Sentenza del 01/09/2022 n. 25698 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

1. A seguito della liquidazione delle imposte dovute in base alla dichiarazione modello Unico/2006, per il periodo d'imposta 2005, effettuata ai sensi del D.P.R. n.600 del 29 settembre 1973, art. 36-bis, l'agente della riscossione notificò a B.P. una cartella di pagamento, recante l'iscrizione a ruolo dell'imposta sostitutiva (del 12,50%) sui redditi di capitale di fonte estera direttamente percepiti dal contribuente in quanto titolare di una partecipazione non qualificata in una partnership di diritto statunitense. L'iscrizione a ruolo era scaturita dal fatto che il contribuente aveva dichiarato la suddetta imposta (pari a Euro 137.849,00) senza, tuttavia, versarla, in quanto aveva ritenuto di compensarla con il credito d'imposta per detto elemento di reddito prodotto negli Stati Uniti e ivi asseritamente sottoposto a tassazione.

2. B.P. impugnò la cartella di pagamento davanti alla Commissione tributaria provinciale di Milano (di seguito, "CTP"), che accolse il ricorso del contribuente.

3. Avverso tale pronuncia, l'Agenzia delle entrate propose appello alla Commissione tributaria regionale della Lombardia (di seguito, "CTR"), che lo rigettò, ritenendo che: a) "la controversia ha quale oggetto gli utili percepiti dal contribuente e derivanti dalla partecipazione in una partnership statunitense. Siffatti redditi di partecipazione esteri, che il contribuente deve indicare in dichiarazione in quanto percepiti senza intervento di alcun intermediario, rientrano nell'eccezione prevista dall'ultimo periodo dell'art. 18 del TUIR, perchè trattasi di utili derivanti da una partecipazione non qualificata in una società non residente in Italia, di proventi contemplati dal D.P.R. n. 600 del 1973 art. 27, comma 4. Dal momento che la normativa tributaria italiana, che trova la sua disciplina nell'art. 18 del TUIR, non concede alcuna opzione al contribuente, privandolo della facoltà di scegliere la tassazione ordinaria e di accedere al credito d'imposta di cui alla convenzione, determina un conflitto con la convenzione pattizia. Infatti è evidente il conflitto tra la disposizione interna nazionale e la convenzione Italia - Stati Uniti d'America in forza della quale le autorità fiscali statunitensi hanno imputato (pro quota) e tassato gli utili di partecipazione del contribuente, con un prelievo di Euro 299.820,00. Onde evitare pertanto la doppia imposizione dello stesso elemento di reddito sulla base del principio della prevalenza delle norme internazionali di fonte convenzionale rispetto alle norme interne con le prime incompatibili, si deve ritenere applicabile l'art. 23 della Convenzione, con il riconoscimento al contribuente del credito d'imposta in relazione ai redditi di capitale prodotti negli Stati Uniti e ivi tassati in conformità alla Convezione"; b) "(i)I contribuente ha peraltro prodotto sin dal giudizio di 1 grado documentazione atta a dinostrare il pagamento delle imposte estere a titolo definitivo. L'Ufficio non ha contestato la documentazione tempestivamente e in questo grado sì deve ritenere inammissibile ogni contestazione da parte dell'Ufficio"; c) "(i)n ogni caso questa

Commissione ritiene che la certificazione rilasciata dal sostituto d'imposta attesti fondatamente che vi è stata una ritenuta alla fonte sui redditi di partecipazione estera percepiti dal contribuente".

4. Avverso tale decisione - depositata in segreteria il 19 giugno 2012 e non notificata - ha proposto ricorso per cassazione l'Agenzia delle entrate, che ha affidato il proprio ricorso, notificato il 4 febbraio 2013, a cinque motivi.

5. B.P. ha resistito con controricorso, notificato il 14 marzo 2013 ed ha presentato memoria telematica.

6. Con ordinanza del 29/10/ 2021, questa Corte, sui presupposto che i motivi di ricorso riguardassero questioni di diritto di particolare rilevanza ha disposto, ai sensi dell'art. 375 c.p.c. ultimo comma, rinvio a nuovo ruolo per la trattazione della causa in pubblica udienza.

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo, l'Agenzia delle entrate denuncia, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3), la violazione e falsa applicazione degli artt. 2 e 23 della Convenzione tra il Governo della Repubblica italiana e il Governo degli Stati Uniti d'America per evitare le doppie imposizioni in materia di imposte sul reddito e per prevenire le frodi o le evasioni fiscali, firmata a Roma il 17 aprile 1984 (di seguito, anche: "Convenzione"), ratific:ata e resa esecutiva dalla L. n. 763 del 11 dicembre 1985, degli arl::t. 18 e 165 del D.P.R. n. 22 dicembre 1986, n. 917, e dell'art. 27 del D.P.R. n. 29 settembre 1973 n. 600, per avere la CTR ritenuto l'applicabilità della suddetta Convenzione all'imposta sostitutiva ancorchè questa non sia contemplata dall'art. 2 della stessa Convenzione (il quale individua le imposte cui essa si applica), e per non avere conseguentemente applicato D.P.R. n. 917 del 1986 art. 18, il quale esclude che competa il credito d'imposta per i redditi prodotti all'estero nel caso in cui, come nella specie - relativa a redditi derivanti da partecipazioni non qualificate - il contribuente non abbia la facoltà di non avvalersi del regime di imposizione sostitutiva.

1.1. L'eccezione di inammissibilità del primo motivo di ricorso sollevata dal controricorrente - sull'assunto che esso ha "investito una questione diversa da quelle dibattute nel corso del giudizio di merito", giacchè "(...) che la Convenzione non debba trovare applicazione al caso in esame è argomento mai speso nelle precedenti fasi di giudizio dall'Ufficio, il quale si è limitato ad affermare - sia nelle memorie di primo grado sia nell'atto di appello - la non spettanza del credito d'imposta esclusivamente sulla base della normativa nazionale" - è infondata. Ed invero, la contestazione con la quale l'Agenzia delle entrate ha denunciato l'erronea disapplicazione della normativa nazionale di cui all'art. 18 del D.P.R. n. 917 del 1986 implica, quale argomento difensivo logicamente presupposto, quello dell'inapplicabilità della norma convenzionale - altrimenti prevalente, in quanto speciale (Cass., 24/11/2016, n..23984, Cass., 01/06/2021, n. 15207) - contro le doppie imposizioni, escludendo, pertanto, la novità della questione.

1.2. Tuttavia, per quanto ammissibile, il mezzo è infondato.

1.2. E' utile comporre, sinteticamente, nei termini che seguono, il quadro normativo di riferimento interno (v. infra, (i)-(iii)) ed internazionale (v. infra, (iv)- (v)), nonchè l'interpretazione adeguatrice che ne consegue (v., infra, da p. 1.3 a p. 1.7).

(i) Nel diritto interno la norma di riferimento è D.P.R. n. 917 del 1986 art. 165, che regola il cd. credito di imposta, quale rimedio prescelto dall'ordinamento fiscale per evitare la doppia imposizione (c.d. "foreign tax crediti). Tale norma, tra le condizioni per potere usufruire del credito d'imposta per i redditi prodotti all'estero, prevede quella che tali redditi concorrano alla formazione del reddito complessivo del soggetto residente ("Se alla formazione del reddito complessivo concorrono i redditi prodotti all'estero (...)"). In base a tale disposizione, dunque, il credito d'imposta non è applicabile in presenza di redditi assoggettatì a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta o a imposta sostitutiva, i quali non concorrono alla formazione del reddito complessivo (D.P.R. n. 917 del 1986 art. 3, comma 2, lett. a, e art. 91, comma 1, lett. b,).

(ii) Ciò è quanto avviene ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973 art. 27, comma 4,, che, nel caso in cui si tratta di redditi derivanti da partecipazioni di fonte estera non qualificate, percepiti non direttamente, ma per il tramite di un intermediario residente, sostituto d'imposta, prevede una ritenuta alla fonte a titolo d'imposta. In particolare, i commi 4, 4-bis e 5 della disposizione in parola, prevedono l'assoggettamento dei dividendi esteri a ritenuta a titolo di imposta del 26%, se al momento dell'incasso interviene un intermediario residente, da calcolarsi sui dividendi percepitì al netto delle ritenute subite nello Stato estero di residenza della società erogante (cd. la base imponibile rappresenta il c.d. "netto frontiera").

(iii) Egualmente nel caso - che qui interessa - in cui i redditi derivanti da partecipazioni di fonte estera non qualificate siano percepiti non tramite un intermediario residente ma direttamente dallo stesso contribuente in sede di presentazione della dichiarazione dei redditi, ipotesi nella quale l'art. 18, comma 1, del prevede l'assoggettamento deglistessi redditi "ad imposizione sostitutiva delle imposte sui redditi con la stessa aliquota della ritenuta a titolo d'imposta" (sicchè il contribuente deve riportare tali redditi nella dichiarazione ai fini dell'autoliquidazione di detta imposta sostitutiva). Pertanto, nel caso in cui l'incasso dell dividendi avvenga senza l'intervento di un intermediario residente, esso va assoggetato, ai sensi della citata disposizione, ad imposta sostitutiva.

(iv) Ne consegue che l'imposta sostitutiva prevista dal D.P.R. n. 917 del 1986 art. 18 ha una funzione del tutto sovrapponibile alla ritenuta alla fonte a titolo d'imposta prevista dal D.P.R. n. 600 del 1973 art. 27, comma 4, per il caso in cui i redditi derivanti da partecipazioni di fonte estera non qualificate siano percepiti tramite un intermediario residente.

(v) Il D.P.R. n. 917 del 1986 art. 18 prevede altresì che "MI contribuente ha la facoltà di non avvalersi del regime di imposizione sostitutiva ed in tal caso compete il credito d'imposta per i redditi prodotti all'estero". Ai sensi dell'art. 4, comma 2, del D.Lgs. n. 1 aprile 1996, n. 239, della facoltà di optare per l'imposizione ordinaria non possono usufruire, tra gli altri, le persone fisiche.

1.3. Da tanto ne deriva che in base alle regole della legislazione interna, il contribuente persona fisica che percepisca direttamente redditi derivanti da partecipazioni di fonte estera non

qualificate non ha la possibilità di usufruire della detrazione delle imposte pagate all'estero su detti redditi.

(vi) La Convenzione Italia - Stati Uniti d'America per evitare le doppie imposizioni in materia di imposte sul reddito,, al comma 2 dell'art. 2 (che individua le imposte cui la stessa è applicabile) stabilisce che essa si applica all'IRPEF, all'IRPEG e all'ILOR (fatta eccezione per la parte prelevata sui redditi catastali), "ancorchè riscosse mediante ritenute alla fonte".

(vii) L'art. 23, comma 3, della stessa Convenzione, dopo avere previsto che l'Italia deve dedurre dalle imposte sul reddito, di cui all'art. 2, l'imposta sul reddito pagata negli Stati Uniti (secondo periodo), al terzo periodo stabilisce che, "(t)uttavia, nessuna deduzione sarà accordata ove l'elemento di reddito sia assoggettato in Italia ad imposizione mediante ritenuta a titolo d'imposta su richiesta del beneficiario di detto reddito in base alla legislazione italiana" (enfasi aggiunta).

1.4. Da tale disposizione pattizia si ricava a contrario che, qualora l'assoggettamento a imposizione mediante ritenuta a titolo d'imposta, come nell'ipotesi di cui al D.P.R. n. 600 del 1973 art. 27, comma 4, o mediante imposta sostitutiva, come nella fattispecie, del tutto sovrapponibile alla prima in ragione dell'identità di funzione, di cui al D.P.R. n. 917 del 1986 art. 18, comma 1, quando il contribuente sia una persona fisica, avvenga non "su richiesta del beneficiario d(eI) reddito" ma obbligatoriamente, non potendo il contribuente chiedere l'imposizione ordinaria, l'imposta sul reddito pagata negli Stati Uniti d'America si deve considerare detraibile.

1.5. Tale interpretazione trova conferma nella diversità del testo vigente degli accordi bilaterali contro le doppie imposizioni conclusi con altri Paesi, secondo cui "nessuna detrazione sarà accordata ove l'elemento di reddito venga assoggettato in Italia ad imposizione mediante imposta sostitutiva o ritenuta a titolo di imposta, ovvero ad imposizione sostitutiva con la stessa aliquota della ritenuta a titolo di imposta, anche su richiesta del contribuente, ai sensi della legislazione italiana" (enfasi aggiunta; art. 23, comma 2, quarto capoverso, della Convenzione tra Italia e Cipro, ratificata e resa esecutiva dalla L. 10 luglio 1982, n. 564; art. 22, comma 2, terzo capoverso, dell'Accordo tra il Governo della Repubblica italiana e il Governo della Repubblica di Malta, ratificato e reso esecutivo dalla L. 2 maggio 1983, n. 304; punto 11 del Protocollo aggiuntivo alla Convenzione tra il Governo della Repubblica italiana e il Governo del Regno dell'Arabia Saudita, ratificato e reso esecutivo dalla L. 23 ottobre 2009, n. 159; art. 22, comma 2, quarto capoverso, della Convenzione tra il Governo della Repubblica italiana e il Governo della Repubblica di Singapore, ratificata e resa esecutiva dalla L. n.575 del 26 luglio 1978; art. 12, comma 1, lett. a), secondo capoverso, dell'Accordo tra il Governo della Repubblica italiana e il Governo del Principato di Monaco, ratificato e reso esecutivo dalla L. 1 dicembre 2016, n. 231);

1.6. Ed invero, in base ad una interpretazione conforme della norma pattizia (prevalente) la locuzione "anche su richiesta del contribuente", che figura nel testo di tali accordi, conferma che quando l'Italia ha inteso negare il credito d'imposta non solo nei casi in cui l'assoggettamento dell'elemento di reddito a imposta sostitutiva o a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta avvenga su richiesta del contribuente, ma anche nei casi in cui esso sia obbligatorio in base alla legge italiana, lo ha previsto espressamente.

1.7. Considerato che le questioni poste risolvono una questione di diritto di particolare importanza (art. 384, comma 1, ultimo inciso dell'ultimo periodo), si enuncia il seguente principio di diritto:

"Per i redditi di capitale di fonte estera, direttamente percepiti dal contribuente, persona fisica, titolare di una partecipazione non qualificata in una partnership di diritto internazionale (nel caso, statunitense), qualora l'assoggettamento a imposizione mediante ritenuta a titolo d'imposta - come nell'ipotesi di cui; al D.P.R. n. 600 del 1973 art. 27, comma 4, o mediante imposta sostitutiva, del tutto sovrapponibile alla prima in ragione dell'identità di funzione, di cui al D.P.R. n. 917 del 1986 art. 18, comma 1, - avvenga non "su richiesta del beneficianio d(el) reddito" ma obbligatoriamente, non potendo Eli contribuente chiedere l'imposizione ordinaria, l'imposta sul reddito pagata in un Paese estero (nel caso, Stati Uniti d'America) si deve considerare detraibile. Ciò in quanto, l'interpretazione conforme della locuzione "anche su richiesta del contribuente", che figura nel testo di vari accordi internazionali (tra cui nel testo della Convenzione Italia - Stati Uniti di America), conferma che quando l'Italia ha inteso negare il credito d'imposta - non solo nei casi in cui l'assoggettamento dell'elemento di reddito a imposta sostitutiva o a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta avvenga su richiesta del contribuente, ma anche nei casi in cui esso sia obbligatorio in base alla legge italiana - lo ha previsto espressamente.".

1.8. Conclusivamente il primo motivo di ricorso deve essere rigettato.

2. Con il secondo motivo, la ricorrente denuncia, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3), e in via subordinata rispetto al primo motivo, la violazione e falsa applicazione dell'art. 115 dello stesso codice, per avere la CTR affermato che l'Agenzia delle entrate non aveva contestato il fatto del definitivo pagamento delle imposte all'estero, atteso che la stessa Agenzia aveva invece espressamente contestato tale fatto sin dal primo grado di giudizio, nell'atto di costituzione (dove aveva contestato che il contribuente non aveva "forni(to) alcuna prova in merito al pagamento dell'imposta e alla definitività della stessa") e, poi, nel ricorso in appello (dove aveva denunciato "l'inidoneità probatoria della documentazione di sola fonte privata (datore di lavoro) prodotta ex adverso (in assenza di certificazione del Fisco statunitense)".

2.1. Con il terzo motivo, la ricorrente denuncia, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3), la violazione e falsa applicazione dell'art. 57 del D.Lgs. n. 31 dicembre 1992, n. 546, e dell'art. 345 c.p.c., per avere la CTR affermato l'inammissibilità della contestazione, nel giudizio di appello, da parte dell'Agenzia delle entrate, dell'inidoneità probatoria della documentazione prodotta dal contribuente al fine di provare il fatto del definitivo pagamento delle imposte all'estero, atteso che, come già evidenziato nell'esposizione del secondo motivo, tale contestazione non era nuova.

2.2. Il secondo e il terzo motivo possono essere esaminati congiuntamente, essendo tra loro connessi.

2.3. L'eccezione di inammissibilità del secondo motivo, sollevata dal controricorrente sull'assunto che "la violazione dell'art. 115 c.p.c. - ivi denunciata - attiene in realtà all'operato del Giudice di primo grado e, pertanto, deve ritenersi preclusa in questa sede di giudizio", non è fondata,

considerato che il motivo ha ad oggetto un'affermazione della sentenza impugnata - quella secondo cui "D'Ufficio non ha contestato la documentazione tempestivamente" sicchè deve, per tale ragione, ritenersi ammissibile.

2.4. I due motivi, oltre che ammissibili, sono fondati.

Occorre premettere che il principio di non contestazione, di cui all'art. 115, comma 1, cod., proc. civ., e il correlativo onere di contestazione riguardano i fatti storici sottesi alle domande o alle eccezioni e non i documenti prodotti al fine di provare tali fatti, nè la valenza probatoria degli stessi documenti, la cui valutazione è riservata al giudice di merito (Cass., 21/06/2016,, n. 12748, 05/03/2020, n. 6172).

2.5. Ciò precisato, dalla lettura dell'atto di costituzione dell'Agenzia delle entrate nel giudizio di primo grado (trascritto, nella parte rilevante, alle pagine da 10 a 12 del ricorso) risulta che la stessa Agenzia aveva già in tale giudizio contestato il fatto del mancato definitivo pagamento dell'imposta negli Stati Uniti 'd'America (''il contribuente ha detratto un credito d'imposta relativo a dei redditi esteri senza fornire alcuna prova in merito al pagamento dell'imposta e alla definitività della stessa''). Dopo che il contribuente, nel corso del giudizio di primo grado, aveva depositato documentazione al riguardo, l'Agenzia delle entrate, nel ricorso in appello (trascritto, nella parte rilevante, alle pagine 13 e 14 del ricorso), aveva ribadito la contestazione del mancato definitivo pagamento dell'imposta negli Stati Uniti d'America, deducendo altresì l'inadeguatezza della documentazione depositata dal contribuente al fine di provare lo stesso pagamento.

2.6. Ciò comporta la fondatezza dei due motivi, atteso che la CTR, con l'affermare che "(I)'Ufficio non ha contestato la documentazione tempestivamente e in questo grado si deve ritenere inammissibile ogni contestazione da parte dell'Ufficio", ha falsamente applicato il principio di non contestazione anzichè al fatto -- come si è visto, sempre contestato, sia in primo grado sia nel ricorso in appello, dall'Agenzia delle entrate - del pagamento definitivo delle imposte all'estero, ai documenti prodotti al fine di provare tale fatto, i quali esulano, come pure si è detto, dalla portata del suddetto principio, essendo la loro valutazione riservata al giudice.

3. Con il quarto motivo, la ricorrente denuncia, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3), la violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 917 del 1986 art. 165, sotto i seguenti profili: a) la CTR ha erroneamente affermato che il contribuente aveva idoneamente provato, mediante la produzione della certificazione del sostituto d'imposta, il definitivo pagamento delle imposte all'estero, atteso che "le certificazioni dello studio legale Jones Day, presso cui il ricorrente lavora, sono necessarie ma non sufficienti ad attestare che le imposte sui compensi erogati al ricorrente siano state realmente trattenute o comunque versate all'ente fiscale americano", in mancanza dell'"allegazione sia della certificazione rilasciata dallo Stato estero attestante la definitività delle imposte pagate, sia un certificato di fonte pubblica che attesti l'effettivo versamento delle imposte"; b) "la copia della dichiarazione allegata dalla parte e gli altri documenti prodotti non sono efficaci in quanto non opponibili per difetto di traduzione asseverata".

3.1. Con il quinto motivo, la ricorrente denuncia, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5), l'"omesso esame e motivazione su fatto decisivo e controverso del giudizio", per essere la motivazione della sentenza impugnata in ordine all'assolvimento dell'onere del contribuente di

provare il definitivo pagamento delle imposte all'estero "del tutto "apparente", autoreferenziale e apodittica".

3.2. In ordine logico, deve essere ora scrutinato il quinto motivo.

3.3. L'eccezione di inammissibilità dii tale motivo sollevata dal contriricorrente sull'assunto che esso sarebbe "apodittico, incompleto e, in definitiva, mal formulato", non è fondata. Le Sezioni Unite di questa Corte (Cass., S.U., 07/04/2014, n. 8053) hanno chiarito che "(I)a riformulazione dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, disposta dall'art. 54 del D.L. 22 giugno 2012, n. 83, conv. in L. 7 agosto 2012, n. 134, deve essere interpretata, alla luce dei canoni ermeneutici dettati dall'art. 12 preleggi, come riduzione al "minimo costituzionale" del sindacato di legittimità sulla motivazione. Pertanto, è denunciabile in cassazione solo l'anomalia motivazionale che si tramuta in violazione di legge costituzionalmente rilevante, in quanto attinente all'esistenza della motivazione in sè, purchè il vizio risulti dal testo della sentenza impugnata, a prescindere dal confronto con le risultanze processuali. Tale anomalia si esaurisce nella "mancanza assoluta di motivi sotto l'aspetto materiale e grafico", nella "motivazione apparente", nel "contrasto irriducibile tra affermazioni inconciliabili" e nella "motivazione perplessa ed obiettivamente incomprensibile", esclusa qualunque rilevanza del semplice difetto di "sufficienza" della motivazione".

3.4. Con il motivo in esame, la ricorrente ha espressamente denunciato, in relazione al n. 5) del comma 1 dell'art. 360 c.p.c., il carattere apparente della motivazione della sentenza impugnata nella parte in cui afferma l'assolvimento dell'onere del contribuente di provare il definitivo pagamento delle imposte all'estero, con conseguente infondatezza della relativa eccezione.

3.5. Il motivo non è fondato.

3.6. Il capo della sentenza impugnato con tale motivo così recita: "(i)n ogni caso questa Commissione ritiene che la certificazione rilasciata dal sostituto d'imposta attesti fondatamente che vi è stata una ritenuta alla fonte sui redditi di partecipazione estera percepiti dal contribuente". Tale motivazione, ancorchè succinta, reca un'argomentazione che è obiettivamente idonea a fare conoscere il ragionamento seguito dalla CTR per lia formazione del proprio convincimento in ordine all'assolvimento, da parte del contribuente, dell'onere di provare il definitivo pagamento delle imposte all'estero e, quindi, a rendere percepibile il fondamento della decisione al riguardo, sicchè se ne deve escludere il carattere meramente apparente (Cass., 03/11/2016, n. 22232)i 4. Passando all'esame del quarto motivo, l'eccezione di inammissibilità di tale motivo sollevata dal controricorrente sull'assunto che esso "attiene ad una valutazione del merito della causa - e, in particolare, dell'efficacia delle prove - che, ai sensi dell'art. 116 c.p.c., è riservata al(l'esclusivo e) prudente apprezzamento del giudice di merito", è infondata.

4.1. Il motivo in esame attiene, infatti, non alla valutazione delle prove prodotte dal contribuente - ciò che effettivamente costituisce un'attività riservata in via esclusiva all'apprezzamento discrezionale del giudice di merito - ma all'oggetto della prova di cui lo stesso contribuente è onerato, nonchè al tipo di documentazione che egli deve produrre al fine adempiere il proprio onere probatorio.

4.2. Il primo profilo del quarto motivo in esame, riassunto sopra sub a), è fondato.

4.3. Ai sensi dell'art. 23 della Convenzione Italia -- Statì Unitì di America, così come del D.P.R. n. 917 del 1986 art. 165, al fine di poter usufruire del credito d'imposta per il reddito prodotto all'estero, il contribuente è onerato di provare di avere definitivamente pagato al fisco estero l'imposta sul reddito di cui chiede la detrazione dall'imposta dovuta al fisco italiano.

4.4. L'oggetto della prova di cui il contribuente è onerato è quindi costituito dal pagamento definitivo dell'imposta all'estero (nella specie, negli Stati Uniti d'America); la documentazione che lo stesso contribuente deve produrre per adempiere il suddetto onere probatorio deve quindi essere idonea a provare il pagamento definitivo dell'imposta all'estero.

4.5. A tale scopo, oltre alla dichiarazione dei redditi presentata nel Paese estero (qualora questo adempimento sia colà previsto), in alternativa a una certificazione rilasciata dall'autorità fiscale di tale Paese che attesti il predetto pagamento, si deve ritenere documentazione idonea anche l'eventuale certificazione rilasciata dal soggetto che ha corrisposto i redditi di fonte estera, accompagnata o dalla ricevuta di versamento delle imposte pagate all'estero da tale soggetto o dall'indicazione e prova del fatto che, in base alla normativa straniera (nella specie, degli Stati Uniti d'America), lo stesso soggetto è obbligato al medesimo versamento.

4.6. La CTR, con l'affermare soltanto che "la certificazione rilasciata dal sostituto d'imposta attest(a) fondatamente che vi è stata una ritenuta alla fonte sui redditi di partecipazione estera percepiti dal contribuente", non si è compiutamente al:tenuta al suddetto principio, che imponeva di verificare, altresì, se il contribuente avesse o prodotto la ricevuta di versamento delle imposte pagate da detto sostituto o indicato e provato che, in base alla normativa degli Stati Uniti d'America, lo stesso sostituto era obbligato a effettuare il versamento.

Il quarto mezzo va, pertanto, accolto.

4.7. Il secondo profilo del motivo, riassunto sopra sub b), non è fondato.

Questa Corte ha chiarito che "MI principio dell'obbligatorietà dell'uso della lingua italiana - previsto dall'art. 122 c.p.c. - si riferisce agli atti processuali in senso proprio e non anche ai documenti prodotti dalle parti, ragion per cui, quando questi ultimi siano redatti in lingua straniera, il giudice, ai sensi dell'art. 123 c.p.c., ha la facoltà, e non l'obbligo, di nominare un traduttore, per cui il mancato esercizio di detta facoltà, specie quando trattasi di un testo di facile comprensibilità sia da parte dello stesso giudice che dei difensori, non può formare oggetto di censura in sede di legittimità" (Cass., 11/10/2005, n. 19756; nello stesso senso, Cass., 19/05/1990, n. 4537).

Precedentemente, questa Corte (Cass., 18/02/1982, n. 1013) aveva statuito che, "(q)ualora si renda necessario procedere all'esame di documenti che non sono scritti in lingua italiana, la nomina di un traduttore, ai sensi dell'art. 123 c.p.c., non costituisce un dovere del giudice del merito, ma una sua facoltà discrezionale, sicchè la mancata nomina di tale traduttore (nella specie, trattandosi di un testo di facile comprensibilità ed in concreto compreso dai difensori delle parti) non può formare oggetto di censura in sede di legittimità"; va altresì richiamata

Cass., 23/02/2011, n. 4416, che ha affermato che "MI principio della obbligatorietà della lingua italiana, previsto dall'art. 122 c.p.c., si riferisce agli atti processuali in senso proprio e non anche ai documenti esibiti dalle parti, onde, quando siffatti documenti risultino redatti in lingua straniera, il giudice stesso, ai sensi dell'art. 123 c.p.c., ha la facoltà, e non l'obbligo, di procedere alla nomina di un traduttore, della quale può farsi a meno allorchè il giudice conosca la lingua del documento ovvero la parte avversa a quella che lo ha prodotto concordi sulla traduzione del contenuto dello stesso".

4.8. Nella specie, poichè, da un lato, la certificazione del sostituto d'imposta prodotta dal contribuente era redatta in una lingua, l'inglese, normalmente nota, ed era peraltro costituita, come in genere tali certificazioni, da elementi per lo più numerici - sicchè essa non appare comportare particolari difficoltà di comprensione - e, dall'altro lato, non risulta emersa alcuna discordia tra le parti circa la sua traduzione, la scelta della CTR di non nominare un traduttore deve ritenersi non censurabile in questa sede di legittimità.

5. In conclusione, il secondo, il terzo e il quarto motivo, limitatamente al suo primo profilo, devono essere accolti, mentre il primo, il quarto, limitatamente al suo secondo profilo, e il quinto motivo devono essere rigettati; la sentenza impugnata deve quindi essere cassata in relazione ai motivi accolti e la causa deve essere rinviata alla Commissione tributaria regionale della Lombardia, in diversa composizione, che dovrà provvedere anche alla liquidazione delle spese del presente giudizio di cassazione.

P.Q.M.

Accoglie il secondo, il terzo e il quarto motivo, limitatamente al suo primo profilo, rigettati il primo, il quarto, limitatamente al suo secondo profilo, e il quinto motivo, cassa la sentenza impugnata in relazione ai motivi accolti e rinvia la causa alla Commissione tributaria regionale della Lombardia, in diversa composizione, cui demanda di provvedere anche sulle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, il 7 luglio 2022.

Depositato in Cancelleria il 1 settembre 2022

Documenti citati

Elenco citati

Questo documento non contiene citati.

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza