

Sentenza del 09/08/2024 n. 22585 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

In data 15 gennaio 2014 A.A., pilota istruttore del (Omissis) Stormo dell'Aeronautica Militare Italiana, presentava all'Agenzia delle Entrate - Direzione Provinciale II di Roma istanza di rimborso di Euro 124.837,00, somma indebitamente versata a titolo di IRPEF, addizionali regionale e comunale, negli anni di imposta 2011 e 2012, sul rimborso forfettario corrispostogli dal Ministero della Difesa degli Emirati Arabi Uniti, alle dipendenze del quale aveva esercitato l'attività di pilota istruttore.

2. Avverso il silenzio-rifiuto dell'Ufficio, A.A. proponeva ricorso dinanzi alla Commissione Tributaria Provinciale di Roma la quale, con sentenza n. 5452/40/2017, pronunciata il 23 febbraio 2017 e depositata l'1 marzo 2017, lo rigettava, ritenendo che, data l'inesistenza della correlativa imposta emiratina, la non imponibilità ai fini IRPEF avrebbe comportato una iniqua esclusione di ogni imposta sul reddito, esclusione palesemente estranea alle finalità della Convenzione Italia - EAU e non derivante dal testo della stessa.

3. Interposto gravame dal contribuente, la Commissione Tributaria Regionale del Lazio, con sentenza n. 797/17/2021, pronunciata il 10 aprile 2019 e depositata in segreteria l'11 febbraio 2021, rigettava l'appello, ritenendo, da un lato, non sussistente una situazione di doppia imposizione, data la mancata applicazione di qualsiasi imposta da parte degli Emirati Arabi, e, dall'altro, il permanere in Italia del centro di interessi familiari e sociali del contribuente.

4. Avverso tale sentenza ha proposto ricorso per cassazione A.A., sulla base di un unico motivo.

L'Agenzia delle Entrate si costituisce al solo fine dell'eventuale partecipazione all'udienza di discussione della causa ai sensi dell' art. 370 , primo comma, cod. proc. civ.

Il ricorrente ha depositato memoria.

5. La discussione del ricorso è stata fissata dinanzi a questa sezione per la pubblica udienza del 19 aprile 2024, nella quale il Pubblico Ministero ed i procuratori delle parti hanno concluso come da verbale in atti.

Motivi della decisione 1. Con l'unico motivo di ricorso, il contribuente eccepisce violazione e falsa applicazione dell'art. 19, comma 1, lett. a) della Convenzione internazionale conclusa tra il Governo della Repubblica italiana e il Governo degli Emirati Arabi Uniti per evitare le doppie imposizioni in materia di imposte sul reddito e per prevenire le evasioni fiscali, fatta ad Abu

Dhabi il 22 gennaio 1995 e ratificata dalla legge 28 agosto 1997, n. 309 , nonché dell' art. 117 Cost., in relazione all'art. 360, primo comma, num. 3), cod. proc. civ.

Deduce, in particolare, che la C.T.R. avrebbe erroneamente interpretato l'art. 19, primo comma, lett. a) della rubricata Convenzione, dato che l'Italia non sarebbe legittimata a esercitare la propria potestà impositiva sui redditi di fonte emiratina percepiti dal contribuente, potestà riservata in via esclusiva, secondo la Convenzione, al soggetto pagatore, non rilevando l'effettivo esercizio o meno della relativa potestà impositiva da parte degli Emirati Arabi Uniti.

2. Procedendo quindi all'esame del motivo di ricorso, osserva la Corte quanto segue.

2.1. L'unico motivo di ricorso è fondato.

In materia di imposta sui redditi, in linea di principio, i soggetti passivi dell'IRPEF sono individuati dall' art. 2 del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (testo unico delle imposte sui redditi), in base al quale l'obbligazione tributaria grava su tutti i possessori di reddito, residenti e non residenti nel territorio dello Stato.

Il requisito della residenza, pur non incidendo sulla soggettività passiva, assume rilievo ai fini della individuazione degli elementi imponibili nel territorio dello Stato e, dunque, ai fini della estensione territoriale del presupposto di imposta. Infatti, mentre i soggetti residenti sono attinti in base al criterio soggettivo dell'"utile mondiale" (worldwide income taxation o principio della tassazione mondiale), ovunque prodotto, i soggetti non residenti sono incisi soltanto per i redditi che si considerano prodotti nel territorio dello Stato italiano, poiché il prelievo fiscale avviene in base al criterio oggettivo della territorialità della fonte del reddito.

Il doppio criterio di prelievo, volto ad escludere zone franche dall'imposizione, implica il rischio di doppie imposizioni rispetto a quei Paesi che utilizzano gli stessi criteri e, per tale ragione, si rende necessario ricorrere all'adozione di appositi accordi bilaterali tra gli Stati contro la doppia imposizione, che, per il tramite delle leggi nazionali di ratifica, producono effetti direttamente all'interno dei singoli ordinamenti interessati.

Tanto premesso, di regola le Convenzioni che si uniformano ai modelli predisposti dall'OCSE prevedono o una potestà esclusiva dello Stato estero, o una potestà concorrente dei due Stati contraenti, per cui si impone di verificare in quale delle due ipotesi ricada la Convenzione sottoscritta dall'Italia e dagli Emirati Arabi.

L'art. 19, comma 1, lett. a), della Convenzione Italia-Emirati Arabi Uniti contro le doppie imposizioni prescrive che "le remunerazioni, diverse dalle pensioni, pagate da uno Stato contraente o da una sua suddivisione politica o amministrativa o da un suo ente locale a una persona fisica, in corrispettivo di servizi resi a detto Stato o detta suddivisione o ente, sono imponibili soltanto in questo Stato".

La disposizione riprende l'art. 19, paragrafo 1, del Modello di Convenzione OCSE per evitare la doppia imposizione (secondo cui "i salari, gli stipendi e le altre remunerazioni analoghe, diverse dalle pensioni, pagate da uno Stato contraente o da una sua suddivisione politica o da un suo ente locale a una persona fisica per servizi resi allo Stato o alla sua suddivisione o ente locale,

sono imponibili esclusivamente in tale Stato") e si fonda sul criterio denominato "State of the fund principle", secondo il quale, in caso di soggetto residente in uno Stato che presta all'estero un servizio in favore dell'altro Stato contraente o in favore di una sua suddivisione politica o di un ente locale, la tassazione del reddito è legata alla localizzazione dello Stato in cui il reddito viene prodotto e in cui vengono corrisposte le relative remunerazioni.

Lo Stato della fonte del reddito viene, in tal caso, individuato in quello in cui il reddito viene prodotto, al quale viene attribuito in via esclusiva il potere impositivo. Tale fattispecie si distingue dalla diversa ipotesi in cui l'attività svolta all'estero da soggetto residente in Italia viene, invece, assoggettata ad una potestà impositiva concorrente tra lo Stato della fonte, ove viene prodotto il reddito, e lo Stato di residenza fiscale del lavoratore, in ordine alla quale la doppia imposizione economica che si viene a creare viene eliminata attraverso il meccanismo del riconoscimento da parte dello Stato di residenza di un credito di imposta.

Il dato testuale della norma pattizia convenzionale in esame, che utilizza l'espressione "...imponibili soltanto in questo Stato" (e cioè lo Stato contraente), porta a ritenere, alla luce di una interpretazione assunta in base al significato proprio del testo, che la Convenzione implichi l'attribuzione esclusiva della potestà impositiva ad uno Stato, individuato, nel caso in esame, in quello in cui il reddito viene prodotto (ossia gli Emirati Arabi Uniti), e preclude all'altro Stato contraente (ossia l'Italia) la tassazione.

A tale riguardo occorre rammentare che, ai fini dell'interpretazione delle Convenzioni internazionali, la Convenzione di Vienna del 23 maggio 1969 (ratificata e resa esecutiva in Italia con legge 12 febbraio 1974, n. 112), all'art. 31, privilegia il criterio ermeneutico dell'interpretazione letterale più rivolto al testo della Convenzione che al contesto in cui la stessa è stata adottata;

ogni trattato deve, quindi, essere interpretato secondo buona fede ed il significato da attribuire ad un determinato termine deve di norma coincidere con il significato ordinario dello stesso, con la conseguenza che sul significato ordinario può prevalere uno "particolare" solo "se è certo che tale era l'intenzione delle parti".

Nello stesso senso, peraltro, anche questa Corte (Cass. 17 aprile 2019, n. 10706), a proposito dei criteri di interpretazione delle convenzioni sulla doppia imposizione, ha a sua volta fatto riferimento alla medesima regola generale di cui all'art. 31, paragrafo 1, della Convenzione di Vienna, evidenziando che, ai sensi di quest'ultima disposizione, l'interpretazione letterale delle Convenzioni sia il criterio ermeneutico prima facie rilevante, nell'ambito di una ermeneutica rivolta prevalentemente al testo dello strumento pattizio ed al senso ordinario delle espressioni che lo compongono, mentre il ricorso a metodi diversi dall'interpretazione letterale è consentito unicamente nei casi in cui quest'ultima conduca a conclusioni oscure o in conflitto con altre regole del sistema (in senso conforme, Cass. 24 novembre 2016, n. 23984 , che, dovendo applicare la Convenzione Italia-Francia, art. 17, ha richiamato i principi interpretativi dettati dalla Convenzione di Vienna in materia di tassazione del reddito di una artista che aveva effettuato esibizioni canore in Francia).

A corroborare l'interpretazione letterale sopra individuata e, quindi, la non tassabilità in Italia della remunerazione per "servizi resi" all'altro Stato contraente, soccorre la disciplina dettata dalla Convenzione, art. 23, rubricato "Eliminazione della doppia imposizione", che al punto 2) prevede che, qualora un soggetto fiscalmente residente in Italia consegua redditi imponibili negli Emirati Arabi Uniti, lo Stato italiano può egualmente includere tali redditi nella base imponibile per il calcolo delle imposte sul reddito, ma alla condizione che riconosca una detrazione pari all'imposta versata nello Stato estero; tuttavia si subordina l'inclusione del reddito estero nella base imponibile alla condizione che "esprisse disposizioni della presente Convenzione non stabiliscano diversamente": la Convenzione, art. 19, comma 1, lett. a), nella parte in cui stabilisce che i servizi resi ad uno Stato contraente "sono imponibili soltanto in questo Stato", integra propriamente un'eccezione espressa, convenzionalmente stabilita, alla regola secondo cui i redditi conseguiti nell'altro Stato dal soggetto fiscalmente residente in Italia, sono normalmente inclusi nella base imponibile per il calcolo delle imposte nazionali sul reddito (Cass. 21 gennaio 2020, n. 1210).

Posto quindi il potere impositivo esclusivo degli Emirati Arabi, risulta a fortiori del tutto irrilevante la questione sulla presunta inesistenza di una imposta delle persone fisiche negli Emirati Arabi Uniti, dalla quale deriverebbe il rischio di una totale esenzione da imposta a favore del contribuente.

L'interpretazione letterale del citato art. 19 porta infatti a ritenere che, al ricorrere delle condizioni previste dalla stessa disposizione, l'esclusione, dalla base imponibile delle imposte italiane, dei redditi derivanti da servizi resi in favore degli Emirati Arabi da parte di un soggetto residente in Italia, è espressa in termini incondizionati e non correlata all'ipotetico ulteriore presupposto della doppia imposizione giuridica, nella specie della contemporanea imposizione sugli stessi redditi da parte degli Emirati Arabi.

Le considerazioni svolte conducono, dunque, ad affermare che le remunerazioni corrisposte dal Quartier Generale delle forze Armate degli Emirati Arabi all'odierno ricorrente per i servizi resi in base all'Accordo tecnico riguardante il programma di addestramento per la Pattuglia Acrobatica Aeronautica degli Emirati Arabi, alla luce dell'interpretazione letterale della Convenzione sopra individuata, non sono assoggettate ad una doppia potestà impositiva dei due Paesi contraenti, sicché lo Stato italiano non è legittimato ad esercitare la propria potestà impositiva sui redditi di fonte emiratina (in questo senso, v., di recente, Cass. 24 giugno 2021, nn. 18237 e 18238).

3. Conseguie l'accoglimento del ricorso. Non essendo necessari ulteriori accertamenti in punto di fatto, la causa può essere decisa nel merito, con l'accoglimento dell'originario ricorso proposto.

Le spese di giudizio seguono la soccombenza dell'Agenzia delle Entrate, secondo la liquidazione di cui al dispositivo.

Spese compensate per le fasi di merito.

P.Q.M. La Corte accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, accoglie l'originario ricorso proposto dal ricorrente.

Condanna l'Agenzia delle Entrate alla rifusione, in favore del ricorrente, delle spese del presente giudizio, che si liquidano in Euro 1.518,00 per esborsi ed Euro 7.300,00 per compensi, oltre 15% per rimborso spese generali, C.A.P. ed I.V.A.

Spese compensate per i gradi di merito.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza