

Art. 378. Deposito di memorie.(1)

- In vigore dal 18 ottobre 2022

## **Decreto legislativo del 31/12/1992 n. 546**

Disposizioni sul processo tributario in attuazione della delega al Governo contenuta nell'articolo 30 della legge 30 dicembre 1991, n 413.

## **Articolo 62**

Norme applicabili.

- In vigore dal 16 settembre 2022 al 1 gennaio 2027

## **Testo unico del 22/12/1986 n. 917**

Testo unico delle imposte sui redditi.

## **Elenco Atti Normativi citati non presenti in banca dati**

Codice procedura civile - Articolo 360-com1

Codice procedura civile - Articolo 384-com2

Decreto del Presidente della Repubblica del 22/12/1986 n° 917 - Articolo 2-com2

Decreto del Presidente della Repubblica del 22/12/1986 n° 917 - Articolo 3

Testo unico del 22/12/1986 n° 917 - Articolo 51-com8 bis

Testo unico del 22/12/1986 n° 917 - Articolo 10-com1

## **Documenti collegati**

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza