

Sentenza del 02/05/2024 n. 11873 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Il sig. A.A., deducendo di essere residente in Bangladesh dal 6 gennaio 2008 e di essere iscritto presso il Comune di C dal 21 febbraio 2008 all'anagrafe degli italiani residenti all'estero, formulò in data 22 marzo 2017 istanza di rimborso delle ritenute ai fini IRPEF operate alla fonte dall'INPS sul reddito da pensione percepito per gli anni dal 2010 al 2015 per la complessiva somma di Euro 69.904,00 o, in subordine, in caso di ritenuta parziale decadenza ex artt. 37 e 38 del d.P.R. n. 602/1973 , per la minor somma di Euro 46.825,00.

Formatosi su detta istanza il silenzio - rifiuto, quest'ultimo fu impugnato dal contribuente dinanzi alla Commissione tributaria provinciale (CTP) di Pescara, che respinse il ricorso, ritenendo che per le annualità dal 2010 al 2013 il contribuente fosse incorso in decadenza, mentre nel merito, per i residui anni, l'Amministrazione avesse dimostrato la sussistenza della residenza fiscale in Italia del contribuente.

La pronuncia di primo grado fu appellata dal contribuente dinanzi alla Commissione tributaria regionale (CTR) dell'Abruzzo - sezione staccata di Pescara - che, con sentenza n. 174/7/2020, depositata il 4 marzo 2020, non notificata, accolse parzialmente il gravame nel merito, ritenendo che il contribuente avesse dimostrato la propria residenza fiscale in Bangladesh e la soggezione a tassazione in detto Paese, giusta certificazione dell'Autorità fiscale di detto Stato, confermando invece il diniego di rimborso per il periodo compreso tra il primo gennaio 2010 ed il 22 marzo 2013.

Avverso detta pronuncia l'Agenzia delle entrate propone ricorso per cassazione affidato a quattro motivi, cui il contribuente resiste con controricorso.

In prossimità dell'odierna pubblica udienza fissata per la discussione il Pubblico Ministero, in persona del Sostituto Procuratore Generale dott. Stefano Visonà, ha depositato memoria ex art. 378 cod. proc. civ., cui si è riportato, concludendo per il rigetto del ricorso.

Motivi della decisione 1. Con il primo motivo la ricorrente denuncia violazione e falsa applicazione dell'art. 31 della Convenzione di Vienna del 23 maggio 1969 sul diritto dei Trattati, in combinato disposto con gli artt. 3 e 53 della Costituzione e con l' art. 12 delle disposizioni preliminari al codice civile, ai fini dell'applicazione della Convenzione Italia - Bangladesh, ratificata e resa esecutiva con l. 5 luglio 1995, n. 301 , in relazione all' art. 360 , primo comma, n. 3, cod. proc. civ., nella parte in cui la decisione impugnata ha affermato - una volta ritenuta fornita la prova della residenza in Bangladesh del contribuente - la sufficienza, ai fini dell'applicazione della disciplina convenzionale, della prova dell'assoggettamento del

contribuente medesimo all'imposizione fiscale nel Paese di residenza, ancorché non vi fosse stato effettivo prelievo fiscale, ciò conducendo al paradossale risultato della doppia non imposizione.

2. Con il secondo motivo l'Agenzia delle entrate denuncia violazione e/o falsa applicazione degli artt. 4, 18, 19 e 28 della Convenzione Italia - Bangladesh, ratificata con legge n. 301 del 5 luglio 1995 , anche in relazione all' art. 2697 cod. civ. ed all' art. 116 cod. proc. civ., con riferimento all' art. 360 , primo comma, n. 3, cod. proc. civ., nella parte in cui la sentenza impugnata ha affermato la fondatezza - nei limiti temporali sopra indicati - della domanda di rimborso attraverso l'ostensione del certificato convenzionale, utilizzando allo scopo documentazione priva del valore probatorio previsto dalla citata Convenzione.

3. Con il terzo motivo la ricorrente denuncia ancora violazione e/o falsa applicazione degli artt. 4, 18, 19 e 28 della Convenzione Italia - Bangladesh, ratificata con legge n. 301 del 5 luglio 1995 , in relazione all' art. 360 , primo comma, n. 3, cod. proc. civ., nella parte in cui la sentenza impugnata ha ritenuto sufficiente, ai fini dell'applicazione della disciplina convenzionale, la prova dell'assoggettamento del contribuente medesimo all'imposizione fiscale nel Paese di residenza, ancorché non vi fosse stato effettivo prelievo fiscale, richiamando la giurisprudenza di questa Corte riferita alla diversa fattispecie della tassazione dei dividendi prevista dall'art. 10 del modello OCSE.

4. Con il quarto motivo, infine, l'Agenzia delle entrate denuncia violazione e/o falsa applicazione degli artt. 4 e 28 della summenzionata Convenzione Italia - Bangladesh contro le doppie imposizioni, in relazione all' art. 360 , primo comma, n. 3, cod. proc. civ., nella parte in cui la decisione impugnata ha ritenuto provato, ai fini dell'applicabilità della disciplina convenzionale invocata dal contribuente, il requisito della residenza dello stesso in Bangladesh sulla base di documenti privi di valore probatorio ai fini della Convenzione medesima (certificato di residenza storico, iscrizione all'AIRE, visti sul passaporto, pagamento delle imposte per il lavoro volto all'estero).

5. In via preliminare va rilevato che sulla decadenza verificatasi con riferimento alla domanda di rimborso per il sopra indicato periodo primo gennaio 2010 - 22 marzo 2013 come statuito dalla CTR a parziale conferma, in parte qua, della decisione di primo grado, si è formato il giudicato interno, non essendo stata oggetto detta statuizione di ricorso incidentale da parte del contribuente.

6. Considerato che presupposto per l'applicabilità, invocata dal contribuente, della disciplina convenzionale a fondamento della domanda di rimborso sulla ritenuta operata alla fonte dall'INPS sul trattamento pensionistico erogatagli nel periodo residuo di riferimento, è la residenza in Bangladesh, conviene muovere dal quarto motivo.

6.1. Esso, benché formalmente rubricato come violazione o falsa applicazione delle norme di cui agli artt. 4 e 28 della Convenzione in oggetto, si risolve, in realtà, nella contestazione di un accertamento di fatto compiuto dal giudice di merito in ordine ad una serie di elementi, puntualmente indicati a pag. 7 della decisione impugnata, che hanno indotto la CTR a concludere nel senso che nel periodo di riferimento il A.A. avesse in Bangladesh, non già la mera

residenza anagrafica, ma in realtà il proprio domicilio (art. 4 della Convenzione), inteso, del resto in conformità all' art. 2 comma 2 TUIR in relazione all' art. 43 cod. civ., come luogo nel quale il contribuente ha stabilito la sede principale dei propri interessi.

L'art. 28, paragrafo 2 della Convenzione, stabilisce, infatti, che "(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 di un attestato ufficiale dello Stato contraente di cui il contribuente è residente certificante che sussistono le condizioni richieste per aver diritto all'applicazione dei benefici previsti dalla presente Convenzione".

6.2. Riservando all'esame del motivo successivo la valutazione della questione afferente all'idoneità o meno della certificazione prodotta dal contribuente rilasciata dall'Autorità fiscale del Bangladesh, quanto al requisito della residenza risulta evidente che il motivo qui esaminato tenda, sub specie della dedotta violazione o falsa applicazione di norme di diritto, in realtà a sollecitare una diversa valutazione del materiale istruttorio, ciò che, come è noto, è precluso in sede di legittimità (cfr., tra le molte, Cass. sez. 3, 21 dicembre 2022, n. 37382), a ciò conseguendo l'inammissibilità della censura proposta.

7. Il secondo motivo, che conviene ora esaminare per contiguità di argomentazione, è inammissibile per difetto di autosufficienza.

L'Amministrazione finanziaria ricorrente assume che la certificazione, rilasciata dall'Autorità fiscale del Paese di residenza, prodotta dal contribuente in relazione al richiamato art. 28, paragrafo 2 della Convenzione, non sarebbe idonea a legittimare la domanda di rimborso perché non conforme alla disciplina convenzionale, ma non ne riproduce il contenuto, né l'allega al ricorso e neppure indica tempo e luogo della sua produzione nell'ambito della documentazione prodotta agli atti del giudizio di merito, così impedendo alla Corte di esercitare la verifica richiesta.

7.1. Le Sezioni Unite di questa Corte (cfr. Cass. SU, 27 dicembre 2019, n. 34469 ; in senso conforme, tra le altre, Cass. sez. 6 - 1, ord. primo luglio 2021, n. 18695) hanno, infatti, affermato il principio, cui va dato ulteriore seguito, secondo cui "(i)n tema di ricorso per cassazione, sono inammissibili, per violazione dell' art. 366 , comma 1, n. 6, c.p.c., le censure fondate su atti e documenti del giudizio di merito qualora il ricorrente si limiti a richiamare tali atti e documenti, senza riprodurli nel ricorso ovvero, laddove riprodotti, senza fornire puntuali indicazioni necessarie alla loro individuazione con riferimento alla sequenza dello svolgimento del processo inerente alla documentazione, come pervenuta presso la Corte di cassazione, al fine di renderne possibile l'esame, ovvero ancora senza precisarne la collocazione nel fascicolo di ufficio o in quello di parte e la loro acquisizione o produzione in sede di giudizio di legittimità" (sulla compatibilità, ricorrente nella fattispecie in esame, per quanto sopra osservato, del principio ai autosufficienza in relazione all' art. 6 , par. 1 CEDU, si veda, più di recente, Cass. sez. 1 19 aprile 2022, n. 12481).

8. Il primo ed il terzo motivo possono essere esaminati congiuntamente, in quanto tra loro connessi e sono infondati, avendo la decisione impugnata fatto corretta applicazione dei principi enunciati da questa Corte riguardo ai requisiti per l'applicabilità della disciplina convenzionale.

Segnatamente l'Amministrazione finanziaria, col primo motivo, adduce che la sentenza impugnata, nel ritenere sufficiente l'assoggettamento del contribuente ad imposizione nello Stato di residenza, ancorché non vi sia stato effettivo prelievo fiscale, finirebbe col legittimare un sistema di doppia non imposizione, mentre nel terzo motivo adduce l'inconferenza, con la fattispecie in esame, della giurisprudenza di legittimità richiamata dalla CTR a sostegno della propria statuizione, riferita alla diversa ipotesi di tassazione dei dividendi, secondo l'art. 10 del modello OCSE.

8.1. Posto che il certificato prodotto - in relazione all'esito dello scrutinio del precedente motivo di ricorso - deve ritenersi idoneo in relazione a quanto disposto dall'art. 28 della Convenzione, la decisione impugnata è in linea con la giurisprudenza di questa Corte in tema di doppia imposizione internazionale, secondo cui la nozione di persona fisica residente in uno Stato contraente, utilizzata ai fini dell'applicazione della disciplina convenzionale, deve essere intesa nel senso di assoggettamento della stessa ad imposizione, in modo illimitato, nello Stato di residenza, indipendentemente dall'effettivo prelievo fiscale subito, essendo lo scopo delle convenzioni bilaterali quello di eliminare la sovrapposizione dei sistemi fiscali nazionali e di agevolare l'attività economica.

8.2. Né il fatto che tale principio sia stato affermato il più delle volte in fattispecie nelle quali la disciplina convenzionale è stata invocata in relazione alla tassazione dei dividendi (si vedano, tra le molte, più di recente, Cass. sez. trib., ord. 29 maggio 2023, n. 15068 ; Cass. sez. 5, 24 agosto 2022, n. 25196), esclude che esso trovi la sua applicabilità anche nella fattispecie in esame, ove si discute dell'indebita soggezione a ritenuta di trattamento pensionistico.

Resta pur sempre, infatti, comune, la ratio di eliminare la sovrapposizione dei sistemi fiscali nazionali, come è agevole rilevare dal combinato disposto degli artt. 18 e 19 della Convenzione in esame.

La prima norma stabilisce, infatti, che "(f)atte salve le disposizioni del paragrafo 2 dell'art. 19, le pensioni e le altre remunerazioni pagate analoghe, pagate ad un residente di uno Stato contraente in relazione ad un cessato impiego, sono imponibili soltanto in questo Stato", mentre l'art. 19, par. 2 lett. b), per quanto qui d'interesse, prevede che "(t)uttavia, tali pensioni sono imponibili soltanto nell'altro Stato contraente qualora la persona fisica sia un residente di questo Stato e ne abbia la nazionalità".

8.3. Recentemente il principio secondo cui la nozione di persona fisica residente in uno Stato contraente, utilizzata ai fini dell'applicazione della disciplina convenzionale, deve essere intesa nel senso di assoggettamento potenziale della stessa ad imposizione, in modo illimitato, nello Stato di residenza, indipendentemente dall'effettivo prelievo fiscale subito nel periodo di riferimento, è stato ribadito da questa Corte specificamente in tema di trattamento pensionistico, riguardo all'analogia disciplina della Convenzione contro le doppie imposizioni tra Repubblica italiana e Confederazione svizzera, da Cass. sez. trib., ord. 6 novembre 2023, n. 30779 (si veda anche, sempre con riferimento alla tassazione delle pensioni, Cass. sez. 5, ord. 27 aprile 2021, n. 11035 riguardo alla Convenzione contro le doppie imposizioni tra Repubblica italiana e Regno Unito).

8.4. L'esigenza, comunque, di evitare che l'applicazione della disciplina convenzionale possa risolversi in una doppia non imposizione, evidenziata dall'Amministrazione finanziaria a sostegno del primo motivo di ricorso, resta soddisfatta da quanto previsto dall'art. 26 della Convenzione in tema di scambio di informazioni tra le Autorità dei Paesi contraenti.

9. Alla stregua delle considerazioni che precedono il ricorso deve essere, pertanto, rigettato.

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

11. 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 l' art. 13 , comma 1-quater del D.P.R. 30 maggio 2002, n. 115 .

P.Q.M. Rigetta il ricorso.

Condanna l'Agenzia delle entrate al pagamento in favore del controricorrente delle spese del giudizio di legittimità, che liquida in Euro 4.000,00 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