

Sentenza del 15/05/2024 n. 13411 - Corte di Cassazione

Testo

Testo:

L'Agenzia delle Entrate notificava a A.A., cittadino italiano residente in B., l'avviso di accertamento n. (Omissis) avente ad oggetto il tributo dell'Irpef, con riferimento a ritenute non operate nella misura di Euro 2.597,00 (sent. CTR, p. 1), in relazione a pensione di anzianità versata dall'Inps. L'atto impositivo era ricevuto dal contribuente in B., a P. Riteneva l'Ente impositore che le ritenute dovessero essere applicate, ai sensi dell'art. 18 della Convenzione avverso le doppie imposizioni vigenti tra l'Italia e il Brasile e redatta secondo il modello OCSE, sulle somme eccedenti gli Euro 3.649,00 (corrispondenti a dollari 5.000,00).

2. Il contribuente impugnava l'atto impositivo, innanzi alla Commissione Tributaria Provinciale di Trieste, proponendo plurime censure e, per quanto di maggior interesse, contestando che la pensione ricevuta doveva ritenersi compresa nella previsione dell'art. 19 della Convenzione, pertanto nelle "pensioni pagate nel quadro del sistema di sicurezza sociale", che non sono soggette ad imposizione da parte dello Stato di cittadinanza. In ogni caso domandava di escludere la debenza delle sanzioni, perché la normativa appariva di difficile interpretazione, la stessa l'Amministrazione finanziaria aveva repentinamente mutato la propria interpretazione delle norme, infatti negli anni precedenti non aveva contestato la mancata effettuazione delle ritenute, e comunque era stato indotto in errore dalle indicazioni fornite dalla stessa Inps che eroga le somme. La CTP riteneva fondate le difese proposte dal contribuente, ed annullava l'avviso di accertamento.

3. L'Amministrazione finanziaria spiegava appello avverso la decisione sfavorevole conseguita dai primi giudici, innanzi alla Commissione Tributaria Regionale del Friuli Venezia Giulia, la quale riteneva che le somme erogate attenessero a prestazioni di previdenza sociale, e non di sicurezza sociale. In conseguenza riformava la decisione di primo grado e riaffermava la piena validità ed efficacia dell'atto impositivo in relazione all'imposta, mentre annullava le sanzioni irrogate in considerazione della complessa interpretazione della normativa applicabile.

4. Avverso la decisione assunta dalla CTR ha proposto ricorso per cassazione il contribuente, affidandosi a quattro strumenti di impugnazione. Resiste mediante controricorso l'Amministrazione finanziaria, che ha pure introdotto un motivo di ricorso incidentale, cui ha replicato mediante controricorso incidentale A.A.

4.1. Ha fatto pervenire le proprie conclusioni scritte il Pubblico Ministero, nella persona del s. Procuratore Giuseppe Locatelli, ed ha

secondo motivo di ricorso incidentale. Il contribuente ha pure depositato memoria.

4.2. Questa causa presenta ragioni di connessione con quella iscritta con NRG 8534 del 2016, pendente tra le stesse parti in relazione all'anno 2008, ed avente ad oggetto questioni in gran parte analoghe a quelle dibattute nel presente processo, che è stata trattata contestualmente nell'odierna udienza.

Motivi della decisione 1. Con il primo motivo di ricorso, proposto ai sensi dell' art. 360 , primo comma, n. 4, cod. proc. civ., il contribuente contesta la nullità della decisione impugnata, in conseguenza della violazione dell'art. 42, primo comma, del D.P.R. n. 660 del 1973, dell' art. 115 cod. proc. civ. e dell' art. 62 , primo comma, del D.Lgs. n. 546 del 1992 , per non avere il giudice del gravame rilevato l'invalidità dell'avviso di accertamento, perché sottoscritto da funzionario deceduto.

2. Mediante il secondo strumento di impugnazione, introdotto ai sensi dell' art. 360 , primo comma, n. 3, cod. proc. civ., il ricorrente censura la violazione degli artt. 53 , primo comma, e 62 del D.Lgs. n. 546 del 1992 , non avendo il giudice dell'appello rilevato l'inammissibilità del ricorso dell'Amministrazione finanziaria, nel difetto di specifici motivi di impugnazione, essendosi l'Ente impositore limitato a riprodurre delle controdeduzioni proposte nel primo grado del giudizio.

3. Con il terzo motivo di ricorso, proposto ai sensi dell'art. 360, primo comma, nn. 4 e 5, cod. proc. civ., e dell' art. 62 , primo comma, del D.Lgs. n. 546 del 1992 , il contribuente critica nuovamente la nullità della decisione impugnata, e comunque la violazione di legge, in cui è incorsa la CTR omettendo l'esame circa un fatto decisivo per il giudizio che è stato oggetto di discussione tra le parti, e consistente nella condotta dell'Agenzia delle Entrate che non aveva contattato l'Inps prima di inviare l'avviso di accertamento, violando "i principi di collaborazione, buona fede oggettiva nei rapporti tra contribuente e Amministrazione finanziaria" (ric., p. 16), perché era stato proprio l'Ente previdenziale a determinare la condotta del contribuente fornendo esplicite indicazioni che sono state seguite.

4. Mediante il quarto mezzo d'impugnazione, introdotto ai sensi dell' art. 360 , primo comma, n. 3, cod. proc. civ., il ricorrente lamenta la violazione degli artt. 18 e 19 della Convenzione sulla doppia imposizione Italia-Brasile, ratificata con Legge n. 844 del 1980, perché il trattamento economico riconosciuto al contribuente dall'Inps ha natura di misura di sicurezza sociale, ed è pertanto esente da imposizione da parte del Paese che lo eroga.

5. Con il suo primo motivo di ricorso incidentale, proposto ai sensi dell' art. 360 , primo comma, n. 4, cod. proc. civ., l'Amministrazione finanziaria contesta la nullità della sentenza in conseguenza della violazione degli artt. 112 e 132 , primo comma, n. 4, cod. proc. civ., dell' art. 118 disp. att. cod. proc. civ., degli artt. 18, 36, secondo comma, n. 4, 54, 57 e 61 del D.Lgs. n. 546 del 1992 , per avere il giudice dell'appello esaminato nel merito, pur rigettandola, la contestazione del ricorrente relativa alla invalidità dell'atto impositivo in conseguenza del difetto di legittimazione del funzionario firmatario, non rilevando che la questione non fosse stata proposta da A.A. nel suo ricorso introduttivo del giudizio di primo grado, bensì soltanto mediante le controdeduzioni in grado di appello, perciò tardivamente.

6. Mediante il suo secondo mezzo di impugnazione incidentale, introdotto ai sensi dell' art. 360 , primo comma, n. 3, cod. proc. civ., l'Agenzia delle Entrate censura la violazione degli artt. 18 e 19

della Convenzione italo-brasiliana del 3.10.1978 contro le doppie imposizioni, dell' art. 8 del D.Lgs. n. 546 del 1992 , dell' art. 10 della legge n. 212 del 2000 (c.d. Statuto del contribuente), dell' art. 6 del D.Lgs. n. 472 del 1997 , dell' art. 2 del Dpr n. 322 del 1998 , e dell' art. 1 , primo comma, del D.Lgs. n. 471 del 1997 , per avere la CTR erroneamente ritenuto di annullare le sanzioni irrogate al contribuente, pur valutando che non sussistesse incertezza interpretativa con riferimento alle disposizioni di cui agli art. 18 e 19 della Convenzione tra Italia e Brasile.

7. Con il primo motivo di ricorso il contribuente contesta la nullità della decisione impugnata per non avere il giudice del gravame rilevato l'invalidità dell'avviso di accertamento, perché sottoscritto da funzionario decaduto.

7.1. Sulla questione della sottoscrizione dell'atto impositivo è intervenuta anche l'Amministrazione finanziaria nel suo motivo di ricorso incidentale, censurando che il giudice dell'appello ha errato nell'esaminare nel merito la contestazione del ricorrente relativa alla invalidità dell'atto impositivo in conseguenza del difetto di legittimazione del funzionario firmatario, perché avrebbe dovuto invece dichiarare inammissibile la questione introdotta dal ricorrente, in quanto A.A. non l'aveva proposta nel suo ricorso introduttivo del giudizio di primo grado, bensì soltanto mediante le controdeduzioni in grado di appello, perciò tardivamente. Il P.M., nelle sue conclusioni, ha affermato l'inammissibilità di questo motivo di ricorso, perché proposto "contro un capo della sentenza favorevole all'Ufficio" (concl. P.M., pag. 1), ma tanto non impedisce comunque di tener conto delle critiche alla decisione assunta dalla CTR avanzate dalla ricorrente.

Le questioni proposte in materia da ricorrente e controricorrente presentano ragioni di connessione, e possono essere trattate congiuntamente, per ragioni di sintesi e chiarezza espositiva.

7.2. In materia questa Corte di legittimità ha già avuto occasione di chiarire che "in tema di contenzioso tributario, il giudice d'appello, attesa la particolare natura del giudizio, non può decidere la controversia sulla base di un'eccezione (nella specie, relativa alla mancanza di qualifica dirigenziale del sottoscrittore dell'atto impositivo) non ritualmente dedotta con l'originario ricorso introduttivo", Cass. sez. VI-V, 23.6.2017, n. 15769; e non si è mancato più di recente di specificare che "nel processo tributario, la nullità dell'avviso di accertamento - nella quale rientra il caso di sua sottoscrizione da persona diversa da quelle indicate nel primo comma dell' art. 42 del D.P.R. n. 600 del 1973 e per la quale, peraltro, vale anche l'espressa previsione di cui all'art. 61, secondo comma, del D.P.R. cit. - non è rilevabile d'ufficio e la relativa eccezione, se non formulata nel giudizio di primo grado, non è ammissibile qualora venga proposta nelle successive fasi del giudizio", Cass. sez. V, 14.9.2021, n. 24669 (conf. Cass. sez. V, 24.6.2016, n. 13126).

7.3. Pertanto la decisione assunta dal giudice del gravame, che ha respinto la contestazione proposta dal ricorrente, risulta corretta, ed il primo motivo del ricorso principale deve essere perciò respinto, ma occorre rettificare la motivazione perché, alla luce della condivisibile giurisprudenza di legittimità richiamata, la questione è stata proposta tardivamente, e risultava pertanto inammissibile, come correttamente sostenuto dall'Amministrazione finanziaria.

8. Mediante il secondo strumento di impugnazione il ricorrente censura la violazione di legge in cui ritiene essere incorso il giudice del gravame per non aver rilevato l'inammissibilità del ricorso introdotto in sede d'appello dall'Amministrazione finanziaria, che non aveva proposto specifici motivi di impugnazione, essendosi l'Ente impositore limitato a riprodurre pedissequamente parte del testo delle controdeduzioni proposte nel primo grado del giudizio.

8.1. Occorre in proposito rilevare, innanzitutto, che nel primo grado del giudizio l'Amministrazione Finanziaria non era la ricorrente, ed aveva proposto i propri argomenti non introducendo domande, ma impegnandosi a contrastare le tesi dell'impugnante. Diversamente nel secondo grado del giudizio l'Agenzia delle Entrate è stata la ricorrente, ed ha quindi riproposto i suoi argomenti al fine di affermare l'erroneità della pronuncia di primo grado.

Deve quindi rilevarsi come questa Corte di legittimità abbia già avuto occasione di chiarire, condivisibilmente, che "nel processo tributario, la riproposizione in appello delle stesse argomentazioni poste a sostegno della validità dell'atto impugnato dal contribuente, in quanto considerate dall'amministrazione finanziaria idonee a sostenere la legittimità dell'atto stesso e confutare le diverse conclusioni cui è pervenuto il giudice di primo grado, assolve l'onere d'impugnazione specifica imposto dall' art. 53 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 ", Cass. sez. V, 16.6.2006, n. 14031 ; e non si è mancato di precisare che "nel processo tributario, ove l'Amministrazione finanziaria si limiti a ribadire e riproporre in appello le stesse ragioni e argomentazioni poste a sostegno della legittimità del proprio operato, come già dedotto in primo grado, in quanto considerate dalla stessa idonee a sostenere la legittimità dell'avviso di accertamento annullato, è da ritenersi assolto l'onere d'impugnazione specifica previsto dall' art. 53 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 , secondo il quale il ricorso in appello deve

contenere "i motivi specifici dell'impugnazione" e non già "nuovi della sentenza di primo grado, ma rivolto ad ottenere il riesame della causa nel merito", Cass. sez. V, 29.2.2012, n. 3064 .

Il secondo strumento di impugnazione risulta pertanto infondato, e deve quindi essere respinto.

9. Con il terzo motivo di ricorso il contribuente critica nuovamente la nullità della decisione impugnata, e comunque la violazione di legge, in cui è incorsa la CTR omettendo l'esame circa un fatto decisivo per il giudizio che è stato oggetto di discussione tra le parti, e consistente nella condotta dell'Agenzia delle Entrate che non aveva contattato l'Inps prima di inviare l'avviso di accertamento, violando "i principi di collaborazione, buona fede oggettiva nei rapporti tra contribuente e Amministrazione finanziaria" (ric., p. 16), perché era stato proprio l'Ente previdenziale a determinare la condotta del contribuente fornendo esplicite indicazioni che sono state seguite.

Occorre chiarire che l'Inps, pacificamente, completati i calcoli circa i redditi percepiti dal contribuente residente all'estero in relazione all'anno 2008, ed effettuate le sommatorie ed i conguagli, aveva dato indicazione all'odierno ricorrente che non fosse necessario presentare la dichiarazione dei redditi, ed il Virgilio ne aveva dedotto che nulla avesse da dichiarare o sottoporre ad (ulteriore) imposizione, e queste vicende erano state invocate dall'odierno ricorrente sin dal primo grado del giudizio.

9.1. La CTP, la cui decisione è stata riprodotta dall'Amministrazione finanziaria in controricorso, aveva osservato che l'Inps ha rilasciato al contribuente il CUD 2007 certificando "tutti i redditi percepiti dal ricorrente ... ed ha espressamente indicato al ricorrente di essere esente, in assenza di altri redditi, di presentare la dichiarazione dei redditi. L'Agenzia non accerta altri redditi se non quelli riportati nel CUD. Ritendendo che il sostituto d'imposta abbia sbagliato o erroneamente conteggiato l'imposta corrispondente, l'Agenzia avrebbe dovuto, a parere della Commissione, prendere contatto (con) il sostituto d'imposta e con lo stesso chiarire l'eventuale errore nei conteggi. Questi avrebbe eventualmente eseguito il recupero nei confronti del sostituto se accertato l'errore nei conteggi. Il pretendere l'eventuale conguaglio dal ricorrente ed infliggergli la sanzione richiesta con l'atto di accertamento, è del tutto illogico, tenendo presente quanto riportato nel CUD. Considerando quanto appena riportato, la Commissione è del parere che il ricorso sia da accogliere e annullare l'avviso di cui trattasi" (sent. CTP, riportata in controric., p. 4). Risulta pertanto evidente che l'argomento in questione, l'aver l'Ente impositore notificato l'avviso di accertamento senza confrontarsi con l'Istituto previdenziale che aveva fornito informazioni ritenute fuorvianti al contribuente, rappresenta una ragione specifica su cui la CTP ha fondato la sua pronuncia.

Invero dalla sintesi delle questioni proposte dalle parti in sede di appello, come riassunte dalla CTR, non emerge che sia stata specificamente riproposta la questione della condotta dell'Agenzia delle Entrate nei confronti dell'Inps al fine di domandare una pronuncia in merito, e l'odierno ricorrente non chiarisce se e come avrebbe richiesto una simile pronuncia.

9.2. La CTR non esprime specifiche valutazioni in merito, e deve pertanto ritenersi che abbia comunque inteso rigettare la questione, e la scelta appare condivisibile. Non vi è alcuna norma o principio dell'ordinamento tributario, infatti, il quale preveda che l'Amministrazione finanziaria, quando ritiene accertato un fenomeno di evasione, non proceda alla notificazione dell'avviso di accertamento, ma contatti piuttosto la diversa Pubblica e

Amministrazione che ha potuto ingenerare nel contribuente la convinzione della correttezza del proprio comportamento, al fine di ricercare un accomodamento extragiudiziale dell'insorto problema. Per meglio illustrare l'infondatezza della tesi sostenuta dalla CTP, ed invocata dal ricorrente, qualora l'Agenzia delle Entrate in una simile situazione, non avesse inviato l'avviso di accertamento ed avesse invece preso contatti con l'Inps, nel caso in cui l'Ente previdenziale non avesse aderito alla tesi dell'Amministrazione finanziaria, sarebbe stato difficile escludere la responsabilità di

quest'ultima nell'eventualità che fossero scaduti i termini utili per la notificazione dell'atto impositivo. Una cosa è l'affidamento che può essere ingenerato nel contribuente dall'agire di un'articolazione della P.A., diversa dall'Ente impositore, in relazione alla sua possibile incidenza, ad esempio, in materia di elemento psicologico ai fini dell'irrogazione delle sanzioni, quando rilevante, un'altra cosa è sostenere che l'Amministrazione finanziaria non possa procedere all'emissione di atti impositivi, in ipotesi in cui non sono state operate ritenute dovute, dovendo piuttosto cercare un'intesa con diversa Amministrazione, tesi che risulta infondata e deve quindi essere respinta.

10. Con il suo quarto motivo di ricorso il contribuente contesta la violazione degli artt. 18 e 19 della Convenzione sul contrasto alle doppie imposizioni stipulata tra l'Italia ed il Brasile, e ratificata con legge n. 844 del 1980, in cui ritiene essere incorso il giudice dell'appello, perché il trattamento economico riconosciutogli dall'Inps avrebbe natura di misura di sicurezza sociale, e sarebbe pertanto esente da imposizione da parte del Paese che lo eroga al cittadino residente all'estero, ai sensi dell'art. 19 della Convenzione.

10.1. La CTR ha rilevato, in proposito che "da una attenta lettura degli artt. 18 e 19 della Convenzione è dato argomentare che il trattamento pensionistico complessivo erogato dagli Enti previdenziali italiani al signor A.A. non può farsi rientrare nella nozione pattizia di "sistema di sicurezza sociale" di cui all'art. 19 della Convenzione, ma nella diversa nozione di diritto interno di "sistema di previdenza sociale" ben suscumbibile sotto l'egida dell'art. 18 della Convenzione, come correttamente operato dell'Agenzia delle Entrate di Trieste" (sent. CTR, p. 3, il corsivo è nel testo).

Il giudice del gravame ha poi sinteticamente ricostruito la formazione del sistema di previdenza sociale nel diritto italiano ed ha quindi osservato che "la Costituzione Repubblicana, poi, accanto alla "previdenza sociale", legata alla corresponsione di somme in ragione dei contributi versati nel corso dell'attività lavorativa, "crea anche la "sicurezza sociale" garantendo il diritto all'assistenza perfino ai cittadini che, pur non espletando alcuna attività lavorativa, venissero a trovarsi in particolari stati di bisogno ... sono questi particolari stati di bisogno che rientrano nella nozione pattizia di "sicurezza sociale" di cui all'art. 19 della Convenzione ITALIA-BRASILE, e riservata agli importi fino a 5.000 dollari statunitensi che corrispondono agli importi tipici delle pensioni sociali, di invalidità civile, di sordomutismo, di cecità, agli importi cioè erogati dallo Stato a chi viene a trovarsi in particolari stati di bisogno ... La pensione di anzianità del SIGNOR A.A. di euro 19.439,00 rientra sotto la disciplina dell'art. 18 e va tassata secondo i criteri indicati nell'avviso di accertamento impugnato",

che il Collegio "ritiene quindi legittimo" (sent. CTR, p. 4), pertanto risultando imponibili in Italia le somme corrisposte eccedenti i 5.000 dollari.

10.2. Appare quindi necessario ricordare il testo delle norme da prendere in considerazione, e viene quindi in rilievo in primo luogo l'art. 18 (Pensioni e annualità) della Convenzione Italia-Brasile sulle doppie imposizioni che detta: "1. Fatte salve le disposizioni dell'art. 19, le pensioni e le altre remunerazioni analoghe non eccedenti nell'anno solare una somma pari a 5.000 dollari statunitensi, gli assegni alimentari non eccedenti nell'anno solare una somma pari a 5.000 dollari statunitensi, nonché le annualità provenienti da uno Stato contraente e pagati ad un residente dell'altro Stato contraente sono imponibili soltanto in detto altro Stato.

L'ammontare delle pensioni o degli assegni alimentari che eccede i suddetti limiti è imponibile in entrambi gli Stati contraenti.

2. Ai fini del presente articolo:

a) l'espressione "pensioni ed altre remunerazioni analoghe" designa i pagamenti periodici corrisposti successivamente al collocamento a riposo in relazione ad un cessato impiego o come

risarcimento di danni subiti in relazione ad un cessato impiego;

b) il termine "annualità" designa le somme fisse pagate periodicamente vita natural durante, oppure per un periodo di tempo determinato o determinabile in dipendenza di un obbligo contratto di effettuare tali pagamenti contro un adeguato e pieno corrispettivo in denaro o in beni valutabili in denaro (diversi dai servizi resi)" (sottolineatura aggiunta).

L'art. 19 (Funzioni pubbliche) della Convenzione, a sua volta, detta: "... 4. Le pensioni pagate nel quadro di un sistema di sicurezza sociale di uno Stato contraente ad un residente dell'altro Stato contraente sono imponibili soltanto in quest'ultimo Stato" (sottolineatura aggiunta).

10.3. Pertanto le pensioni che si risolvono in pagamenti periodici corrisposti successivamente al collocamento a riposo del lavoratore, in relazione ad un cessato impiego o come risarcimento di danni subiti in relazione ad un cessato impiego, sono espressione di un sistema di previdenza sociale, e quando siano corrisposte ad un cittadino italiano residente in Brasile, sono esenti da imposizione da parte dello Stato di cittadinanza fino all'importo di 5.000,00 dollari, mentre per la misura eventualmente eccedente sono imponibili in entrambi gli Stati. Le pensioni erogate nel quadro di un sistema di sicurezza sociale sono invece imponibili soltanto nello Stato di residenza, e non in quello di cittadinanza.

10.4. La questione in esame, relativa ai tributi da corrispondere per una prestazione pensionistica da un cittadino italiano residente in Brasile, è stata invero sottoposta all'esame di questa Corte di legittimità, sottosezione sesta della sezione tributaria, nel procedimento concluso con pronuncia 11.3.2016, n. 4878. Il ricorso, introdotto dall'Amministrazione finanziaria, è stato dichiarato inammissibile per ragioni procedurali e la pronuncia non costituisce pertanto un precedente. Solo per completezza, pertanto, può ricordarsi come il provvedimento riporti comunque il testo della proposta di definizione, in cui il relatore aveva osservato: "l'assunto logico del giudice del merito è incoerente con la previsione normativa, non potendosi riferire al sistema di sicurezza sociale (quale soltanto è preso in considerazione dal menzionato art. 19) le prestazioni erogate in ragione dell'avvenuta accumulazione del capitale accantonato nel corso della vita lavorativa, prestazioni che fanno riferimento al sistema di previdenza sociale inверatosi nell'attività esercitata dagli istituti previdenziali di categoria ovvero dall'istituto di previdenza generale (nel quale l'INPDAl ha notoriamente finito per confluire negli anni trascorsi)" (p. 5).

10.5. In considerazione della novità della questione esaminata, appare opportuno indicare il principio di diritto secondo cui: "Ai sensi degli artt. 18 e 19 della Convenzione tra Italia e Brasile sul contrasto alle doppie imposizioni del 3.10.1978, ratificata con legge n. 444 del 1980, le somme erogate da un ente previdenziale italiano ad un cittadino italiano residente in Brasile, quando consistono in pagamenti periodici corrisposti successivamente al collocamento a riposo in relazione ad un cessato impiego, hanno natura previdenziale ai sensi dell'art. 18 della Convenzione, e sono sottratte all'imposizione in Italia nella misura che non eccede l'ammontare di 5.000,00 dollari USA, mentre sono imponibili in entrambi gli Stati per la misura eccedente. Ai sensi dell'art. 19 della Convenzione sono invece integralmente sottratte all'imposizione italiana le somme corrisposte al cittadino residente in Brasile nel quadro di un sistema di sicurezza sociale, quali le pensioni sociali, di invalidità civile, di sordomutismo, di cecità, pertanto gli importi erogati dallo Stato italiano a favore di chi viene a trovarsi in particolari stati di bisogno

indipendentemente dall'accumulo di contributi previdenziali; tali somme sono imponibili soltanto nello Stato di residenza, e non in quello di cittadinanza".

Il quarto motivo di ricorso risulta pertanto infondato, e deve essere rigettato.

11. Mediante il suo secondo mezzo di impugnazione incidentale l'Agenzia delle Entrate censura la violazione di legge in cui ritiene essere incorsa la CTR per aver erroneamente annullato le sanzioni irrogate al contribuente, pur ritenendo che non sussistesse incertezza interpretativa con riferimento alle disposizioni di cui agli artt. 18 e 19 della Convenzione tra Italia e Brasile.

11.1. Invero la stessa Amministrazione finanziaria, per anni, ha ritenuto che il nostro Paese non dovesse esercitare l'imposizione sulle pensioni corrisposte ai cittadini italiani residenti all'estero nella frazione di valore eccedente i 5.000,00 dollari, in considerazione di quanto previsto dagli artt. 18 e 19 del Modello OCSE di Convenzione per contrastare il fenomeno della doppia imposizione, utilizzata per i vincolanti Accordi internazionali conclusi con numerosi Paesi, tra cui il Brasile. Questo indirizzo interpretativo è stato repentinamente modificato, ma il fenomeno rivela comunque un'incertezza interpretativa in cui è incorso un soggetto qualificato, come l'Amministrazione fiscale.

11.2. Con più specifico riferimento all'impugnata decisione della CTR, non è condivisibile l'argomento dell'Ente impositore secondo cui il giudice dell'appello avrebbe ritenuto che la normativa da applicare fosse di agevole comprensione, tanto è vero che il giudice del gravame ha innanzitutto ritenuto essere necessaria "una attenta lettura degli artt. 18 e 19" della Convenzione e, al fine di spiegare l'opzione prescelta, ha valutato di doverla illustrare mediante esempi, non mancando di ritenere necessario operare una ricostruzione storica degli istituti al fine di distinguere i concetti di "previdenza sociale", e "sicurezza sociale".

11.2.1. Inoltre, la stessa giurisprudenza di legittimità ha adottato nel passato alcune pronunce che rivelano la complessità della materia oggetto di causa (Cass. 1550/2012 , n. 2301/2010), e comunque ancora non si rinvencono pronunce specifiche sul punto controverso in questa sede, e si è già avuto modo di rilevare che "in tema di sanzioni amministrative per la violazione di obblighi tributari, l'assenza di un consolidato orientamento della giurisprudenza di legittimità in epoca precedente l'avviso di accertamento costituisce presupposto per l'esistenza di una condizione di incertezza nell'interpretazione delle norme violate, Cass. sez. V, 8.6.2021, n. 15866 .

Sussistono pertanto i presupposti di legge perché restino annullate le sanzioni, come ha correttamente ritenuto il giudice dell'appello.

Il secondo strumento di ricorso incidentale risulta pertanto infondato e deve essere respinto.

In definitiva devono essere rigettati sia il ricorso principale sia il ricorso incidentale.

12. Le spese di lite del giudizio di legittimità, tenuto conto della reciproca soccombenza delle parti, e considerata la parziale novità e la complessità delle questioni sottoposte, in assenza di precedenti specifici della giurisprudenza di legittimità in materia, possono essere interamente compensate tra le parti.

11.1. Risultano integrati i presupposti per il versamento, da parte del ricorrente, del c.d. doppio contributo.

11.2. In relazione al ricorso incidentale, 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 .

La Corte di Cassazione,

P.Q.M. rigetta il ricorso proposto da A.A., ed il ricorso incidentale introdotto dall'Agenzia delle Entrate.

Compensa le spese di lite tra le parti.

Ai sensi del D.P.R. 30 maggio 2002, n. 115 , art. 13 , comma 1 quater, dà atto della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento, da parte del ricorrente, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello da corrispondere per il ricorso a norma del cit. art. 13, comma 1-bis, se dovuto.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza