

Ordinanza del 02/12/2024 n. 30800 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Intitolazione:

Diritto internazionale - Lavoro subordinato - Residenza - Art.15 Italia-USA contro le doppie imposizioni - Reddito percepito negli Stati Uniti - Residenza fiscale anche in Italia - Doppia imposizione - Esclusione - Imposta corrisposta negli Stati Uniti - Detrazione da quella dovuta in Italia

Massima:

L'articolo 15 della Convenzione Italia - Stati Uniti contro la doppia imposizione, ai paragrafi 1 e 2 recita che salve le disposizioni degli artt. 16, (Compensi e getto di presenza) 18 (Pensioni, ecc.) e 19 (Funzioni pubbliche), i salari, gli stipendi e le altre remunerazioni analoghe che un residente di uno Stato contraente riceve in corrispettivo di una attività dipendente sono imponibili soltanto in detto Stato, a meno che tale attività non venga svolta nell'altro Stato contraente. Se l'attività è quivi svolta, le remunerazioni percepite a tal titolo sono imponibili in questo altro Stato. Nonostante le disposizioni del paragrafo 1, le remunerazioni che un residente di uno Stato contraente riceve in corrispettivo di un'attività dipendente svolta nell'altro Stato contraente sono imponibili soltanto nel primo Stato se: a) il beneficiario soggiorna nell'altro Stato per un periodo o periodi che non oltrepassano in totale 183 giorni nel corso dell'anno fiscale considerato; b) le remunerazioni sono pagate da o per conto di un datore di lavoro che non è residente dell'altro Stato; c) l'onere delle remunerazioni non è sostenuto da una stabile organizzazione o da una base fissa che il datore di lavoro ha nell'altro Stato. Pertanto, l'art. 15, paragrafo 1, primo periodo, si riferisce alle retribuzioni che un soggetto residente in uno Stato riceve in questo primo Stato e sono imponibili soltanto nel medesimo primo stato, mentre il secondo periodo si riferisce alle retribuzioni che un soggetto residente nel primo stato riceve nel secondo Stato per un lavoro svolto nel secondo Stato e queste retribuzioni sono imponibili nel primo Stato se il soggetto è residente nel primo Stato e anche nel secondo Stato nel quale sono percepite. In questa ipotesi quanto eventualmente pagato nel secondo Stato (negli Stati Uniti) è poi detraibile dal dovuto nel primo Stato (in Italia), secondo le specifiche regole a tal fine dettate dal diritto interno e in tal senso assume rilievo e significato l'art. 165 del DPR 917/1986. In conclusione, i redditi ovunque prodotti sono sempre tassati nel paese nel quale si ha la residenza fiscale e nel caso di specie, il ricorrente aveva residenza fiscale in Italia e aveva presentato dichiarazione dei redditi in Italia e di conseguenza il reddito percepito negli Stati Uniti è imponibile in quel Paese in ragione dell'art. 15, paragrafo 1, secondo periodo, della Convenzione e anche in Italia in

ragione della residenza fiscale perché la legge italiana stabilisce come detrarre quanto già pagato negli Stati Uniti.

Massima redatta a cura del Ce.R.D.E.F.

Testo:

Fatti di causa

1. Con atto notificato il 25.10.2011 l'Agenzia delle Entrate rettificava ai sensi dell'art. 36-ter del D.P.R. 29/09/1973, n. 600 il reddito dichiarato da A.A. e, in particolare, annullava il credito di imposta per il reddito prodotto all'estero per euro 31.086,00, imputava la stessa cifra a maggior reddito con imposte, sanzioni e interessi conseguenti.

2. Il contribuente impugnava l'atto impositivo innanzi alla Commissione tributaria provinciale di Firenze assumendo che la rettifica operata dall'Ufficio fosse illegittima perché l'art. 15 della Convenzione Italia - Stati Uniti contro la doppia imposizione fiscale valesse ad escludere l'imponibilità in Italia del reddito percepito dal contribuente negli Stati Uniti benché questi fosse fiscalmente residente in Italia. L'Agenzia delle Entrate si costituiva in giudizio chiedendo il rigetto del ricorso e la conferma della rettifica adottata. Con la sentenza 134/10/2013 la Commissione adita accoglieva il ricorso e annullava l'atto impositivo.

3. Avverso detta pronuncia proponeva appello l'Agenzia delle Entrate ribadendo la legittimità della condotta impositiva. Si costituiva in giudizio A.A. eccependo l'inammissibilità dell'impugnazione e chiedendone, ad ogni modo, il rigetto nel merito. Con la sentenza n. 1396/13/15 del 28/08/2015 la Commissione tributaria regionale della Toscana accoglieva parzialmente l'appello e, in riforma della sentenza impugnata, confermava l'atto impositivo, salvo che per la parte relativa alle somme corrispondenti alle imposte federali già versate dal contribuente negli Stati Uniti per le quali la Commissione ha imposto alla Amministrazione finanziaria il ricalcolo e il riconoscimento della detrazione.

4. Avverso detta pronuncia ha proposto ricorso per cassazione A.A. Maurizio con tre strumenti di impugnazione. L'Agenzia delle Entrate si è costituita con controricorso chiedendo il rigetto del gravame e dichiarando di aver dato spontanea esecuzione alla pronuncia di appello nella parte in cui imponeva la riliquidazione del dovuto previo ricalcolo e detrazione delle imposte federali versate da A.A. Maurizio negli Stati Uniti. La difesa del contribuente ha successivamente depositato memoria ai sensi dell'art. 378 cod. proc. civ.

5. Il ricorso è stato trattato dal Collegio nella camera di consiglio del 18/10/2024.

Ragioni della decisione

1. Con il primo motivo di ricorso la difesa del contribuente denuncia nullità della sentenza per violazione dell'art. 53 D.Lgs. 31/12/1992, n. 546 in relazione all' art. 360 , primo comma, n. 4), cod. proc. civ. In particolare il ricorrente lamenta che la sentenza avrebbe errato nel respingere

l'eccezione di inammissibilità dell'appello perché l'impugnazione non conteneva critiche specifiche alla sentenza ma si limitava a riproporre le argomentazioni circa l'interpretazione dell'art. 15 della Convenzione Italia - Stati Uniti contro le doppie imposizioni fiscali poste dalla amministrazione a fondamento del recupero fiscale, della cartella e delle difese svolte in primo grado.

1.1. Il motivo è infondato. In proposito va rilevato che l'atto di appello, nel proporre una differente interpretazione della disposizione controversa critica in modo implicito ma diretto la decisione di primo grado, affermando che l'interpretazione offerta dalla Commissione tributaria provinciale fosse da censurare; tale circostanza è riferita anche dalla sentenza impugnata.

1.2. La decisione della Commissione tributaria regionale, che ha respinto l'eccezione di inammissibilità dell'appello, è peraltro conforme al costante orientamento di questa Corte, secondo il quale: "in tema di contenzioso tributario, la riproposizione in appello delle ragioni poste a fondamento dell'originaria impugnazione del provvedimento impositivo da parte del contribuente ovvero della legittimità dell'accertamento da parte dell'Amministrazione finanziaria, in contrapposizione alle argomentazioni adottate dal giudice di primo grado, assolve l'onere di impugnazione specifica imposto dall'art. 53 del D.Lgs. n. 546 del 1992 , quando il dissenso investa la decisione nella sua interezza e, comunque, ove dall'atto di gravame, interpretato nel suo complesso, siano ricavabili in modo inequivoco, seppur per implicito, i motivi di censura" (Cass. 10/01/2024, n. 1030); ed ancora:

"nel processo tributario, ove l'Amministrazione finanziaria si limiti a ribadire e riproporre in appello le stesse ragioni ed argomentazioni poste a sostegno della legittimità del proprio operato, come già dedotto in primo grado, in quanto considerate dalla stessa idonee a sostenere la legittimità dell'avviso di accertamento annullato, è da ritenersi assolto l'onere d'impugnazione specifica previsto dall'art. 53 del D.Lgs. n. 546 del 1992 " (Cass. 25/02/2022, n. 6302).

2. Con il secondo motivo di ricorso la difesa del contribuente deduce la nullità della sentenza per violazione dell'art. 112 cod. proc. civ. ai sensi dell' art. 360 , primo comma, n. 4), cod. proc. civ. In particolare si lamenta la violazione del principio di corrispondenza tra il chiesto e il pronunciato perché la decisione impugnata avrebbe motivato il rigetto della tesi proposta dal A.A. e avrebbe affermato l'inapplicabilità dell'art. 15, comma 2, lett. a) della convenzione sulle doppie imposizioni tra Italia e Stati Uniti all'epoca vigente, in virtù di argomenti mai dedotti dalla Amministrazione finanziaria.

2.1. Il motivo è infondato. I fatti all'origine dell'atto impositivo, e cioè della rettifica ai sensi dell'art. 36-ter D.P.R. 29/09/1973, n. 600 , sono incontestati e sono quelli di rilievo per definire il perimetro della controversia, in via prioritaria rispetto alle argomentazioni spese dalle parti. Peraltro, osserva il Collegio, l'Agenzia delle Entrate ha fondato la sua pretesa fiscale sulla residenza e sul domicilio fiscale in Italia e sulla applicazione dell'art. 15 della convenzione tra Italia e Stati Uniti contro le doppie imposizioni siglata il 17/04/1984 e ratificata con la legge 11/12/1985 n. 763 , e cioè sulla versione della Convenzione *ratione temporis* vigente, rimanendo di competenza del giudice l'esatta qualificazione giuridica della fattispecie. Si consideri, altresì, che: "in tema di giudizio di appello, il principio della corrispondenza tra il chiesto e il

pronunciato, come il principio del *tantum devolutum quantum appellatum*, non osta a che il giudice renda la pronuncia richiesta in base ad una ricostruzione dei fatti autonoma rispetto a quella prospettata dalle parti, ovvero in base alla qualificazione giuridica dei fatti medesimi ed all'applicazione di una norma giuridica diverse da quelle invocate dall'istante, né incorre nella violazione di tale principio il giudice d'appello che, rimanendo nell'ambito del *petitum* e della causa petendi, confermi la decisione impugnata sulla base di ragioni diverse da quelle adottate dal giudice di primo grado o formulate dalle parti, mettendo in rilievo nella motivazione elementi di fatto risultanti dagli atti, ma non considerati o non espressamente menzionati dal primo giudice" (Cass. 12/03/2024, n. 6533).

3. Con il terzo motivo di ricorso la difesa del contribuente deduce violazione dell'art. 15 della citata Convenzione Italia - Stati Uniti (quella, appunto, ratificata e resa esecutiva con legge 11/12/1985, n. 763 e *ratione temporis* vigente) ai sensi dell' art. 360 , primo comma, n. 3), cod. proc. civ. In tale prospettiva il ricorrente deduce l'erroneità della sentenza perché avrebbe interpretato la disposizione invocata nel senso di affermare l'imponibilità del reddito da lavoro dipendente percepito all'estero da cittadino italiano residente in Italia, con applicazione della detrazione dell'imposta eventualmente corrisposta negli Stati Uniti. Secondo il ricorrente la chiara interpretazione dell'art. 15, comma 1, della convenzione dovrebbe indurre a concludere che, a prescindere dalla residenza e dal domicilio fiscale in Italia, il reddito percepito dal dipendente negli Stati Uniti è da considerarsi imponibile (solo) negli Stati Uniti e non in Italia; secondo il ricorrente nemmeno ricorrerebbero nella fattispecie le circostanze che, ai sensi del comma 2, potrebbero consentire di derogare al principio espresso dall'art. 15, comma 1, della convenzione e a ritenere che il reddito sia imponibile solo in Italia.

3.1. Il motivo è infondato. L'articolo 15 della Convenzione, ai paragrafi 1 e 2 recita: "Salve le disposizioni degli artt. 16, (Compensi e getto di presenza) 18 (Pensioni, ecc.) e 19 (Funzioni pubbliche), i salari, gli stipendi e le altre remunerazioni analoghe che un residente di uno Stato contraente riceve in corrispettivo di una attività dipendente sono imponibili soltanto in detto Stato, a meno che tale attività non venga svolta nell'altro Stato contraente. Se l'attività è quivi svolta, le remunerazioni percepite a tal titolo sono imponibili in questo altro Stato.

2 Nonostante le disposizioni del paragrafo 1, le remunerazioni che un residente di uno Stato contraente riceve in corrispettivo di un'attività dipendente svolta nell'altro Stato contraente sono imponibili soltanto nel primo Stato se: a) il beneficiario soggiorna nell'altro Stato per un periodo o periodi che non oltrepassano in totale 183 giorni nel corso dell'anno fiscale considerato; b) le remunerazioni sono pagate da o per conto di un datore di lavoro che non è residente dell'altro Stato; c) l'onere delle remunerazioni non è sostenuto da una stabile organizzazione o da una base fissa che il datore di lavoro ha nell'altro Stato".

3.2. Orbene, l'art. 15, paragrafo 1, primo periodo, si riferisce alle retribuzioni che un soggetto residente in uno Stato riceve in questo primo Stato e sono imponibili soltanto nel medesimo primo stato. L'art. 15, paragrafo 1, secondo periodo, si riferisce alle retribuzioni che un soggetto residente nel primo stato riceve nel secondo Stato per un lavoro svolto nel secondo Stato: queste retribuzioni sono imponibili nel primo Stato se il soggetto è residente nel primo Stato e (anche) nel secondo Stato nel quale sono percepite. La disposizione dice infatti che le

retribuzioni sono imponibili nel secondo Stato ma non dice che sono imponibili "soltanto" nel secondo Stato come invece si esprime l'art. 15, paragrafo 1, primo periodo e come dice, per le eccezioni di seguito indicate, l'art. 15, paragrafo 2. In questa ipotesi quanto eventualmente pagato nel secondo Stato (negli Stati Uniti) è poi detraibile dal dovuto nel primo Stato (in Italia), secondo le specifiche regole a tal fine dettate dal diritto interno e in tal senso assume rilievo e significato l'art. 165 D.P.R. 22/12/1986, 917 (t.u.i.r.) che stabilisce "1. Se alla formazione del reddito complessivo concorrono redditi prodotti all'estero, le imposte ivi pagate a titolo definitivo su tali redditi sono ammesse in detrazione dall'imposta netta dovuta fino alla concorrenza della quota d'imposta corrispondente al rapporto tra i redditi prodotti all'estero ed il reddito complessivo al netto delle perdite di precedenti periodi d'imposta ammesse in diminuzione". L'articolo 15, paragrafo 2, della Convenzione si riferisce ai casi che fanno eccezione rispetto a quelli del secondo periodo del paragrafo 1 e in cui il reddito percepito negli Stati Uniti dal soggetto residente in Italia è tassabile soltanto in Italia ove ricorra una delle tre condizioni esemplificate.

3.3. Questa interpretazione consente di confermare il principio che i redditi ovunque prodotti sono sempre tassati nel paese nel quale si ha la residenza fiscale; il ricorrente - come incontestato - aveva residenza fiscale in Italia e ha presentato dichiarazione dei redditi in Italia. Il reddito percepito negli Stati Uniti è imponibile in quel Paese in ragione dell'art. 15, paragrafo 1, secondo periodo, della Convenzione e anche in Italia in ragione della residenza fiscale; la legge italiana stabilisce come detrarre quanto già pagato negli Stati Uniti, detrazione peraltro riconosciuta nella specie dal giudice di merito.

4. Il ricorso merita integrale rigetto; le spese seguono la soccombenza e sono liquidate come in dispositivo.

P.Q.M.

rigetta il ricorso;

condanna il ricorrente a rifondere all'Agenzia delle Entrate le spese del giudizio di legittimità, che liquida in Euro 4.100,00 (quattromilacento) a titolo di compensi, oltre alle spese prenotate a debito;

ai sensi dell'art. 13 , comma 1-quater, del D.P.R. n. 115/2002 , dà atto della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento, da parte del ricorrente, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello previsto per il ricorso a norma del comma 1-bis del citato art. 13, se dovuto.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio, del 18 ottobre 2024.

Depositata in Cancelleria il 2 dicembre 2024.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza