

Sentenza del 18/07/2023 n. 21047 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

1. L'(Omissis) Spa ricorre, nei confronti dell'Agenzia delle Entrate, che resiste con controricorso, avverso la sentenza in epigrafe. Con quest'ultima la C.t.r. rigettava l'appello della contribuente avverso la sentenza della C.t.p. di Milano che, a propria volta, aveva rigettato il ricorso avverso il silenzio-rifiuto formatosi sull'istanza di rimborso di parte dell'Irap versata per il periodo di imposta 2011.
2. La società, nel 2011, cedeva un immobile di proprietà sito in Francia e, di conseguenza, versava al Fisco francese l'imposta sul reddito derivato dalla plusvalenza; in ragione delle diverse modalità di tassazione dei redditi immobiliari l'imposta francese sulla plusvalenza si rivelava superiore all'imposta sul reddito versata in Italia. La contribuente, tuttavia, riteneva di poter scomputare la parte eccedente, pari ad Euro 92.426,00, anche dall'Irap e, per l'effetto, avanzava istanza di rimborso.
3. La C.t.p. rigettava il ricorso avverso il silenzio-rifiuto assumendo che il regime del credito per le imposte versate all'estero era regolamentato dall'art. 165 t.u.i.r. che non aveva ad oggetto l'Irap. La C.t.r. confermava la sentenza.
4. La società contribuente ha depositato memoria.

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo la società contribuente denuncia, in relazione all'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3, la violazione e falsa applicazione degli artt. 2 e 24 della Convenzione Italia-Francia ratificata con L. 7 gennaio 1992, n. 20 contro le doppie imposizioni e degli artt. 10, comma 1 e 117 comma 1, Cost.

Censura la sentenza impugnata nella parte in cui ha ritenuto che, in mancanza di una disposizione interna, analoga all'art. 165 t.u.i.r. dettato per le imposte sul reddito, non è legittima la pretesa di dedurre l'imposta scontata in Francia dall'Irap corrisposta in Italia. Osserva, in proposito, che la Convenzione internazionale recepita con legge di ratifica nell'ordinamento interno ha il valore di fonte primaria, prevalente sulla normativa interna, in virtù dell'art. 10, comma 1, Cost. e che la Convenzione Italia-Francia ha previsto espressamente la detrazione dell'imposta francese dalle imposte di cui all'art. 2 della medesima Convenzione, inclusa l'Ilor, poi sostituita dall'Irap. 2. Con il secondo motivo la ricorrente denuncia, in relazione all'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3, la violazione e falsa applicazione degli artt. 2 e 24 della Convenzione Italia-Francia

cit., dell'art. 44 D.Lgs. n. 15 dicembre 1997, n. 446 degli artt. 1 e 2 D.P.R. n. 29 settembre 1973 n. 599, dell'art. 22, comma 2, D.P.R. n. 29 settembre 1973 n. 598.

Censura la sentenza impugnata per aver ritenuto che la Convenzione Italia-Francia sulle doppie imposizioni non legittimi la deduzione dell'imposta assolta all'estero dall'ammontare dell'Irap in quanto la tentata equiparazione tra Irap ed Ilor non avrebbe fondamento, sicchè il credito troverebbe riconoscimento solo con riferimento alle imposte personali. Osserva, in proposito, che l'assimilazione dell'Irap all'Ilor è stata già riconosciuta dalla Corte di cassazione anche ai fini dell'applicazione dei trattati internazionali.

Aggiunge che la sentenza è priva di fondamento laddove assume che il credito delle imposte all'estero non potrebbe essere fatto valere in relazione all'Ilor (ed all'Irap) stante la natura territoriale del tributo. Osserva in proposito che la qualificazione dell'Ilor e dell'Irap va condotta avendo riguardo a quanto previsto nella Convenzione Italia-Francia che, invece, annovera l'Ilor (e dunque l'Irap) tra le imposte sul reddito rilevanti ai fini della doppia imposizione.

3. I motivi, da esaminarsi congiuntamente in quanto connessi, sono fondati.

3.1. Per giurisprudenza consolidata della Corte, le Convenzioni, una volta recepite nell'ordinamento interno con legge di ratifica, acquistano il valore di fonte primaria, ai sensi dell'art. 10, comma 1, Cost. (che prevede il sistema di adattamento dell'ordinamento italiano alle norme del diritto internazionale) e dell'art. 117 Cost. (che prevede l'obbligo dello Stato e delle Regioni di conformarsi ai vincoli derivanti dall'ordinamento comunitario e agli obblighi internazionali). Tale principio è ribadito, nella materia tributaria, anche dall'art. 75 D.P.R. n. 600 del 1973 (ai sensi del quale nell'applicazione delle disposizioni concernenti le imposte sui redditi, sono fatti salvi accordi internazionali resi esecutivi in Italia) e dall'art. 169 D.P.R. n. 917 del 1986 (per il quale le disposizioni dello stesso testo unico si applicano, se più favorevoli al contribuente, anche in deroga agli accordi internazionali contro la doppia imposizione). Pertanto, questa Corte sulla base di dette norme, ha affermato il principio generale che le convenzioni, per il carattere di specialità del loro ambito di formazione, così come le altre norme internazionali pattizie, prevalgono sulle corrispondenti norme nazionali, dovendo la potestà legislativa essere esercitata nei vincoli derivanti, tra l'altro, dagli obblighi internazionali (art. 117, comma 1, Cost. testo di cui alla legge costituzionale 18 ottobre 2001, n. 3, art. 3) (Cass. 03/03/2022, n. 7108, Cass. 01/06/2021, n. 15207, Cass. 14/11/ 2019, n. 29635, Cass., 15/07/ 2016, n. 14474).

Si è anche specificato che, in materia di imposte sul reddito, le norme pattizie derivanti da accordi tra gli Stati prevalgono, attesa nella specialità e la ratio di evitare fenomeni di doppia imposizione, su quelle interne (Cass. 24/11/2016, n. 23984).

Da ciò consegue che, anche in mancanza di una disposizione analoga all'art. 165 t.u.i.r. , la rilevanza dell'Irap in riferimento ai benefici assicurati dalle Convenzioni sulle doppie imposizioni va valutata in ragione del tenore di queste ultime.

3.2. Se pure l'art. 2 p. 3 del Modello OCSE prevede che le Convenzioni elenchino espressamente le imposte, vigenti rispettivamente nei due Stati contraenti, rilevanti ai fini dell'applicazione della Convenzione stessa, non tutte le Convenzioni hanno recepito pedissequamente l'indicazione. A

ciò deve aggiungersi che la stessa elencazione cui fa riferimento il citato art. 2 p. 3, nella stessa prospettiva di cui al modello OCSE, non è tassativa, ove solo di consideri che il successivo p. 4 prevede espressamente l'applicazione della Convenzione anche alle imposte di natura identica o sostanzialmente analoga istituite in data successiva alla Convenzione stessa, in aggiunta o in sostituzione alle imposte di cui al precedente elenco. Il modello prevede, altresì, che le Autorità competenti degli Stati si comunichino le modifiche importanti apportate alle loro rispettive legislazioni fiscali.

L'indagine, pertanto, va compiuta separatamente con riferimento ad ogni singola Convenzione.

3.3. La Convenzione Italia-Francia sulle doppie imposizioni (a differenza di numerose altre di epoca successiva) pur contenendo, in perfetta aderenza all'art. 2 p. 3 del Modello OCSE, espresso elenco delle imposte, sia italiane che francesi, cui è applicabile il regime favorevole volto ad eliminare le doppie imposizioni, non contiene espresso riferimento all'Irap, essendo stata stipulata in data anteriore alla istituzione di quest'ultima. Di conseguenza, deve verificarsi se l'Irap abbia comunque rilievo in ambito convenzionale.

3.4. In primo luogo deve rilevarsi che l'art. art. 2, comma 3, lett. a) punto III) della Convenzione Italia-Francia fa espresso riferimento all'Ilor, ormai abrogata.

Il dato è di rilievo in quanto l'art. 44 D.Lgs. n. 446 del 1997, istitutivo dell'Irap, prevede espressamente che, ai fini dell'applicazione dei trattati internazionali in materia tributaria, l'Irap è equiparata ai tributi erariali aboliti con l'art. 36 tra cui l'Ilor.

3.5. L'equiparazione voluta dal legislatore nazionale, non è, tuttavia elemento sufficiente per sottoporre anche l'Irap alla disciplina della Convenzione Italia-Francia. Infatti, nonostante l'espresso disposto di cui agli artt. 36 e 44 D.Lgs. n. 446 del 1997, non può, per ciò solo, affermarsi che l'Irap è soggetta al medesimo regime convenzionale precedentemente riservato all'Ilor in quanto la norma interna non può determinare la qualificazione dell'Irap ai fini dello Stato terzo interessato (nella specie la Francia). Va rammentato sul punto che il perimetro di applicabilità delle Convenzioni è determinato dalle Convenzioni stesse e che l'art. 2, comma 1, della Convenzione Italia-Francia, in aderenza al modello OCSE, fa espresso riferimento alle imposte sul reddito e sul patrimonio.

3.6. Anche la Convenzione Italia-Francia in aderenza al modello OCSE disciplina un meccanismo di adeguamento della Convenzioni ai mutamenti del regime fiscale dei vari Paesi aderenti. Prevede, infatti, all'art. 3, comma 4, che la Convenzione si applica anche alle imposte di natura identica o analoga istituite dopo la data di firma della Convenzione e che si aggiungano alle imposte attuali, o che le sostituiscano, e che le Autorità competenti degli Stati si comunichino le apportate ai rispettivi regimi fiscali.

3.7. In questo panorama appare determinante che la stessa Amministrazione finanziaria interna, con la circolare 18 aprile 2002 n. 33/E ha affermato che l'Italia, a seguito dell'introduzione dell'Irap - come già detto equiparata all'Ilor ex art. 44 D.Lgs. n. 446 del 1997 - ha provveduto a comunicare alle autorità competenti dei Paesi esteri con i quali è in vigore una convenzione per evitare le doppie imposizioni, l'introduzione della nuova imposta, illustrandone la similarità con

l'Ilor e proponendo, quindi, all'altro Stato contraente la sostituzione dell'Irap all'Ilor. Nella medesima circolare si dà atto che la Francia (unitamente ad altri Stati) ha riconosciuto l'Irap quale imposta cui si applica la Convenzione.

La rilevanza dell'Irap ai fini della doppia imposizione discende, pertanto, dalle modalità di adeguamento della Convenzione ivi previste ed attuate nel caso concreto.

3.8. Va aggiunto che questa Corte, sul versante interno si è già pronunciata, ad altri fini, per l'assimilazione dell'Irap alla soppressa Ilor, stante i molti punti di contatto.

In particolare, si è osservato che l'Ilor, abrogata con l'introduzione dell'Irap, aveva carattere reale, era imposta proporzionale e per la medesima valeva un regime di indeducibilità ai fini delle imposte sui redditi e si è evidenziato che anche l'Irap ha le medesime caratteristiche (cfr. Cass. Sez. U. 29/05/2017, n. 13452, Cass. Sez. U. 20/06/2012, n. 10145).

L'assunto, inoltre, nell'ordinamento interno trova conforto, oltre che negli artt. 36 e 44 D.Lgs. n. 446 del 1997, anche nell'art. 17 D.Lgs. cit. il quale prevede l'equiparabilità tra le due imposte stabilendo che: "Per i soggetti che alla data di entrata in vigore del presente decreto hanno acquisito il diritto a fruire di uno dei regimi di esenzione decennale a carattere territoriale dell'imposta locale sui redditi nel rispetto delle condizioni e dei requisiti previsti dalle singole leggi di esonero, il valore prodotto nel territorio della regione ove è ubicato lo stabilimento o l'impianto cui il regime agevolativo si riferisce, determinato a norma degli artt. 4 e 5, è ridotto per il residuo periodo di applicabilità del detto regime di un ammontare pari al reddito che ne avrebbe fruito".

Ancora, l'assimilazione tra le due imposte è stata ribadita dalla giurisprudenza di questa Corte a proposito del privilegio previsto dall'art. 2752, comma 1, c.c. (Cass. 01/03 2010, n. 4861; Cass. 30/07/2010, n. 17925; Cass. 14/12/2010, n. 25242).

3.9. Va evidenziato, infine, sul versante delle Convenzioni contro le doppie imposizioni, che questa Corte si è già espressa per la rilevanza dell'Ilor (cui, come detto, è assimilabile l'Irap), anche in casi in cui la stessa non era espressamente menzionata nell'accordo bilaterale, sul rilievo che si trattava, comunque, di "un tributo statale sul reddito" (cfr. con riferimento alla Convenzione Italia-Gran Bretagna Cass. 05/06/2015, n. 11622 e Cass. 28/07/2000, n. 9942. Quest'ultima, in motivazione, ha tratto argomenti a favore della rilevanza dell'Ilor ai fini della doppia imposizione anche dall'art. 44 D.Lgs. n. 446 del 1997 relativo all'Irap).

3.10. Nessun argomento contrario alla rilevanza dell'Irap ai fini della Convenzione Italia-Francia può trarsi dall'art. 24 della stessa.

Detta disposizione, nell'individuare gli strumenti per evitare la doppia imposizione prevede, per quanto concerne l'Italia, che quest'ultima "può" includere nella base imponibile gli elementi di reddito imponibili in Francia, prevedendo, tuttavia, che in tal caso "deve dedurre dalle imposte così calcolate l'imposta sui redditi pagata in Francia". Tale disposizione, lungi dal contenere, come ritenuto in controricorso, la sola indicazione di un criterio generale, prevede, al contrario che, ove l'elemento di reddito - nella fattispecie in esame la plusvalenza realizzata a seguito della

cessione del terreno - venga inclusa nella base imponibile, debba, di conseguenza, consentirsi la deduzione dell'imposta scontata all'estero.

3.11. Va affermato, pertanto, il seguente principio di diritto "In tema di Convenzioni contro le doppie imposizioni, la rilevanza dell'Irap va valutata in ragione di quanto previsto nelle singole Convenzioni. La Convenzione Italia-Francia ratificata con L. 7 gennaio 1992, n. 20 , applicabile, per espressa previsione, all'Ilor, poi abrogata, si applica anche all'Irap, in virtù dell'espressa previsione di cui all'art. 44 D.Lgs. n. 15 dicembre 1997, n. 446, della successiva comunicazione, ex art. 2, comma 4, della medesima Convenzione, all'Amministrazione fiscale dello Stato estero, del successivo riconoscimento da parte di quest'ultima e della sostanziale assimilazione delle due imposte".

3.12. La C.t.r. non si è attenuta a questi principi in quanto ha escluso l'applicabilità all'Irap dei benefici della Convenzione sulle doppie imposizioni Italia-Francia sull'erroneo presupposto della mancanza di una norma interna e della non equiparabilità dell'Irap all'Ilor.

4. In conclusione, il ricorso va accolto e la sentenza impugnata va cassata. Non essendovi ulteriori accertamenti in fatto da demandare al giudice del merito, la controversia può essere decisa nel merito con l'accoglimento del ricorso originario della contribuente ex art. 384 c.p.c. 5. In ragione dell'andamento del giudizio e della novità della questione, vi sono giusti motivi di compensazione delle spese dei gradi di merito.

Le spese del giudizio di legittimità seguono la soccombenza e vanno liquidate come da dispositivo.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso; cassa la sentenza impugnata e, decidendo la causa nel merito, accoglie l'originario ricorso della contribuente. Compensa integralmente tra le parti le spese delle fasi del giudizio di merito.

Condanna l'Agenzia delle entrate al pagamento in favore della ricorrente delle spese del giudizio di legittimità, che liquida in Euro 200,00 per esborsi, Euro 7.300,00 per compensi, oltre il 15 per cento per spese generali, i.v.a. e c.p.a. come per legge.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza