

Sentenza del 18/12/2023 n. 35284 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Con istanza del 27 marzo 2014 il sig. A.A. richiese ai sensi dell'art. 15 della Convenzione tra Repubblica Italiana ed Emirati Arabi Uniti (E.A.U.) contro le doppie imposizioni, firmata il 22 gennaio 1995, ratificata e resa esecutiva in Italia con L. 28 agosto 1997, n. 309, il rimborso delle ritenute, operate dal proprio datore di lavoro Alstom Grid Spa sulle somme erogategli a titolo di reddito da lavoro dipendente, in relazione all'anno d'imposta (Omissis), nel quale assumeva di essere stato residente fiscalmente a Dubai, per l'importo di Euro 34.706,53.

L'Ufficio delle entrate di Pescara richiese documentazione integrativa, con specifico riferimento al certificato di cui all'art. 28 della citata Convenzione.

L'Amministrazione finanziaria oppose, quindi, diniego all'istanza di rimborso, rilevando, per quanto d'interesse in questa sede, che il contribuente non aveva trasmesso il certificato richiesto.

Proposta dal contribuente impugnazione avverso il diniego di rimborso, l'adita Commissione tributaria provinciale (CTP) di Pescara respinse il ricorso.

La sentenza di primo grado fu oggetto di appello da parte del contribuente dinanzi alla Commissione tributaria regionale dell'Abruzzo - sezione staccata di Pescara - che, con sentenza n. 84, depositata 6 febbraio 2020, non notificata, accolse il gravame, ritenendo che - accertata la residenza del A.A. negli E.A.U. per l'anno in oggetto sulla base della documentazione prodotta - dovesse trovare applicazione nella fattispecie il disposto dell'art. 15, par. 1 della succitata Convenzione, che implicava che le remunerazioni percepite come corrispettivo da attività di lavoro dipendente per l'attività svolta negli (Omissis) fossero solo lì imponibili, osservando testualmente la CTR "che l'Italia, con questa disposizione convenzionale, ha rinunciato, ab origine, ad esercitare la propria pretesa impositiva sui redditi in questione".

Avverso detta pronuncia l'Agenzia delle entrate ricorre per cassazione in forza di quattro motivi, cui il contribuente resiste con controricorso, ulteriormente illustrato da memoria ex art. 378 c.p.c. Il Pubblico Ministero, in persona del Sostituto Procuratore Generale Dott. Luigi Locatelli, in prossimità dell'odierna udienza pubblica fissata per la discussione, ha depositato memoria, chiedendo l'accoglimento del ricorso.

Motivi della decisione 1. Con il primo motivo la ricorrente Agenzia delle entrate denuncia violazione e/o falsa applicazione della Convenzione Italia - (Omissis), approvata e resa esecutiva in Italia con L. n. 309 del 1997, dell'art. 31 della Convenzione di Vienna sul diritto dei Trattati, in

combinato disposto con l' art. 2697 c.c., in relazione all' art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, nella parte in cui la sentenza impugnata, pur in mancanza della produzione del certificato previsto dall'art. 28 dalla Convenzione Italia - E.A.U., ha affermato che, ai fini dell'applicazione delle norme convenzionali potesse prescindersi totalmente dall'assoggettabilità del contribuente al pagamento delle imposte nello Stato in cui il lavoratore residente ha prestato la propria attività.

2. Con il secondo motivo la ricorrente denuncia errata interpretazione ed applicazione degli artt. 4 e 28 della Convenzione Italia - E.A.U. con riferimento all' art. 115 c.p.c. e art. 2697 c.c., in relazione all' art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, laddove la sentenza impugnata ha affermato essere stata data la prova della sussistenza dei requisiti per l'applicazione delle norme convenzionali sulla doppia imposizione, attraverso documenti privi del valore probatorio previsto dalla Convenzione, in quanto non provenienti dall'Autorità fiscale estera, essendo pacifico che il contribuente non ha mai presentato, nè con l'istanza di rimborso, nè con il ricorso, nè con l'appello, l'attestato obbligatoriamente richiesto dall'art. 28, par. 2 della Convenzione.

3. Con il terzo motivo la ricorrente lamenta errata interpretazione ed applicazione dell'art. 15 della Convenzione Italia - E.A.U., in relazione all' art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, nella parte in cui la CTR ha ritenuto applicabile l'art. 15, par. 1) della Convenzione, laddove, nella fattispecie in esame, avrebbe dovuto, invece, trovare applicazione il medesimo art. 15, par. 2, lett. b) della Convenzione in oggetto, secondo cui, 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 le remunerazioni sono pagate da o per conto di un datore di lavoro che non è residente nell'altro Stato, atteso che - come confermato dallo stesso contribuente sia nel ricorso introduttivo del giudizio di primo, sia nell'atto di appello - egli è dipendente della Alstom Grid Spa società italiana con sede in (Omissis).

4. Con il quarto ed ultimo motivo l'Agenzia delle entrate denuncia, infine, errata interpretazione ed applicazione degli artt. 4 e 28 della Convenzione Italia - E.A.U., in relazione all' art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, nella parte in cui la sentenza impugnata ha ritenuto sufficientemente provata la residenza negli (Omissis) del contribuente, pur in assenza dell'obbligatorio certificato convenzionale, attraverso documenti privi del valore probatorio previsto dalla Convenzione.

5. Va premesso che l'eccezione d'inammissibilità del ricorso erariale per difetto di sottoscrizione autografa del difensore dell'attestazione di conformità del ricorso e della relata di notifica dello stesso in violazione della L. n. 53 del 1994 , art. 9 e del D.L. n. 179 del 2012 , art. 16 - quater convertito, con modificazioni nella L. n. 221 del 2012 è priva di fondamento, risultando detta attestazione di conformità prodotta ed autografata dal patrono erariale.

6. Ciò premesso, i quattro motivi possono essere esaminati congiuntamente, in quanto tra loro strettamente connessi.

6.1. Assume l'Amministrazione ricorrente che la CTR avrebbe errato nel ritenere provata la residenza fiscale del A.A. negli (Omissis) nel periodo d'imposta in oggetto sulla base di elementi di prova che non avrebbero potuto surrogare la necessaria produzione del certificato di cui all'art. 28 paragrafo 2 della Convenzione, secondo cui "(l)e istanze di rimborso, da prodursi in

osservanza dei termini stabiliti dalla legislazione dello Stato contraente tenuto ad effettuare il rimborso stesso, devono essere corredate da un attestato ufficiale dello Stato contraente che certifichi la sussistenza delle condizioni richieste per aver diritto all'applicazione dei benefici previsti dalla Convenzione", citando a sostegno alcune decisioni di questa Corte (Cass. sez. 5, 21 aprile 2001, n. 5927 ; Cass. sez. 5, ord. 16 maggio 2019, n. 13159) rese in relazione a fattispecie riguardanti diverse Convenzioni, pur sempre basate sul c.d. modello OCSE, non essendo ammessi equipollenti alla produzione di detto certificato.

6.2. La tesi non può essere condivisa, trascurando di considerare il problema cardine della controversia in esame, che è quello di verificare se, sulla base della disciplina convenzionale, l'esclusione dalla base imponibile delle imposte italiane sia espressa in termini incondizionati ovvero risulti correlata all'ulteriore presupposto della doppia imposizione giuridica.

Orbene, nella fattispecie in esame, la decisione impugnata ha, con accertamento di fatto puntuale ed analitico e non suscettibile di rivalutazione in questa sede, affermato la sussistenza dei requisiti della residenza fiscale, ex art. 4 della Convenzione, del A.A., negli (Omissis), in uno alla sua famiglia ivi interamente trasferitasi, sulla base di una pluralità di documenti - uno soltanto dei quali è il certificato d'iscrizione all'AIRE dell'(Omissis) - che, sostanzialmente, hanno indotto il giudice di merito a ritenere superata la presunzione legale relativa di cui al D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 , art. 2 , comma 2 - bis, secondo cui si considerano altresì residenti (in Italia), salvo prova contraria, i cittadini italiani cancellati dalle anagrafi delle popolazioni residenti ed emigrati in Stati, per quanto qui rileva, gli (Omissis), aventi un regime fiscale privilegiato (cfR. D.M. 4 maggio 1999).

6.3. Da ciò consegue correttamente la conclusione trattane dalla CTR secondo cui nella fattispecie in esame trova applicazione l'art. 15, par. 1 della Convenzione, per il quale "(s)alve le disposizioni degli artt. 16, 18 e 19", che qui non rilevano, "i salari, gli stipendi e le altre remunerazioni analoghe che un residente di uno Stato contraente riceve in corrispettivo di un'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", senza che possa invocarsi, da parte della ricorrente Agenzia delle entrate, il disposto del par. 2 lett. b) del medesimo art. 15, che postula la distinzione tra residenza fiscale del contribuente, che la ricorrente in base a quanto esposto ritiene debba collocarsi in Italia, e luogo ((Omissis)) in cui l'attività dalla quale è derivato il reddito da lavoro percepito nel periodo di riferimento.

Se, dunque, si verte nell'ipotesi in cui, sulla base della disciplina convenzionale, l'esclusione dalla base imponibile delle imposte italiane risulta espressa in termini incondizionati, non si pone il problema della mancanza della doppia imposizione giuridica in ragione del fatto che gli E.A.U. non hanno un'imposta analoga all'IRPEF, e l'assenza di certificazione dell'Autorità fiscale degli (Omissis) di cui all'art. 28 non preclude l'applicabilità della disciplina convenzionale, essendo sufficiente la generale soggezione del contribuente residente fiscalmente al potere impositivo di detta Autorità (in senso sostanzialmente conforme, da ultimo, con specifico riferimento alla Convenzione Italia - E.A.U., Cass. sez. trib., ord. 19 aprile 2023, n. 10548).

6.4. Il contribuente, per l'anno (Omissis), ha quindi legittimamente chiesto il rimborso limitatamente alle ritenute applicate per i redditi percepiti dalla società nel periodo di residenza fiscale negli (Omissis), restando per il periodo precedente, applicate le imposte dovute in Italia in ragione del principio di territorialità (art. 23, comma 1, lett. c TUIR).

7. In conclusione, il ricorso dell'Agenzia delle entrate è infondato e deve essere pertanto rigettato.

8. Le spese del giudizio di legittimità seguono la soccombenza e si liquidano come da dispositivo.

9. Rilevato che risulta soccombente parte ammessa alla prenotazione a debito del contributo unificato per essere amministrazione pubblica difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, non si applica il D.P.R. n. 115 del 2002 , art. 13 , comma 1 quater.

P.Q.M. Rigetta il ricorso e condanna l'Agenzia delle entrate al pagamento delle spese del giudizio di legittimità, che liquida in Euro 4.300,00 per compensi, oltre rimborso spese forfettarie nella misura del 15%, Euro 200,00 per esborsi ed accessori di legge.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza