

Sentenza del 26/04/2024 n. 11173 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Nell'aprile 2010, Geoships Srl (d'ora in poi, anche "la ricorrente" o "la contribuente") ricevette una comunicazione dall'Agenzia delle Entrate - Ufficio di Bologna con la quale si rappresentava che, a seguito di controllo formale ai sensi dell' art. 36-ter D.P.R. n. 600 del 1973 , avente ad oggetto il periodo d'imposta 2006, l'amministrazione aveva provveduto a rettificare la dichiarazione della società contribuente disconoscendo il credito vantato dalla contribuente in relazione alle imposte da quest'ultima pagate all'estero, pari ad euro 47.498,00.

Si trattava di un credito relativo al tributo pagato da Geoships allo Stato kazako per effetto di una ritenuta alla fonte sui canoni corrisposti da Gas Rok, società residente in Kazakistan, in favore della odierna ricorrente quale corrispettivo della concessione in uso, da parte di Geoships, di attrezzature industriali, ai sensi dell'art. 12 della Convenzione italo-kazaka contro le doppie imposizioni, di cui alla legge n. 174 del 1996 .

Sosteneva l'Agenzia delle Entrate che alla contribuente non dovesse riconoscersi il credito d'imposta, in quanto quest'ultimo avrebbe dovuto essere richiesto allo Stato estero, considerata l'assenza di stabile organizzazione in Kazakistan della società di diritto italiano.

Contro la cartella di pagamento notificata alla società contribuente, tesa al recupero dell'imposta detratta, la Geoships Srl propose ricorso alla C.T.P. di Bologna, che accolse il ricorso condannando l'Agenzia delle Entrate a restituire alla ricorrente l'importo richiesto con la cartella impugnata, versato nelle more del ricorso di primo grado.

Su appello dell'Agenzia delle Entrate, la C.T.R. dell'Emilia-Romagna riformò la sentenza di primo grado, rigettando l'originario ricorso della contribuente.

Avverso la sentenza d'appello la contribuente ha proposto ricorso per cassazione affidato ad un unico, complesso motivo.

Resiste con controricorso l'Agenzia delle Entrate, che ha spiegato un ricorso incidentale condizionato affidato a due motivi, rispetto al quale la società contribuente si è difesa depositando un controricorso.

Il sostituto Procuratore Generale ha depositato requisitoria scritta.

La società contribuente ha depositato memoria ai sensi dell' art. 378 c.p.c.

Motivi della decisione 1. Con l'unico complesso motivo di ricorso, rubricato "Violazione e/o falsa applicazione degli artt. 12 e 23 della Convenzione contro le doppie imposizioni stipulata tra Italia e Kazakistan, ratificata in Italia con legge n. 174 del 1996 , e dell' art. 165 Tuir , ai sensi dell' art. 360 n. 3 c.p.c.", la contribuente censura la sentenza impugnata in quanto si fonda su una interpretazione delle disposizioni nazionali e convenzionali del tutto erronea, contraria ai principi vigenti in tema di doppia imposizione internazionale.

Sostiene la contribuente che, ai sensi del combinato disposto del paragrafo 1 e del paragrafo 2 dell'art. 12 della Convenzione italo-kazaka, i canoni provenienti da uno Stato contraente e corrisposti ad un soggetto residente nell'altro Stato contraente possono essere tassati dallo Stato di residenza del soggetto percettore del reddito, ma è fatto salvo il diritto dello Stato della fonte (nel caso di specie, il Kazakistan) di sottoporre ad imposizione tali importi qualora sia previsto dalla propria normativa nazionale, con il limite del tetto del 10% all'aliquota nel caso in cui il percettore dei canoni ne sia il beneficiario effettivo.

L'assenza di stabile organizzazione in capo alla contribuente sul territorio kazako comporterebbe l'assoggettamento dei canoni ad una doppia imposizione, sia da parte del Kazakistan che da parte dell'Italia, con il diritto della contribuente all'eliminazione degli effetti della doppia imposizione ai sensi degli artt. 23 della Convenzione italo-kazaka e 165 Tuir.

La contribuente, a sostegno del suo diritto alla detrazione dell'imposta assolta all'estero, invoca anche l' art. 15 , comma 2, del D.Lgs. n. 147 del 2015 , definita come norma di interpretazione autentica, e dunque con efficacia retroattiva, ai sensi della quale sono ammesse in detrazione sia le imposte estere oggetto di una convenzione contro le doppie imposizioni in vigore tra l'Italia e lo Stato estero in cui il reddito che concorre alla formazione dell'imponibile è prodotto, sia le altre imposte o gli altri tributi esteri sul reddito.

1.1. Il motivo è fondato.

La C.T.R. è incorsa in un'erronea lettura delle norme rilevanti ai fini della decisione della causa, di cui la contribuente ha lamentato la violazione.

In particolare, il giudice di appello ha ritenuto che, non avendo la contribuente una stabile organizzazione in Kazakistan, tale Stato non avrebbe potuto vantare alcuna potestà impositiva nei confronti della società odierna ricorrente, sicché la doppia imposizione da essa subita non avrebbe potuto risolversi con la detrazione dell'imposta assolta all'estero da quella da versare in Italia, ma avrebbe dovuto risolversi chiedendo allo Stato estero il rimborso dell'imposta lì indebitamente pagata.

Se nonché, la corretta lettura del combinato disposto degli artt. 12 e 23 della Convenzione italo-kazaka conduce a tutt'altro approdo. Il comma 1 dell'art. 12 della citata Convenzione dispone che "i canoni provenienti da uno Stato contraente e pagati ad un residente dell'altro Stato contraente sono imponibili in detto altro Stato", con la conseguenza, dunque, che i canoni pagati in Kazakistan alla società residente in Italia sono imponibili in Italia.

E però, prosegue il secondo comma del citato articolo, tali canoni possono essere tassati anche nello Stato in cui sono corrisposti (dunque, nel nostro caso, in Kazakistan), ma se la persona che percepisce i canoni ne è l'effettivo beneficiario, l'imposta così applicata non può eccedere il 10% dell'ammontare lordo dei canoni.

Ne consegue che la società italiana che, senza avere una stabile organizzazione in Kazakistan, riceve in quest'ultimo paese il pagamento di canoni per il noleggio di attrezzature industriali, è soggetta ad una doppia imposizione, in quanto quei canoni percepiti all'estero sono sottoposti a tassazione sia in Italia che in Kazakistan, sebbene, con riferimento al Kazakistan, con una limitazione del 10% dell'ammontare lordo dei canoni se il soggetto che percepisce i canoni ne sia l'effettivo beneficiario.

È a questo punto che entra in gioco l'art. 23 della Convenzione italo-kazaka: gli Stati contraenti convengono di eliminare (gli effetti del) la doppia imposizione "in conformità ai seguenti paragrafi del presente articolo" (così, testualmente, il paragrafo 1).

Sicché, se la società residente in Italia (come la contribuente) possiede elementi di reddito che sono imponibili in Kazakistan, l'Italia, nel calcolare le imposte sul reddito da applicare ai sensi dell'art. 2 della Convenzione, può includere nella base imponibile gli elementi di reddito imponibili in Kazakistan, salva contraria disposizione della Convenzione (nella specie inesistente), ma deve consentire la deduzione (rectius, la detrazione) dalle imposte così calcolate dell'imposta sui redditi pagata in Kazakistan, nei limiti consentiti dal paragrafo 2 dello stesso art. 23.

Il diritto alla detrazione invocato dalla contribuente nel caso di doppia imposizione internazionale trova, in generale, il suo riconoscimento anche in una disposizione di diritto interno, che è l' art. 165 del Tuir , anche se, in presenza di una convenzione internazionale tesa ad eliminare gli effetti della doppia imposizione nei paesi contraenti, è ad essa, per il principio di specialità e di primazia delle fonti internazionali (art. 117 , comma 1, Cost., come novellato dalla legge cost. n. 3 del 2001), che occorre fare riferimento per individuare i limiti in cui è ammessa la detrazione (Cass., Sez. 5 -, Ordinanza n. 15207 del 01/06/2021).

2.Venendo ora all'esame del ricorso incidentale condizionato dell'Agenzia delle Entrate, innanzitutto se ne deve escludere la tardività, eccepita dalla contribuente nel suo controricorso, alla stregua della sospensione dei termini di impugnazione disposta dall' art. 11 , comma 9, del D.L. n. 50 del 2017 , conv. in legge n. 96 del 2017 .

D'altra parte, si deve affermare, contrariamente a quanto sostiene la contribuente nel suo controricorso, che l'Agenzia delle Entrate ben può, con le sue difese, ampliare il thema decidendum rispetto alle motivazioni spese nell'atto di rettifica con cui il credito d'imposta era stato disconosciuto.

L'atto con cui si disconosce un credito esposto in dichiarazione, infatti, ha una struttura simile all'atto con il quale si nega un rimborso, con la conseguenza che, assumendo il contribuente la veste di attore in senso sostanziale nel successivo processo, l'amministrazione, quale convenuta, può spiegare anche difese ulteriori rispetto ai motivi posti a base dell'atto di rettifica (con

riferimento al diniego di rimborso, ex coeteris, Cass., Sez. 5, Sentenza n. 29613 del 29/12/2011 ; Cass., Sez. 6 - 5, Ordinanza n. 25999 del 02/09/2022).

2.1. Con il primo motivo del ricorso incidentale condizionato, rubricato "Violazione degli artt. 123 e 116 c.p.c. e dell' art. 1 , comma 2, del D.Lgs. n. 546 del 1992 , violazione dell' art. 2697 c.c. e dell' art. 24 Cost. in relazione all' art. 360 , comma 1, n. 4) c.p.c.", l'Agenzia delle Entrate censura la sentenza impugnata per aver affermato che "la certificazione delle ritenute subite ed il contratto allegato alle controdeduzioni rimangono ininfluenti ai fini della decisione perché non è in discussione il fatto che siano redatti in lingua inglese, in quanto l' art. 122 c.p.c. che prescrive l'uso della lingua italiana si riferisce agli atti processuali in senso proprio e non anche ai documenti prodotti dalle parti essendo onere dell'ufficio, ove ritenuta necessaria, chiedere la traduzione in lingua italiana".

Deduce l'Agenzia che sia la certificazione delle ritenute operate in Kazakistan, sia il contratto di noleggio erano stati depositati in lingua kazaka, con allegata una traduzione in inglese non asseverata e che, dunque, non vi era prova dei presupposti per il diritto alla detrazione dell'imposta pagata all'estero.

2.2. Con il secondo motivo del ricorso incidentale condizionato, rubricato "Violazione e falsa applicazione degli artt. 12 e 13 della convenzione contro le doppie imposizioni stipulata tra Italia e Kazakistan, ratificata con legge n. 174 del 1996 e dell' art. 165 Tuir e dell' art. 2697 c.c., in relazione all' art. 360 , comma 1, n. 3 c.p.c.", l'Agenzia delle Entrate censura la sentenza d'appello perché non avrebbe valutato la definitività dell'imposta assolta dalla contribuente in Kazakista n.

2.3. Il ricorso incidentale condizionato è inammissibile per difetto di interesse.

Benché non chiarissima sul punto, la sentenza impugnata ha considerato ininfluenti sia la certificazione delle ritenute subite dalla contribuente che il contratto allegato alle controdeduzioni che la stessa aveva svolto in appello, affermando in via di obiter dictum che la produzione di documenti in lingua straniera è ben possibile alla stregua delle vigenti disposizioni processuali e che la parte che li produce non ha un onere di allegare ad essi una traduzione asseverata.

La questione della definitività dell'imposta assolta in Kazakistan, invece, non risulta affatto affrontata dalla sentenza della C.T.R.

Orbene, essendo risultata, in esito al giudizio di appello, l'Agenzia delle Entrate totalmente vincitrice, essa non ha alcun interesse a dolersi della sentenza impugnata, nemmeno qualora, come nel caso di specie, venga accolto il ricorso principale proposto dalla parte totalmente soccombente, in quanto il giudice del rinvio dovrà procedere ad un nuovo giudizio, nell'ambito del quale dovrà, dunque, valutare i documenti prodotti dalla contribuente a sostegno delle sue pretese, oltre che la definitività dell'imposta da essa assolta all'estero (ex coeteris, Cass., Sez. 5 - , Ordinanza n. 29662 del 25/10/2023).

2. In conclusione, il ricorso principale deve essere accolto ed il ricorso incidentale condizionato deve essere dichiarato inammissibile. Il giudice del rinvio, cui la causa deve essere rimessa, provvederà anche a regolare le spese del giudizio di legittimità.

Ai sensi dell' art. 13 comma 1 quater del D.P.R. n. 115 del 2002 , si deve dare atto della insussistenza dei presupposti per il versamento, da parte della ricorrente incidentale, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per il ricorso incidentale, a norma del comma 1 bis dello stesso art. 13, se dovuto.

P.Q.M. Accoglie il ricorso principale, dichiara inammissibile il ricorso incidentale condizionato.

Cassa la sentenza impugnata e rinvia la causa alla Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado dell'Emilia-Romagna che, in diversa composizione, regolerà anche le spese del giudizio di legittimità.

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

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza