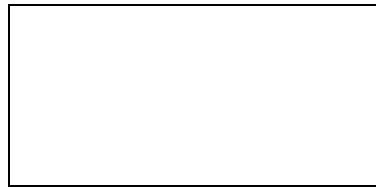


Civile Sent. Sez. 5 Num. 17747 Anno 2024

Presidente: NAPOLITANO LUCIO

Relatore: NAPOLITANO ANGELO

Data pubblicazione: 27/06/2024



SENTENZA

sul ricorso iscritto al n. 8200/2021 R.G. proposto da

Agenzia delle Entrate, in persona del Direttore *pro tempore*,
rappresentata e difesa *ex lege* dall'Avvocatura Generale dello Stato,
presso i cui uffici in Roma è domiciliata alla via dei Portoghesi n. 12;

- *ricorrente* -

contro

Roberto Gaspari (C.F.: GSPRRT59S22I437C), rappresentato e
difeso, in virtù di procura speciale in calce al controricorso, dagli Avv.

Mario Martelli e Giovanni Caliceti, elettivamente domiciliato in Roma alla via Cicerone n. 44, presso lo studio dell'Avv. Giorgia Passacantilli;

- *controricorrente* -

avverso la sentenza n. 942/2020 della Commissione Tributaria Regionale dell'Emilia-Romagna, depositata in data 21/9/2020, non notificata;

udita la relazione della causa svolta dal dott. Angelo Napolitano nella pubblica udienza del 21 maggio 2024;

udite le conclusioni del Sostituto Procuratore Generale, dott. Rosa Maria Dell'Erba, che ha chiesto l'accoglimento del ricorso;

udito l'Avvocato dello Stato Alfonso Peluso per l'Agenzia delle Entrate e l'Avvocato Giorgia Passacantilli per il contribuente;

Fatto

In seguito al controllo formale effettuato ex art. 36-ter del d.P.R. n. 600 del 1973 sulla dichiarazione che Roberto Gaspari (d'ora in avanti, anche "*il contribuente*") aveva compilato in relazione all'anno d'imposta 2012, l'Ufficio rilevò che erano stati indicati contributi assistenziali e previdenziali deducibili dal complessivo reddito imponibile pari ad euro 36.163.

Su richiesta dell'amministrazione, il contribuente produsse una certificazione relativa all'attività lavorativa prestata in Svizzera, dalla quale emerse che erano stati versati nel luogo di esecuzione della prestazione lavorativa contributi previdenziali ed assistenziali del valore di 43.587,05 franchi svizzeri, pari ad euro 36.163.

In seguito, il contribuente produsse ulteriore certificazione dalla quale risultava che i contributi versati in Svizzera erano entrati nella base imponibile sulla quale erano state calcolate le imposte versate all'estero.

L’Ufficio accertò, allora, che i contributi versati in Svizzera avevano scontato un’imposta pari ad euro 7.037, mentre la deduzione di tutti i contributi versati all’estero aveva comportato per il Gaspari, in relazione alla tassazione dei redditi da lui complessivamente percepiti nel periodo d’imposta, un risparmio fiscale di 15.000 euro. L’Ufficio, allora, recuperò con cartella di pagamento l’importo dovuto a titolo di Irpef includendo nella base imponibile i contributi previdenziali ed assistenziali versati dal contribuente in Svizzera, ma detraendo l’importo versato allo Stato estero a titolo d’imposta sui contributi versati.

Il contribuente impugnò la cartella di pagamento dinanzi alla C.T.P di Bologna, che rideterminò la maggiore imposta dovuta all’erario in euro 11.262 oltre interessi e sanzioni amministrative, in conformità con la proposta formulata dall’Ufficio in sede di mediazione stragiudiziale.

Su appello del contribuente, la C.T.R. dell’Emilia-Romagna riformò integralmente la sentenza di primo grado, opinando che i contributi previdenziali ed assistenziali versati in Svizzera andassero integralmente dedotti dalla base imponibile ai fini del calcolo del complessivo reddito tassabile in Italia.

Contro la sentenza d’appello ha proposto per cassazione l’Agenzia delle Entrate sulla base di un unico complesso motivo.

Resiste con controricorso il contribuente.

Con ordinanza interlocutoria n. 21689/2022, la sesta sezione di questa Corte rimise la decisione della causa alla sezione tributaria in pubblica udienza.

Il sostituto Procuratore Generale, dott. Rosa Maria Dell’Erba, ha depositato una requisitoria scritta.

L’Agenzia delle Entrate e il contribuente hanno depositato memorie.

Diritto

1. Con un unico motivo di ricorso, rubricato "Violazione del combinato disposto degli artt. 51, comma 8 bis, e 10, comma 1, lett. e), del d.P.R. n. 917 del 1986, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3 c.p.c.", l'Agenzia delle Entrate ha premesso che 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.

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.

Tale reddito convenzionale costituirebbe una base imponibile del tutto sganciata dai contributi previdenziali e assistenziali, cosicché questi ultimi sarebbero indeducibili da tale reddito convenzionale.

Su tali basi argomentative, dunque, l'amministrazione censura la sentenza impugnata che ha ritenuto deducibili i contributi previdenziali e assistenziali versati all'estero sulla base dell'art. 10, comma 1, lett. e), Tuir.

Secondo l'amministrazione, la lettura data dalla C.T.R. al combinato disposto degli artt. 51, comma 8 bis, e 10, comma 1, lett. e) Tuir sarebbe asistemmatica, in quanto fondata su una interpretazione strettamente letterale delle indicate disposizioni senza alcuno sforzo di coordinamento.

1.1. Il motivo, seppur pregevolmente esposto e ben argomentato nella memoria difensiva finale dell'Avvocatura erariale, è infondato.

Esso 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...*".

La lettura restrittiva proposta dall'Avvocatura erariale, secondo la quale l'indeducibilità 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 linda 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.

Peralterno, deve rilevarsi che si rinvengono, nella giurisprudenza di questa Suprema Corte, arresti che confortano la conclusione qui raggiunta.

In tema di contributi corrisposti ai consorzi di miglioramento fondiario, ad esempio, si è stabilito che la deducibilità di cui all'art. 10, comma 1, lett. a) del Tuir presuppone che gli stessi non siano già normativamente deducibili dai redditi fondiari che concorrono a formare il reddito complessivo, spettando poi alla parte interessata dimostrare che la tariffa d'estimo applicata per la determinazione del reddito dominicale abbia o meno tenuto conto dei contributi in parola (Cass., Sez. 5, Sentenza n. 4788 del 28/02/2011, Rv. 617001 - 01; Cass., Sez. 5, Sentenza n. 18747 del 05/09/2014, Rv. 632154 - 01).

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.

1.2. In conclusione, il ricorso è respinto sulla base del seguente principio di diritto: "*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*".

2. Le spese seguono la soccombenza e sono liquidate in dispositivo. Ai sensi dell'art. 13, comma 1 quater, del d.P.R. n. 115 del 2002, si deve dare atto della non sussistenza dei presupposti per il versamento, da parte della ricorrente, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello previsto per il ricorso, a norma del comma 1 bis dello stesso art. 13, se dovuto.

P.Q.M.

Rigetta il ricorso.

Condanna l'Agenzia delle Entrate al pagamento, in favore di Roberto Gaspari, delle spese del giudizio, che si liquidano in euro tremila per

compensi, oltre al rimborso delle spese generali, iva e cpa come per legge, ed oltre ad euro duecento per spese vive.

Ai sensi dell'art. 13, comma 1 quater, del d.P.R. n. 115 del 2002, dà atto della non sussistenza dei presupposti per il versamento, da parte della ricorrente, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello previsto per il ricorso, a norma del comma 1 bis dello stesso art. 13, se dovuto.

Così deciso, in Roma, il 21 maggio 2024.