

Sentenza del 09/09/2024 n. 24205 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

A.A. (d'ora in poi, "il ricorrente" o "il contribuente") svolge la professione di pilota aereo e negli anni 2010 e 2011 lavorava alle dipendenze della compagnia Netjets Management Ltd, con sede in Gran Bretagna e direzione effettiva in Portogallo.

Nelle predette annualità, i redditi di lavoro dipendente percepiti dal ricorrente venivano assoggettati a ritenuta fiscale in Portogallo per le somme, rispettivamente, di Euro 24.224,64 e di Euro 18.171,04.

Ai sensi dell'art. 15 della Convenzione contro le doppie imposizioni Italia-Portogallo, il ricorrente ritenne di non dichiarare i citati redditi di lavoro dipendente al fisco italiano.

Successivamente, il 9/11/2015 il contribuente presentò istanza di adesione alla procedura di collaborazione volontaria, ai sensi della legge n. 186 del 2014 ("voluntary disclosure") per regolarizzare alcune attività finanziarie detenute all'estero e non indicate nelle dichiarazioni dei redditi, tra le quali il conto corrente sul quale veniva mensilmente accreditato lo stipendio erogato dalla compagnia aerea datrice di lavoro.

Negli inviti a comparire emessi dall'Agenzia delle Entrate per gli anni 2010 e 2011, in seno al procedimento di voluntary disclosure avviato dal ricorrente, l'Agenzia delle Entrate affermò l'assoggettamento a tassazione anche in Italia dei redditi percepiti dal ricorrente in Portogallo, visto che la Convenzione italo-portoghese all'art. 15 non prevede l'esclusività della tassazione in Portogallo dei redditi percepiti dal contribuente.

L'Ufficio, inoltre, ritenne non riconoscibile il credito per le imposte pagate dal ricorrente in Portogallo, in quanto il relativo reddito percepito all'estero non era stato indicato nella dichiarazione presentata.

Il ricorrente, dopo aver perfezionato il procedimento di collaborazione volontaria, presentò in data 20/4/2017 istanza all'Agenzia delle Entrate per ottenere il rimborso delle imposte versate in Portogallo.

Proposto ricorso avverso il silenzio rifiuto serbato dall'amministrazione, la C.T.P. di Novara lo accolse.

Su appello dell'amministrazione, la C.T.R. del Piemonte riformò integralmente la sentenza di primo grado.

Avverso la sentenza di appello, il contribuente ha proposto ricorso per cassazione affidato a quattro motivi.

L'Agenzia delle Entrate ha depositato un atto di costituzione al solo fine di ricevere l'avviso dell'udienza pubblica e di poter partecipare alla discussione orale.

Il sostituto Procuratore Generale, dott. B.B., ha depositato requisitoria scritta.

Il contribuente ha depositato memoria difensiva ex art. 378 c.p.c.

Motivi della decisione 1. Con il primo motivo di ricorso, rubricato "Violazione e falsa applicazione di norme di diritto ai sensi dell' art. 360 , comma 1, n. 3 c.p.c.: violazione degli artt. 10 , comma 1 e 117, comma 1 Cost., degli artt. 15 e 22 della Convenzione tra la Repubblica Italiana e la Repubblica Portoghese per evitare le doppie imposizioni e prevenire l'evasione fiscale in materia di imposte sul reddito, ratificata con legge n. 562/1982 , e dell' art. 75 del D.P.R. n. 600 del 1973 , dell' art. 5-quater del D.L. n. 167/1990 e ss.mm.ii., degli artt. 2 e 5 del D.Lgs. n. 218/1997 . Errata statuizione di intangibilità dei contenuti dell'atto conclusivo del procedimento di collaborazione volontaria nonostante il divieto di doppia imposizione sancito dalla norma internazionale pattizia", il ricorrente censura la sentenza impugnata nella parte in cui ha affermato che la pretesa intangibilità dell'atto conclusivo del procedimento di collaborazione volontaria (prevista dal combinato disposto di norme primarie interne, cioè l' art. 5-quater del D.L. n. 167/1990 ss.mm.ii. e gli artt. 2 e 5 del D.Lgs. n. 218 del 1997) gli impedisce di richiedere il rimborso delle imposte da lui pagate al fisco portoghese sui redditi di lavoro tassati anche in Italia.

Una tale conclusione si porrebbe in contrasto con gli artt. 15 e 22 della Convenzione italo-portoghese contro le doppie imposizioni.

L'art. 15, comma 3, della citata Convenzione stabilisce che "le remunerazioni relative al lavoro subordinato svolto a bordo di navi o di aeromobili utilizzati in traffico internazionale sono imponibili nello Stato contraente nel quale è situata la sede della direzione effettiva dell'impresa", mentre l'art. 22 della stessa fonte, al comma 2, stabilisce che "se un residente dell'Italia possiede elementi di reddito che sono imponibili in Portogallo, l'Italia, nel calcolare le proprie imposte sul reddito specificate nell'art. 2 della presente Convenzione, può includere nella base imponibile di tali imposte detti elementi di reddito, a meno che espresse disposizioni della predetta Convenzione non stabiliscano diversamente.

In tal caso, l'Italia deve dedurre dalle imposte così calcolate l'imposta sui redditi pagata in Portogallo, ma l'ammontare della deduzione non può eccedere la quota di imposta italiana attribuibile ai predetti elementi di reddito nella proporzione in cui gli stessi concorrono alla formazione del reddito complessivo".

La fonte internazionale pattizia, dunque, prevarrebbe su ogni contrastante disposizione interna "sotto-ordinata e generale", comprese le norme sulla voluntary disclosure e sull'accertamento con adesione.

La conseguenza sarebbe che, anche dopo il perfezionamento della voluntary disclosure, il contribuente che avesse pagato in Italia le imposte sul reddito da lavoro dipendente percepito in

Portogallo avrebbe il diritto al rimborso delle imposte pagate in Portogallo.

2. Con il secondo motivo di ricorso, rubricato "Violazione e falsa applicazione di norme di diritto ai sensi dell' art. 360 , comma 1, n. 3 c.p.c.: violazione e falsa applicazione dell' art. 5-quater del D.L. n. 167/1990 ss.mm.ii., nonché degli artt. 2 e 5 del D.Lgs. n. 218 del 1997 sotto altro profilo. Errata equiparazione del perfezionamento della speciale procedura di collaborazione volontaria all'istituto generale dell'accertamento con adesione, con conseguente erronea statuizione di inammissibilità della domanda di rimborso per irretrattabilità dell'accordo con il fisco", il contribuente censura la sentenza impugnata nella parte in cui assimila il perfezionamento della procedura di collaborazione volontaria di cui all' art. 5-quater del D.L. n. 167/1990 ss.mm.ii. all'accertamento con adesione di cui al D.Lgs. n. 218 del 1997 , di cui il citato art. 5-quater richiama soltanto l'art. 5, commi 1 e 1-bis in merito alla necessità di un invito a comparire e non anche l'art. 2 in ordine agli effetti del perfezionamento della procedura.

Ne conseguirebbe che il perfezionamento della procedura di collaborazione volontaria non determina un effetto preclusivo della possibilità per il contribuente di ottenere la "rettifica", anche sotto forma di rimborso, del quantum da lui dovuto.

Inoltre, secondo il contribuente, vi sarebbero significative differenze tra l'istituto dell'accertamento con adesione (che segue ad un atto di accertamento dell'ufficio) e l'istituto condonistico-premiale della "voluntary disclosure", la cui ratio, peraltro, rimarrebbe frustrata se, una volta dichiarato il reddito percepito e tassato all'estero, al contribuente non fosse consentito detrarre l'imposta versata all'estero dall'imposta complessivamente dovuta in Italia.

2.1. Il primo e il secondo motivo di ricorso, che per la loro stretta connessione possono essere esaminati e decisi congiuntamente, sono fondati.

2.2. Occorre premettere che con la Convenzione bilaterale sulla doppia imposizione citata nei motivi di ricorso, lo Stato italiano, nel caso in cui assoggetti a imposizione elementi di reddito imponibili in Portogallo, si è obbligato nei confronti dello Stato portoghese a "dedurre dalle imposte così calcolate l'imposta sui redditi pagata in Portogallo, ma l'ammontare della deduzione non può eccedere la quota di imposta italiana attribuibile ai predetti elementi di reddito nella proporzione in cui gli stessi concorrono alla formazione del reddito complessivo".

Il termine "deduzione" utilizzato dalla Convenzione è atecnico: il meccanismo con cui si evita la doppia imposizione, in realtà, non è la deduzione dalla base imponibile, ma la detrazione dell'imposta assolta all'estero da quella complessivamente (sul "reddito complessivo") dovuta allo Stato italiano.

L'obbligo che lo Stato italiano ha assunto nei confronti dello Stato portoghese è un obbligo incondizionato: proprio perché, in subiecta materia, non è lo Stato italiano che, motu proprio, nella sua sovranità, concede al residente, suo contribuente, un credito d'imposta, quest'ultimo (quale strumento tecnico utilizzato per assicurare la detrazione) non può essere subordinato ad oneri da parte del contribuente.

In altre parole, con la Convenzione bilaterale l'Italia si è obbligata, nei confronti del Portogallo, a limitare la sua sovranità in tema di imposizione fiscale; si è obbligato a far sì che i contribuenti che paghino le tasse al fisco portoghese in relazione ad elementi di reddito posti in essere in Portogallo, nel caso in cui siano assoggettati a tassazione anche in Italia in relazione a quegli stessi elementi di reddito, non subiscano una doppia imposizione.

L'adempimento di tale obbligo internazionale non può subire, sul piano della normativa interna, limitazioni non concordate tra gli Stati parti della Convenzione, con la conseguenza che all'odierno ricorrente, che pretende di non subire una doppia imposizione in relazione agli elementi di reddito assoggettati a tassazione sia in Portogallo che in Italia, l'Agenzia delle Entrate non può opporre l'inadempimento degli oneri formali di cui all' art. 165 , comma 8, Tuir , perché così facendo esporrebbe lo Stato italiano ad una violazione del diritto internazionale pattizio.

Peraltro, l'ordinamento tributario interno, nell'ambito delle imposte sui redditi, contiene delle disposizioni che attribuiscono prevalenza agli accordi internazionali conclusi dall'Italia.

In questi termini depone l' art. 75 del D.P.R. n. 600 del 1973 , mentre l' art. 169 Tuir , nell'attribuire generale prevalenza agli accordi internazionali contro la doppia imposizione, fa salva l'applicazione delle norme dello stesso Tuir solo se concretamente più favorevoli al contribuente, con la conseguenza che all'odierno contribuente, per negargli la detrazione d'imposta contro la doppia imposizione (o il rimborso della quota di imposta versata in Italia in assenza del riconoscimento del credito per l'imposta versata all'estero) non può opporsi l'omessa presentazione della dichiarazione o l'omessa indicazione dei redditi prodotti all'estero nella dichiarazione presentata.

Dunque, in presenza di un obbligo internazionale incondizionato dello Stato italiano di evitare la doppia imposizione al contribuente residente il cui reddito sia assoggettato ad imposizione sia nello Stato in cui sia prodotto e percepito, sia in Italia, l' art. 165 , comma 8, Tuir non può applicarsi, mentre può generalmente applicarsi al contribuente residente i cui redditi siano stati prodotti e tassati (anche) in uno Stato con il quale l'Italia non ha concluso una Convenzione contro la doppia imposizione (o in uno Stato verso il quale l'Italia non abbia, comunque, l'obbligo giuridico di neutralizzare la doppia imposizione nei confronti del contribuente suo residente).

È appena il caso di osservare, sul piano nomofilattico, che statuendo nei sensi di cui supra questa Corte non si pone in contrasto con la sua precedente giurisprudenza.

Il tema del rapporto tra convenzione internazionale contro la doppia imposizione e l' art. 165 , comma 8, Tuir , infatti, non è stato mai oggetto di specifica indagine in sede di legittimità (le sentenze n. 5524, 5550, 5558, 5563 e 5595 del 2024, infatti, sul presupposto del concorso tra la potestà impositiva dello Stato italiano e quello dello Stato estero che con il primo abbia concluso una convenzione internazionale contro le doppie imposizioni, hanno genericamente affermato che il divieto della doppia imposizione viene assicurato tramite il "meccanismo del credito d'imposta" di cui all' art. 165 Tuir ; nella fattispecie esaminata dall'ordinanza n. 23190 del 2023, invece, la convenzione internazionale evocata era irrilevante *ratione temporis* ai fini della risoluzione del caso concreto).

2.3. Coglie altresì nel segno la censura del contribuente, proposta avverso la sentenza impugnata, tesa a contestare l'efficacia preclusiva del diritto al rimborso che il perfezionamento della procedura di collaborazione volontaria produrrebbe mercé la definizione dell'accertamento mediante adesione di cui al comma 1 dell' art. 5-quater del D.L. n. 167 del 1990 , conv. in L. n. 227 del 1990 , introdotto dall' art. 1 della legge n. 186 del 2014 .

La giurisprudenza di questa Corte ha recentemente precisato che vi sono rilevanti differenze tra l'accertamento con adesione previsto e disciplinato dal D.Lgs. n. 218 del 1997 e quello previsto e disciplinato nell'ambito della procedura di collaborazione volontaria di cui alla legge n. 186 del 2014 (Cass., Sez. 5, Sentenza n. 2964 del 01/02/2023 , Rv. 667069 - 01), differenze che risiedono principalmente, ai fini che in questa sede interessano, nella circostanza che, contrariamente a quanto accade nell'accertamento con adesione di cui al D.Lgs. n. 218 del 1997 , nell'accertamento con adesione "incastonato" nell'ambito della procedura di collaborazione volontaria di cui alla legge n. 186 del 2014 l'iniziativa procedimentale appartiene inderogabilmente al contribuente il quale, mentre nell'accertamento con adesione tout court di cui al D.Lgs. n. 218 del 1997 , subendo un atto impositivo del fisco, definisce bonariamente con quest'ultimo una pretesa erariale con effetti premiali sull'ammontare delle sanzioni ma con lo "svantaggio" della irretrattabilità della definizione, nell'ambito della procedura di collaborazione volontaria mette a conoscenza il fisco di attività finanziarie e patrimoniali di cui quest'ultimo era completamente all'oscuro e, qualora egli sia stato leale in tale attività di disclosure, conserva il diritto ad una imposizione secondo legge (e secondo le norme di diritto internazionale pattizio) delle attività disvelate, con la conseguenza che, dopo aver corrisposto all'erario, in seguito all'accertamento con adesione, per godere dei benefici premiali assicurati dall'istituto della collaborazione volontaria, quanto liquidato dall'amministrazione a definizione della procedura, non gli è precluso il diritto al rimborso delle somme eventualmente corrisposte in eccesso o per un titolo non dovuto (cfr., seppur con riferimento al diverso ambito della cd. "euroritenuta", Cass., Sez. 5, Sentenza n. 738 del 12/01/2023 , Rv. 667070 - 01).

3. Con il terzo motivo di ricorso, rubricato "Violazione e falsa applicazione di norme di diritto ai sensi dell' art. 360 , comma 1, n. 3 c.p.c.: violazione e falsa applicazione dell' art. 5-quater del D.L. n. 167/1990 ss.mm.ii., nonché degli artt. 2 e 5 del D.Lgs. n. 218 del 1997 sotto ulteriore profilo. Errata qualificazione della domanda di rimborso del Sig. Riva come impugnazione o richiesta di modificazione dell'atto conclusivo del procedimento di collaborazione volontaria", il contribuente censura la sentenza impugnata anche qualora si ritenesse che il perfezionamento della procedura di voluntary disclosure impedisca la richiesta di rimborso di imposte versate in seno a tale procedura e che l' art. 2 , comma 3, del D.Lgs. n. 218 del 1997 sia applicabile anche alla collaborazione volontaria.

Deduce il ricorrente che la sua domanda amministrativa avesse ad oggetto non le somme versate al fisco italiano, bensì quelle versate al fisco portoghese.

4. Con il quarto motivo di ricorso, rubricato "Violazione e falsa applicazione di norme di diritto ai sensi dell' art. 360 , comma 1, n. 3 c.p.c.: violazione e falsa applicazione dell' art. 165 , comma 8, del Tuir e dell' art. 1-ter del D.L. n. 50/2017 ss.mm.ii. Errata affermazione della legittimità della doppia imposizione per redditi percepiti all'estero e definiti con il procedimento di

collaborazione volontaria prima dell'entrata in vigore del D.L. n. 50/2017 ", il contribuente contesta l'affermazione, contenuta nella sentenza impugnata, secondo cui la disposizione di cui all' art. 1-ter del D.L. n. 50/2017 ss.mm.ii., che ha escluso l'applicazione dell' art. 165 , comma 8, del Tuir nella procedura di collaborazione volontaria, recherebbe un principio innovativo valido solo per il futuro, cioè per le procedure di collaborazione volontaria non definite al tempo della sua entrata in vigore.

4.1. Il terzo e il quarto motivo di ricorso sono assorbiti dall'accoglimento dei primi due motivi.

5. La sentenza d'appello è cassata, sulla base del seguente principio di diritto:

"L'obbligo incondizionato, previsto dalle Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni sui redditi, di detrarre, entro determinati limiti, dall'imposta da versare al fisco italiano l'imposta versata al fisco estero, si applica anche nel caso di omessa presentazione della dichiarazione o di omessa indicazione dei redditi prodotti all'estero nella dichiarazione presentata, in quanto la norma interna (art. 165 , comma 8, Tuir) non può legittimamente limitare l'efficacia precettiva delle norme internazionali pattizie o porsi in contrasto con esse (art. 117 , comma 1, Cost.), premurandosi lo stesso ordinamento interno, tramite le disposizioni di cui all' art. 75 del D.P.R. n. 600 del 1973 e all' art. 169 del D.P.R. n. 917 del 1986 (quest'ultima nella parte in cui afferma implicitamente la prevalenza del diritto internazionale pattizio nel caso in cui sia più favorevole al contribuente), di attribuire alle norme interne il carattere della cedevolezza rispetto alle norme internazionali pattizie più favorevoli al contribuente".

Non essendovi ulteriori accertamenti di fatto da compiere, la causa può essere decisa nel merito con la condanna dell'amministrazione al rimborso in favore del contribuente di quanto da lui versato definitivamente al fisco portoghese, nei limiti quantitativi previsti dalla convenzione italo-portoghese contro le doppie imposizioni.

5. Sussistono giusti motivi per compensare tra le parti le spese dei giudizi di merito, mentre le spese del presente giudizio seguono la soccombenza e sono liquidate in dispositivo.

P.Q.M. Accoglie il primo e il secondo motivo di ricorso, assorbiti il terzo e il quarto.

Cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, condanna l'Agenzia delle Entrate al rimborso, in favore di A.A., delle imposte versate al fisco portoghese sugli stessi elementi di reddito tassati in Italia, nei limiti quantitativi previsti dalla Convenzione italo-portoghese contro le doppie imposizioni.

Compensa tra le parti le spese dei giudizi di merito.

Condanna l'Agenzia delle Entrate al pagamento, in favore di A.A., delle spese del giudizio di legittimità, che si liquidano in Euro tremila per compenso, oltre al rimborso delle spese generali, iva e cpa come per legge, ed oltre ad Euro duecento per spese vive.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza