

**Corte di Cassazione, Sezione TRI civile**

**Sentenza 31 gennaio 2017, n. 2441**

**Integrale**

TFR - Ritenute IRPEF - Ricorso per cassazione - Quesiti di diritto generali ed astratti - Mancato riferimento alle circostanze specifiche del caso concreto - Inidoneità - TFR relativo ad annualità di retribuzione corrisposte per lavoro prestato all'estero - Regime fiscale di non assoggettamento ad IRPEF previsto dagli artt. 2 e 3 TUIR per i redditi di lavoro dipendente prestato all'estero - Convenzione tra Italia e Gran Bretagna del 1988 - Prevalenza sulle norme nazionali - Tassabilità nello Stato in cui ha sede il datore di lavoro se l'onere della remunerazione non è sostenuto da una stabile organizzazione o da una base fissa che il datore ha nell'altro Stato - Rigetto del ricorso

REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. CAPPABIANCA Aurelio - Presidente

Dott. GRECO Antonio - Consigliere

Dott. LOCATELLI Giuseppe - Consigliere

Dott. ESPOSITO Antonio Francesco - Consigliere

Dott. IANNELLO Emilio - rel. Consigliere

ha pronunciato la seguente:

SENTENZA

sul ricorso iscritto al n. 7135/2010 R.G. proposto da:

(OMISSIS), rappresentato e difeso dall'Avv. (OMISSIS) del Foro di Genova ed elettivamente domiciliato in (OMISSIS), presso il Dott. (OMISSIS), come da procura in calce al ricorso;

- ricorrente -

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE;

- intimata -

la sentenza della Commissione tributaria regionale della Lombardia, n. 14/36/2009, depositata il 28/01/2009.

Udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del 30 novembre 2016 dal Relatore Cons. Iannello Emilio;

udito l'Avvocato dello Stato Fabrizio Urbani Neri per la intimata;

udito il RM., in persona del Sostituto Procuratore Generale Dott. BASILE Tommaso, il quale ha concluso per il rigetto.

#### SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

1. Con sentenza depositata in data 28/1/2009 la C.T.R. della Lombardia - pronunciando in controversia relativa all'impugnazione, proposta da (OMISSIS), del diniego di rimborso della ritenuta Irpef operata sulle somme a lui corrisposte a titolo di TFR, nel 2004, dalla (OMISSIS) S.p.a. (rimborso richiesto per la parte di tali ritenute calcolate sul TFR spettante con riferimento al lavoro prestato, in regime di distacco, presso società del medesimo gruppo avente sede in (OMISSIS), la (OMISSIS), dal 1/2/2000 al 22/3/2004, data di risoluzione consensuale del rapporto di lavoro) - in riforma della sentenza di primo grado (che aveva accolto il ricorso parzialmente, stabilendo che l'importo tassabile del TFR doveva essere determinato computando in esso solo le retribuzioni convenzionali secondo lo speciale regime di cui all'articolo 51, comma 8 - bis, T.U.I.R., a far data dall'1/2/2000), su gravame dell'ufficio, rigettava il ricorso introduttivo ritenendo totalmente infondata la pretesa restitutoria.

Secondo i giudici d'appello, infatti, "nessuna esclusione dalla tassazione ordinaria (Irpef) puo' essere invocata per le indennita', comunque denominate, di fine rapporto, corrisposte da imprese... residenti in Italia, come nel caso di (OMISSIS) S.p.A., al personale italiano che abbia prestato lavoro all'estero alle loro dipendenze... per la parte afferente alle annualita' effettivamente lavorate all'estero". Gli stessi giudici soggiungevano che "del resto il Sig. (OMISSIS) non ha mai provato nemmeno di aver corrisposto all'estero imposte relative alle quote di retribuzione (differita) di cui si discute (e anzi nemmeno imposte relative tout court alla retribuzione percepita nel periodo passato all'estero), di tal che nemmeno ha senso invocare ai fini di una tutela in concreto la ratio della disciplina contro le doppie imposizioni".

2. Avverso tale sentenza ha proposto ricorso il contribuente articolando tre motivi.

L'Agenzia delle entrate ha depositato c.d. atto di costituzione al solo fine della partecipazione all'udienza di discussione.

#### MOTIVI DELLA DECISIONE

3. Con il primo motivo di ricorso il contribuente denuncia violazione e falsa applicazione dell'articolo 345 c.p.c., in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 3, per avere la C.T.R. dato ingresso nel giudizio di appello alla richiesta dell'ufficio, mai formulata in precedenza, di applicazione dell'articolo 51, comma 8 - bis, T.U.I.R..

Formula il seguente quesito: "e' corretta e conforme a diritto la sentenza del giudice che fonda la sua statuizione sul contenuto di una domanda e/o eccezione non formulata in primo grado, oggettivamente nuova rispetto alle difese dedotte avanti il primo giudice".

4. Con il secondo motivo il contribuente deduce violazione e falsa applicazione degli articoli 3, 17, 19, 23 e 51, comma 8 - bis, T.U.I.R., e dell'articolo 2120 c.c., in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 3, nonche' omessa motivazione circa fatti decisivi per il giudizio, in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 5.

Lamenta il ricorrente che erroneamente il giudice d'appello ha accolto il motivo di gravame fondato sull'affermata applicabilita' alla fattispecie dell'articolo 51, comma 8 - bis, T.U.I.R., essendo tale norma dettata per fini correlati agli obblighi di contribuzione previdenziale gravanti sul datore di lavoro. Sostiene sotto altro profilo che la decisione impugnata viola il principio di territorialita' di cui all'articolo 2 T.U.I.R.; che erroneamente la C.T.R., anziche' considerare il luogo ove concretamente il reddito e' prodotto e goduto, ha privilegiato ai fini dell'imposizione la sede del soggetto che ha di fatto pagato il TFR.

E' formulato in conclusione il seguente quesito: "puo' ritenersi legittima la decisione che valorizzando quanto disposto dall'articolo 51... comma 8 - bis del T.U.I.R., e trascurando le altre indicazioni della L. n. 917 del 1886 e quelle documentali, emergenti dalla fattispecie, dichiara tassabile integralmente in Italia l'importo pagato quale TFR ad un lavoratore dipendente che ha maturato tale diritto, lavorando continuativamente all'estero, affermando erroneamente che tutti i redditi sono stati pagati in Italia".

5. Con il terzo motivo il contribuente deduce infine violazione e falsa applicazione dell'articolo 4.1 e 15 della Convenzione Italia - Gran Bretagna per evitare le doppie imposizioni, per avere la C.T.R. affermato la tassabilita' in Italia del TFR omettendo di considerare che la retribuzione ad esso

ricorrente e' stata pagata, nel non breve periodo della sua residenza estera, dalla (OMISSIS).

Formula il seguente quesito: "risulta legittima e fondata la decisione del giudice tributario di appello che ignorando le disposizioni portate dalla Convenzione per evitare le doppie imposizioni, stipulata fra Italia e Regno Unito, ratificata e resa esecutiva in Italia con L. 5 ottobre 1990, n. 329, da considerarsi, al contrario, prevalenti sulla disciplina fiscale territoriale, e quindi di sicura applicazione nella specie, stabilisca, rigettando l'istanza di rimborso dell'esponente, che la somma versata complessivamente, quale T.F.R., alla conclusione del rapporto di lavoro effettuato all'estero, deve essere assoggettata alla ritenuta d'imposta sulla sua totalita' in Italia-".

6. Occorre preliminarmente rilevare che, con il secondo dei motivi sopra illustrati, il ricorrente propone due distinte censure - la prima di violazione di legge (peraltro con riferimento a plurime norme), la seconda di vizio di motivazione - espressamente del resto ricondotte, nell'intestazione, alle previsioni di cui dell'articolo 360 c.p.c., comma 1, nn. 3 e 5. A conclusione del motivo e', pero', formulato un unico quesito, nei termini sopra testualmente riportati, riferibile solo alla prima delle predette censure (violazione di legge) e non anche alla seconda (vizio di motivazione), la quale pertanto deve ritenersi inammissibile, per la mancata formulazione del c.d., momento di sintesi richiesto, a pena d'inammissibilita', dall'articolo 366 - bis c.p.c., applicabile nel caso in esame *ratione temporis*.

Giova in proposito rammentare che, secondo principio consolidato nella giurisprudenza di questa S.C., "in caso di proposizione di motivi di ricorso per cassazione formalmente unici, ma in effetti articolati in profili autonomi e differenziati di violazioni di legge diverse, sostanziandosi tale prospettazione nella proposizione cumulativa di piu' motivi, affinche' non risulti elusa la ratio dell'articolo 366 - bis c.p.c., deve ritenersi che tali motivi cumulativi debbano concludersi con la formulazione di tanti quesiti per quanti sono i profili fra loro autonomi e differenziati in realta' avanzati, con la conseguenza che, ove il quesito o i quesiti formulati rispecchino solo parzialmente le censure proposte, devono qualificarsi come ammissibili solo quelle che abbiano trovato idoneo riscontro nel quesito o nei quesiti prospettati, dovendo la decisione della Corte di cassazione essere limitata all'oggetto del quesito o dei quesiti idoneamente formulati, rispetto ai quali il motivo costituisce l'illustrazione" (v. Sez. U, n. 5624 del 09/03/2009, Rv. 607216; conf. Sez. 5, n. 16345 del 28/06/2013, Rv. 627064).

7. Ma anche le censure di violazione di legge - sia quelle esposte con il secondo motivo, sia quelle dedotte con i restanti motivi - si appalesano inammissibili per inadeguatezza dei quesiti di diritto cosi' come formulati, in quanto inadeguati ad assolvere la precipua funzione di integrare il punto di congiunzione tra la risoluzione del caso specifico e l'enunciazione del principio giuridico generale (v. Sez. 5, Ord. n. 23448 del 19/11/2010); manca in particolare un riferimento compiuto alle peculiarita' del caso specifico necessario al fine di comprendere la pertinenza e la decisivita' dei principi che si chiede siano enunciati (essi stessi del resto a ben vedere mancanti o, comunque, formulati in maniera del tutto generica, risolvendosi nella mera sostanziale affermazione della erroneita' della decisione impugnata).

Varra' al riguardo rammentare che una formulazione del quesito di diritto idonea alla sua funzione richiede che, con riferimento ad ogni punto della sentenza investito da motivo di ricorso, la parte - dopo avere del medesimo riassunto gli aspetti di fatto rilevanti ed averne indicato il modo in cui il giudice lo ha deciso - esprima la diversa regola di diritto sulla cui base il punto controverso andrebbe viceversa risolto, formulato in modo tale da circoscrivere la pronuncia nei limiti del relativo accoglimento o rigetto (Sez. U, n. 7258 del 26/03/2007, Rv. 595864). E' percio' inammissibile il motivo di ricorso per cassazione il cui quesito di diritto si risolve in un'enunciazione di carattere generale e astratto, priva di qualunque indicazione sulla sua riconducibilita' alla fattispecie in esame, tale da non consentire alcuna risposta utile a definire la causa nel senso voluto dal ricorrente, non potendosi desumere il quesito dal contenuto del motivo o integrare il primo con il secondo, pena la sostanziale abrogazione del suddetto articolo (Sez. U, n. 6420 del 11/03/2008, Rv. 602276; Sez. 2, n. 16941 del 20/06/2008, Rv. 603733); come e' parimenti inammissibile il ricorso per cassazione nel quale l'illustrazione dei singoli motivi sia accompagnata dalla formulazione di un quesito di diritto che si risolve in una tautologia o in un interrogativo circolare, che gia' presuppone la risposta ovvero la cui risposta non consenta di risolvere il caso sub iudice (Sez. U, n. 28536 del 02/12/2008, Rv. 605848).

8. Puo' peraltro soggiungersi che sia il primo che il secondo motivo di ricorso muovono da una lettura erronea della decisione impugnata, postulando che essa abbia fatto applicazione della norma di cui all'articolo 51, comma 8 - bis, T.U.I.R., prima non invocata dall'ufficio, laddove all'opposto e' stato il giudice di primo grado a fare applicazione di tale disciplina con decisione sul punto riformata dai giudici d'appello. Il secondo quesito poi assume, contrariamente al vero, che il giudice d'appello abbia posto a fondamento della decisione l'affermazione che "tutti i redditi sono stati pagati in Italia".

9. Del secondo e del terzo motivo - congiuntamente esaminabili in quanto proponenti, sotto diversi connessi profili, la medesima tesi di fondo della non tassabilita' delle TFR in Italia ma piuttosto in Gran Bretagna, luogo di svolgimento della prestazione lavorativa - puo' comunque altresì rilevarsi, ad abundantiam, l'infondatezza.

Occorre al riguardo invero rilevare che, secondo principio piu' volte affermato, in simili fattispecie, nella giurisprudenza di questa Corte, il trattamento di fine rapporto, secondo la disciplina dettata dall'articolo 2120 c.c., come sostituito dalla L. 29 maggio 1982, n. 297, articolo 1, costituisce - cosi' come l'eventuale anticipazione sullo stesso, nonche' gli altri emolumenti percepiti a causa della risoluzione del rapporto - un diritto di credito, a pagamento differito, di natura sostanzialmente retributiva, il quale matura anno per anno in relazione al lavoro prestato e

all'ammontare della retribuzione dovuta (e degli accessori aventi natura retributiva).

Ne consegue, in tema di imposte sui redditi, che il trattamento di fine rapporto relativo ad annualità di retribuzione corrisposte per lavoro prestato all'estero deve beneficiare, ai sensi del T.U.I.R., articoli 2 e 3, dello stesso regime fiscale di non assoggettamento ad IRPEF previsto, dalle citate norme, per i redditi di lavoro dipendente prestato all'estero, non avendo alcuna rilevanza, a tal fine, che detto emolumento sia, in Italia, sottoposto al particolare sistema impositivo della tassazione separata (Cass. 26 maggio 2005 n. 11175; Cass. 12 febbraio 2004 n. 251; Cass. 14 agosto 2002 n. 12201, che, imperniate sul carattere di retribuzione differita da attribuire al t.f.r. dopo la riforma del 1982, hanno considerato superato il divergente orientamento emergente da Cass. n. 16233/04 e 519/99).

Tuttavia, come prospettato dallo stesso ricorrente, la fattispecie deve essere inquadrata e regolata sulla base della Convenzione tra Italia e Regno Unito di Gran Bretagna e d'Irlanda del Nord, firmata a Pallanza il 21 ottobre 1988 e ratificata con L. 5 novembre 1990, n. 329, in vigore dal 31 dicembre 1990, la quale - per il carattere di specialità del suo ambito di formazione, così come le altre norme internazionali pattizie - prevale sulle corrispondenti norme nazionali, dovendo la potestà legislativa essere esercitata nel rispetto dei vincoli derivanti, tra l'altro, dagli obblighi internazionali (articolo 117 Cost., comma 1, nel testo di cui alla legge cost. 18 ottobre 2001, n. 3, articolo 3).

Inoltre, come dedotto sempre dal ricorrente, le convenzioni bilaterali in materia di doppia imposizione hanno la funzione di dettare norme internazionali di conflitto, le quali eliminino la sovrapposizione dei sistemi fiscali nazionali perché, diversamente, i contribuenti dovrebbero subire, in relazione al reddito percepito all'estero, un maggior carico fiscale, con conseguente ostacolo all'attività economica internazionale. Tale scopo viene perseguito mediante l'attribuzione del potere d'imposizione fiscale ad uno Stato contraente e, corrispondentemente, con la rinuncia all'esercizio di tale potere da parte dell'altro Stato. Deve, pertanto, considerarsi coerente con tali finalità la sola esistenza del potere impositivo di uno Stato contraente, indipendentemente dall'effettivo pagamento dell'imposta in tale Paese (Cass. 29 gennaio 2001 n. 1231; Cass. 21 febbraio 2001 n. 2532).

Orbene, la predetta Convenzione - ispirata come gli altri accordi bilaterali nella materia al modello promosso dall'OCSE - stabilisce all'articolo 15 (Lavoro subordinato) che, in deroga al principio generale, secondo cui i redditi da lavoro dipendente sono tassabili nello Stato in cui il lavoro viene svolto (pt. 1), allorché il datore di lavoro risiede nell'altro Stato contraente, essi sono tassabili nello Stato in cui ha sede il datore di lavoro se l'onere della remunerazione non sia sostenuto da una stabile organizzazione o da una base fissa che il datore abbia nell'altro Stato (pt. 2, lettera b e c).

Ne consegue che, poiché il trattamento di fine rapporto corrisposto a causa della risoluzione del rapporto, alle quali si riferisce la contestata ritenuta dell'IRPEF, è stato erogato al ricorrente dal datore di lavoro, (OMISSIS) S.p.A., avente la sua sede in Italia, non può trovare accoglimento l'istanza di rimborso proposta dal contribuente residente all'estero (nello stesso senso Cass. 19 gennaio 2009, n. 1138, relativa all'interpretazione del corrispondente articolo 14 della Convenzione italo - irlandese firmata a Dublino l'11 giugno 1971 e ratificata con L. n. 583 del 9 ottobre 1974; Cass. 21 novembre 1998, n. 11780, relativa all'interpretazione del corrispondente articolo 15 della Convenzione italo - greca del 18 marzo 1965, ratificata con L. n. 654 del 1968), come deciso, sia pure con diversa motivazione, in sede di merito.

10. Il ricorso va pertanto respinto.

Non avendo l'amministrazione evocata in giudizio svolto difese nella presente sede, nessun provvedimento è da adottare in ordine al regolamento delle spese.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso.