

BANCA DATI EUTEKNE

E

Cass. 19.1.2009 n. 1138

Svolgimento del processo

La controversia ha ad oggetto l'impugnativa proposta dal contribuente sopra indicato avverso il silenzio-rifiuto formatosi sulla sua domanda di restituzione della ritenuta IRPEF operata dal datore di lavoro in occasione della corresponsione del t.f.r., di una somma a titolo d'incentivazione all'esodo anticipato e di altre indennità riconosciute in sede di risoluzione convenzionale del rapporto di lavoro, da considerarsi tutte non dovute, essendo egli regolarmente iscritto all'AIRE. La Commissione Tributaria Provinciale ha respinto il ricorso, con pronuncia riformata dalla Commissione Tributaria Regionale, la quale, per quanto rileva in questa sede, ha osservato che la controversia ha ad oggetto redditi diversi dalle retribuzioni mensili, quali il TFR e "consimili", i quali, avendo l'istituto di credito datore di lavoro la propria sede principale in Italia, devono considerarsi prodotti nel territorio dello Stato (art. 20 DPR n. 917 del 1986) e soggetti all'imposizione fiscale; d'altra parte, il contribuente non aveva fornito la benché minima prova che gli emolumenti fossero già stati sottoposti a tassazione presso la sede estera in applicazione di leggi e/o convenzioni internazionali (L. 583/74).

Avverso tale sentenza, il contribuente propone ricorso per Cassazione sorretto da unico, articolato motivo.

Si sono costituiti con controricorso il Ministero dell'Economia e l'Agenzia delle Entrate.

Motivi della decisione

Con l'unico motivo, il ricorrente denuncia violazione della L. 583/74, di ratifica ed esecuzione della Convenzione italo-irlandese per evitare la doppia imposizione e della prevalenza della stessa sulle disposizioni del DPR 917/86 (TUIR); nonché violazione del cit. art. 20, comma 2, lett. a) TUIR, e degli artt. 1 e 12 delle preleggi ed omessa motivazione su punto decisivo.

Sostiene che la CTR avrebbe ritenuto imponibili in Italia i redditi in questione in base all'art. 20 DPR n. 917 del 1986, senza valutare se la ritenuta IRPEF fosse indebita in base alla predetta Convenzione, la quale basa la tassazione sul principio della residenza ed ha natura di legge speciale e, sul piano delle fonti, si colloca a livello intermedio tra la norma costituzionale e quella ordinaria, così da prevalere sul TUIR e renderne inapplicabile l'art. 20. Quanto al vizio di motivazione, la CTR avrebbe erroneamente

ritenuto che la mancata prova dell'assolvimento dell'obbligo fiscale all'estero la esonerasse dall'esaminare la prospettata questione della prevalenza della richiamata convenzione rispetto alla norma tributaria interna. Nel controricorso, la parte erariale ritiene corretta l'interpretazione del TUIR contenuta nella sentenza impugnata ed eccepisce che il contribuente, oltre a non aver provato la tassazione nello Stato di residenza, non ha dimostrato l'assoggettamento del rapporto tributario alla predetta Convenzione, risultando dagli atti che egli ha prestato servizio anche presso altre filiali estere della banca.

L'impugnata sentenza resiste alle censure mosse, nonostante debba esserne corretta la motivazione nel senso di seguito specificato, ex art. 384, ult. cpv. c.p.c.

Quanto alla dedotta violazione dell'art. 20 DPR n. 917 del 1986 (ora abrogato dall'art. 21 DLgs. n. 252/2005), la decisione impugnata non è, infatti, in armonia con l'indirizzo di questa Corte, consolidatosi più di recente, secondo cui il trattamento di fine rapporto, secondo la disciplina dettata dall'art. 2120 c.c., come sostituito dall'art. 1 L. 29 maggio 1982, n. 297, costituisce - così come l'eventuale anticipazione sullo stesso, nonché gli altri emolumenti percepiti (come nella specie) 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 degli artt. 2 e 3 TUIR (applicabile "*ratione temporis*"), 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 TFR 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 l'Italia e l'Irlanda conclusa a Dublino l'11 giugno 1971, ratificata e resa esecutiva con L. 9 ottobre 1974 n. 583, 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 nei vincoli derivanti, tra l'altro, dagli obblighi internazionali (art. 117 co. 1 Cost., nel testo di cui all'art. 3 L. Cost. 18 ottobre 2001 n. 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).

Tuttavia, la predetta Convenzione - ispirata come gli altri accordi bilaterali nella materia al modello promosso dall'OCSE - stabilisce all'art. 14 (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 (n. 1), allorquando il datore di lavoro risieda 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 (n. 2, lett. b) e c).

Ne consegue che, poiché il trattamento di fine rapporto e le altre voci corrisposte a causa della risoluzione del rapporto, alle quali si riferisce la contestata ritenuta dell'IRPEF, è stato erogato al ricorrente dal datore di lavoro, una banca nazionale, avente la sua sede in Italia, non può trovare accoglimento l'istanza di rimborso proposta dal contribuente residente all'estero (nello stesso senso Cass. 21 novembre 1998 n. 11780, relativa all'interpretazione del corrispondente art. 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.

In conclusione, perciò, il ricorso va rigettato.

Ricorrono giusti motivi - considerata, tra l'altro, la natura della controversia - per dichiarare compensate tra le parti le spese del presente giudizio.

P.Q.M.

Rigetta il ricorso; compensa le spese.