

Civile Ord. Sez. 5 Num. 11035 Anno 2021

Presidente: CRUCITTI ROBERTA MARIA CONSOLATA

Relatore: D'ORAZIO LUIGI

Data pubblicazione: 27/04/2021

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 4764/2014 R.G. proposto da

Vitali Felice, rappresentato e difeso, giusta procura a margine del ricorso,
dall'Avv. Giancarlo Zoppini, ^{dall'Avv. Giuseppe Russo Cerrace} e dall'Avv. Giuseppe Pizzonia, elettivamente
domiciliato presso lo studio del primo, in Roma, Via della Scrofa n. 57

– ricorrente –

1
Cons.Est.Luigi D'Orazio

RGN 4764 2014

contro

Agenzia delle entrate, in persona del legale rappresentante pro tempore, rappresentata e difesa dall'Avvocatura Distrettuale dello Stato e presso i cui uffici domicilia in Roma, alla Via dei Portoghesi n. 12

-controricorrente-

avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale della Lombardia, n. 100/36/2013, depositata il 2 luglio 2013.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 4 novembre 2020 dal Consigliere Luigi D'Orazio.

RILEVATO CHE:

1. La Commissione tributaria regionale della Lombardia accoglieva l'appello proposto dalla Agenzia delle entrate avverso la sentenza della Commissione tributaria provinciale di Milano (n. 124/26/12), con cui era stato accolto il ricorso di Felice Vitali, residente in Gran Bretagna all'epoca dei fatti, contro l'avviso di accertamento emesso nei suoi confronti dalla Agenzia delle entrate di Milano, per l'anno 2005, con cui era stata ripresa a tassazione la somma di € 68.839,00 non dichiarata in Italia, derivante da reddito da pensione erogata dall'Inps in Italia, con una maggiore imposta Irpef per € 19.919,00, oltre ad una maggiore addizionale regionale per € 934,00 e sanzioni per € 20.853,00. Il primo Giudice aveva ritenuto applicabile il disposto dell'art. 18 comma 1 della Convenzione Italia-Regno Unito per evitare le doppie imposizioni, sicché le somme percepite a titolo di pensione erano imponibili soltanto nello Stato estero di residenza del contribuente. Per il giudice di appello, invece, il contribuente non aveva documentato la "sottoposizione al Fisco inglese del provento riscosso dall'Inps italiano".

2. Avverso tale sentenza propone ricorso per cassazione il contribuente,

2

Cons.Est. Luigi D'Orazio

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

depositando successivamente memoria scritta.

3. Resiste con controricorso l'Agenzia delle entrate.

CONSIDERATO CHE:

1. Con il primo motivo di impugnazione il contribuente deduce la "nullità della sentenza impugnata nella parte in cui i giudici di appello hanno omesso di pronunciarsi sul motivo afferente la nullità/illegittimità dell'avviso di accertamento per carenza di potere derivante da incompetenza funzionale assoluta dell'Ufficio accertatore. La sentenza è in parte qua viziata da violazione dell'art. 112 c.p.c., in relazione all'art. 360, primo comma, n. 4, c.p.c.", in quanto sin dal ricorso introduttivo il contribuente ha dedotto l'illegittimità dell'avviso di accertamento perché emesso dall'Ufficio territoriale di Milano, mentre nel 2005 egli non era più residente in Italia, ma nel Regno Unito, mentre l'unico reddito dichiarato in Italia era costituito da un immobile posseduto a Lucca. Il giudice di prime cure ha accolto il ricorso, pur ritenendo infondata la preliminare eccezione di difetto di motivazione dell'avviso, ma non ha esaminato l'ulteriore questione preliminare relativa all'incompetenza dell'Ufficio della Agenzia delle entrate di Milano. Tale motivo è stato, quindi, riproposto in sede di controdeduzioni ed appello incidentale. Il giudice di appello ha accolto il gravame presentato dalla Agenzia delle entrate, ma si è limitato nella motivazione a dare atto che il contribuente aveva proposto appello incidentale per le spese di giudizio. Pertanto, non si può sostenere che vi sia stata un implicito rigetto della doglianza del ricorrente, appellante incidentale che ha, tra l'altro, riproposto la doglianza.

1.1. Tale motivo è infondato.

Invero, il giudice di appello, in motivazione ha tenuto conto del fatto che il contribuente aveva eccepito l'incompetenza territoriale dell'Agenzia delle entrate, Direzione provinciale I di Milano. Poi, ha accolto l'appello presentato dalla Agenzia delle entrate nel merito, affermando che il contribuente non aveva documentato la sottoposizione al Fisco inglese del provento riscosso dall'Inps e nel dispositivo ha riformato la sentenza di prime cure, confermando

la validità dell'avviso di accertamento ("per l'effetto conferma l'avviso di accertamento"). Pertanto, con la affermazione della legittimità dell'avviso di accertamento è stata implicitamente rigettata la doglianza del contribuente in ordine alla sollevata eccezione di incompetenza per territorio della Agenzia delle entrate.

2. Con il secondo motivo di impugnazione il ricorrente deduce la "illegittimità della sentenza impugnata nella parte in cui i Giudici di appello hanno confermato nel merito la pretesa fiscale recata dall'avviso di accertamento. La sentenza è in parte qua viziata da violazione e falsa applicazione dell'art. 18, paragrafo 1, della Convenzione contro le doppie imposizioni tra Italia e Regno Unito, ratificata con legge 5 novembre 1990, n. 329, dell'art. 23, secondo comma, lett. a), d.P.R. 917/1986 e dell'art. 75, d.P.R. 600/1973, n. 600, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, c.p.c.", in quanto, in realtà, ai sensi dell'art. 18, paragrafo 1, della Convenzione Italia-Regno Unito, va applicata la regola per cui la tassazione della pensione percepita in Italia dall'Inps deve essere operata nel Regno Unito. Il presupposto per l'applicazione della disposizione è che il contribuente dimostri la sua residenza fiscale nel Regno Unito, mentre non è necessario che dimostri di avere dichiarato ed assoggettato a tassazione tale reddito nel Regno Unito. Sono fatti pacifici quelli per cui l'Inps nel 2005 ha corrisposto a titolo di pensione al contribuente la somma di € 68.839,00, che non è stata dichiarata nel modello Unico. Il contribuente, però, dal 1996 sino al 2008 è stato iscritto all'AIRE, essendo residente nel Regno Unito ("Londra, 27 Evelyn gardens Flat. 2"). Se è vero che l'art. 23, primo comma, lett. c) e secondo comma, lettera a) d.P.R. 917/1986, sono soggetti ad imposizione in Italia i redditi che hanno avuto origine nel territorio italiano e che derivano da pensioni, tuttavia gli artt. 18 e 19 della Convenzione Italia-Regno Unito (legge 329/1990) prevedono una differenza. Infatti, nella legge 329 del 1990 si prevede che solo nel caso in cui la pensione sia stata erogata dallo Stato italiano essa deve essere assoggettata ad imposizione in Italia, mentre se la stessa è erogata da un "privato", quale

sarebbe l'Inps, la pensione è assoggettata ad imposizione solo nel Regno Unito, Stato di residenza del contribuente. Nelle annotazioni ai modelli CUD 2006 e 2007 nella parte riservata alle "annotazioni" si legge che si tratta di "pensione totalmente o parzialmente esentata da imposizione in Italia in quanto il titolare risiede in uno stato estero in cui è in vigore una convenzione per evitare le doppie imposizioni in materia di imposte dirette". Per gli anni 2005, 2006 e 2008 sono state notificate al contribuente dalla HM Revenue & Customs le richieste di invio della dichiarazione fiscale per tali anni. Ciò che rileva ai fini della applicazione della convenzione è unicamente la residenza fiscale nel Regno Unito, a prescindere dall'assoggettamento ad imposizione in tale Stato. Non occorre, quindi, la prova della avvenuta tassazione nel Regno Unito.

2.1. Tale motivo è fondato.

2.2. Invero, in base alla normativa nazionale non v'è dubbio che la pensione erogata dall'Inps al contribuente, con residenza fiscale nel Regno Unito, dovrebbe essere soggetta ad imposizione in Italia, per l'anno 2005. Infatti, ai sensi dell'art. 23, secondo comma, d.P.R. 917/1986 (applicazione dell'imposta ai non residenti), "si considerano prodotti nel territorio dello Stato, se corrisposti dallo Stato, da soggetti residenti nel territorio dello Stato o da stabili organizzazioni nel territorio stesso di soggetti non residenti: a) le pensioni....".

2.3. Deve, però, prevalere sulla disciplina nazionale la normativa codificata nella Convenzione sulle doppie imposizioni tra Italia e Regno Unito di cui alla legge 329/1990, dove si opera una distinzione tra le pensioni erogate in Italia ai lavoratori del settore privato, soggetti residenti nel Regno Unito, e le pensioni dei lavoratori pubblici erogate da parte dello Stato sempre in favore di soggetti residenti nel Regno Unito.

Nel primo caso l'art. 18, primo paragrafo, prevede che "fatte salve le disposizioni del paragrafo 2 dell'articolo 19 della presente Convenzione, le pensioni e le altre remunerazioni analoghe pagate ad un residente di uno Stato contraente in relazione ad un cessato impiego ed ogni altra annualità pagata a

tale residente sono imponibili soltanto in detto Stato”.

In tale ipotesi, dunque, che è quella che riguarda la controversia in esame, in quanto concerne le pensioni erogate dall’Inps a lavoratori del “settore privato”, le pensioni sono imponibili “soltanto” nello Stato contraente di residenza del contribuente, e quindi nel Regno Unito.

Nell’art. 19, paragrafo 2, della Convenzione, invece, si tratta dell’ipotesi in cui la pensione sia erogata dallo Stato italiano a “lavoratori pubblici”, dettando una regola diversa, con assoggettamento a tassazione in Italia. Si prevede, infatti, che “le pensioni corrisposte da, o con fondi costituiti da uno Stato contraente o da una sua suddivisione politica od amministrativa o da un suo ente locale ad una persona fisica in corrispettivo di servizi resi a detto Stato o a detta suddivisione od ente locale, sono imponibili soltanto in questo Stato”.

L’unica deroga vi è nel caso in cui il soggetto beneficiario della pensione abbia, oltre alla residenza nel Regno Unito, anche la relativa nazionalità (paragrafo 2 lettera b art. 19 “nonostante la disposizione del sub-paragrafo 2 a) del presente articolo, tali pensioni sono imponibili soltanto nell’altro Stato contraente qualora la persona fisica sia un residente di questo Stato e ne abbia la nazionalità”.

2.4. La prima questione, dunque, attiene alla normativa applicabile e non v’è dubbio che la disciplina sulla doppia imposizione contenuta nella convenzione tra Italia e Regno Unito debba prevalere sulle normative nazionali sul tema. Le convenzioni internazionali sono, infatti, norme primarie che impongono la disapplicazione delle norme nazionali con esse incompatibili (cfr. Cass., sez. 1, 8 agosto 2003, n. 11966 in tema di notificazioni a persona non residente, né dimorante, né domiciliata nella Repubblica). Si è chiarito (Cass., sez. 5, 14 novembre 2019, n. 29635), infatti, che le convenzioni, una volta recepite nel nostro ordinamento interno con legge di ratifica, acquistano il valore di fonte primaria, ai sensi dell’art. 10, comma 1, Cost. (che prevede il sistema di adattamento dell’ordinamento italiano alle norme di diritto internazionale) e dell’art. 117 Cost. (che prevede l’obbligo comune dello Stato e delle Regioni di

conformarsi ai vincoli derivanti dall'ordinamento comunitario ed agli obblighi internazionali), come peraltro ribadito, nella materia tributaria anche dall'art. 75 del d.P.R. n. 600/1973 ("nell'applicazione delle disposizioni concernenti le imposte sui redditi, sono fatti salvi accordi internazionali resi esecutivi in Italia") e dall'art. 169 del d.P.R. 917/1986 (per il quale le disposizioni del Tuir "si applicano, se più favorevoli al contribuente, anche in deroga agli accordi internazionali contro la doppia imposizione").

Questa Corte (Cass., 19 gennaio 2009, n. 1138; Cass., 15 luglio 2016, n. 14474), poi, ha affermato il principio generale che le Convenzioni, per il carattere di specialità del loro ambito di formazione, così come le altre norme internazionali pattizie, prevalgono sulle corrispondenti norme nazionali, dovendo la potestà legislativa essere esercitata nei vincoli derivanti, tra l'altro, dagli obblighi internazionali (art. 117 Cost. comma 1, nel testo di cui alla legge cost. 18 ottobre 2001, n. 13, art. 3). Si è specificato che, in materia d'imposte sul reddito, le norme pattizie derivanti da accordi tra gli Stati prevalgono, attese la specialità e la ratio di evitare fenomeni di doppia imposizione, su quelle interne (Cass., 24 novembre 2016, n. 23984).

2.5.Va, dunque, applicata alla fattispecie in esame la disciplina della Convenzione Italia-Regno Unito di cui alla legge 329/1990. Deve, quindi, stabilirsi se laddove l'art. 18, primo comma, della legge 329 del 1990, che si riferisce alla erogazione di pensione a lavoratori del settore privato da parte dell'Inps ad un cittadino italiano residente nel Regno Unito (l'art. 19, invece, tratta della pensione erogata a lavoratori pubblici da parte di uno Stato contraente), prevede che le pensioni sono imponibili "soltanto" nello Stato contraente, si riferisce ad una mera assoggettabilità al fisco del Regno Unito oppure al concreto assoggettamento alle imposte del Regno Unito, nel senso che la pensione corrisposta dall'Inps ad un residente del regno Unito sia dichiarata e sconti l'imposta in tale Stato.

2.6.L'avverbio "soltanto", peraltro, è indicativo della circostanza che la Convenzione abbia assegnato solo ad uno dei due Stati stipulanti la possibilità

di assoggettare ad imposta la pensione, e segnatamente allo Stato contraente ove risiede il pensionato.

In altra fattispecie, in cui però trattavasi di pensione di vecchiaia, questa Corte ha ritenuto che, in tema di imposte sul reddito, la pensione di vecchiaia erogata dall'istituto lussemburghese di assicurazioni contro la vecchiaia e l'invalidità ad un cittadino italiano residente in Italia rientra nella previsione del paragrafo 2 dell'art. 18 della Convenzione tra Italia e Lussemburgo per evitare le doppie imposizioni del 3 giugno 1981, (ratificata con legge 14 agosto 1982, n. 747), dovendosi riconoscere all'espressione "sicurezza sociale", contenuta nella norma citata, un significato ampio e come tale comprensivo tanto dei diritti di previdenza che di quelli di assistenza, con la conseguenza che essa è sottoposta alla potestà impositiva di entrambi gli Stati, nella misura stabilita nei rispettivi ordinamenti tributari, fermo restando l'obbligo, previsto dall'art. 24 della medesima convenzione, di prevedere, da parte dello Stato di residenza, strumenti atti ad evitare in concreto il verificarsi del doppio prelievo (Cass., sez. 5, 3 febbraio 2012, n. 1550). In particolare, proprio per affermare il principio della possibilità congiunta di entrambi gli Stati di procedere a tassazione della pensione, si è sottolineata l'assenza dell'avverbio "soltanto" che mancava appunto nel paragrafo 2 applicabile alla fattispecie, mentre era presente nel paragrafo 1. Pertanto, la potestà impositiva, nel caso del paragrafo 2 dell'art. 18 della Convenzione Italia-Lussemburgo, non spettava ad uno solo degli Stati contraenti (quello della residenza o della fonte del reddito), ma ad entrambi, nella misura stabilita dai rispettivi ordinamenti tributari. Si è chiarito che nelle Convenzioni contro le doppie imposizioni non è raro che la potestà impositiva venga attribuita, anziché in via esclusiva ad uno dei due Stati, ad entrambi in via concorrente, con conseguente applicazione della norma (di chiusura) secondo la quale uno di essi (solitamente quello di residenza) deve prevedere strumenti atti ad evitare in concreto il verificarsi del doppio prelievo (Cass., sez. 5, 3 febbraio 2012, n. 1550).

2.7.La nozione di "residente" in uno Stato contraente, peraltro, ai sensi dell'art.

4 del Modello OCSE è così tratteggiata: "Ai fini della presente Convenzione, il termine "residente di uno Stato contraente, designa ogni persona che, in virtù della legislazione di detto Stato, è ivi assoggettata ad imposta, a motivo del suo domicilio, della sua residenza, della sede della sua direzione, o di ogni altro criterio di natura analoga".

L'art. 4 della Convenzione Italia-Regno Unito, di cui alla legge n. 329 del 1990 ricalca tale disposizione ("Ai fini della presente Convenzione, l'espressione "residente di uno Stato contraente" designa ogni persona che, in virtù della legislazione di detto Stato, è assoggettata ad imposta nello stesso Stato, a motivo del suo domicilio, della sua residenza, della sede della sua direzione, o di ogni altro criterio di natura analoga").

L'espressione "assoggettata ad imposta" deve essere intesa nel senso di "potenziale assoggettamento" ad imposizione in modo illimitato ("*full liability to tax*"), a nulla rilevando il dato dell'effettivo prelievo fiscale subito dalla persona fisica (in tal senso anche Cass., sez. 5, 17 aprile 2019, n. 10706).

2.8. Pertanto, anche quando l'art. 18, paragrafo 1, della legge 329 del 1990, si riferisce alle pensioni pagate ad un residente di Stato contraente, intende indicare la persona fisica che è potenzialmente assoggettata all'imposta. Quando, poi, la stessa norma prevede che le pensioni pagate a quel soggetto sono "imponibili" soltanto in detto Stato, e quindi nel Regno Unito, ne deriva che la potestà impositiva sarà in capo solo al Regno Unito.

2.9. Invero, l'art. 18 del Modello Ocse prevede che "Fatte salve le disposizioni del paragrafo 2 dell'art. 19, le pensioni e le altre remunerazioni analoghe pagate ad un residente di uno Stato contraente in relazione ad un cessato impiego sono imponibili soltanto in detto Stato". Pertanto, con l'eccezione ("fatte salve le disposizioni del paragrafo 2 dell'art. 19") delle pensioni "pubbliche" (in quanto destinate a "lavoratori pubblici") di cui all'art. 19 del Modello Ocse, percepite per servizi resi ad uno Stato, che sono imponibili "esclusivamente" nello Stato di residenza del beneficiario, le pensioni dei

lavoratori del settore privato erogate ad un soggetto residente nel Regno Unito sono "assoggettabili" a tassazione "esclusivamente" nel Regno Unito, Stato di residenza del beneficiario. Lo Stato della fonte, dunque, nella specie l'Italia, deve, pertanto, esentare tali redditi, mentre in caso di mancato accordo relativamente alla tassazione di tali redditi, il problema potrà essere risolto sulla base dell'art. 25 del Modello OCSE.

2.10. Peraltro, analizzando la Convenzione Italia-San Marino, si nota che la disciplina della tassazione delle pensioni è identica, ma vi è l'aggiunta (non presente nell'art. 18 della Convenzione Italia-Regno Unito); al paragrafo 3 dell'art. 18 della tassazione delle pensioni ricevute nell'ambito della legislazione di "sicurezza sociale". Ciò connota la Convenzione Italia-Regno Unito in modo peculiare rispetto ad altre Convenzioni bilaterali sulla doppia imposizione, in assenza di ogni riferimento alla legislazione di "sicurezza sociale". Infatti, la nozione ampia di "sicurezza sociale", presente anche nella Convenzione Italia-Francia (legge n. 20 del 1992), ricomprende tutti i diritti, sia di previdenza che di assistenza, collegati alla persona, ai quali lo Stato assicura copertura dai rischi tipici del rapporto di lavoro e della persona umana. In tal modo, si innestano nel concetto di "sicurezza sociale" le pensioni collegate al versamento "obbligatorio" di contributi durante l'intero arco della vita lavorativa, con esclusione soltanto delle pensioni "volontarie" (Cass., sez.5, 12 novembre 2010, n. 23001), e si afferma l'imponibilità delle prime nello Stato che provvede al pagamento di tale tipologia di pensioni.

2.11. Dai documenti prodotti emerge che il Fisco del Regno Unito ha inviato al contribuente l'invito a presentare le dichiarazioni fiscali negli anni 2005, 2006, 2007 e 2008. Per il 2008, peraltro in data 9-9-2008 l'HM Revenue & Customs ha dispensato il contribuente dal presentare altre dichiarazioni avendo preso atto dell'intervenuto cambio di residenza in Italia.

2.11. Del resto sulla natura "privata" della pensione del Vitali, nel senso di pensione erogata ai lavoratori del "settore privato" dall'Inps, non v'è stata alcuna contestazione, tanto che nel ricorso per cassazione si deduce

espressamente che "nel caso di reddito da pensione privata, il potere impositivo spetta in via esclusiva allo Stato di residenza del beneficiario", mentre l'Agenzia delle entrate non ha contestato tale assunto nel controricorso, né risulta aver sollevato specifiche contestazione nel corso dei gradi del giudizio di merito.

3. Con il terzo motivo di impugnazione (rubricato erroneamente sub 4 a pagina 28 del ricorso per cassazione) il ricorrente deduce la "nullità della sentenza impugnata nella parte in cui i Giudici di appello hanno omesso di pronunciarsi sulla richiesta di disapplicazione delle sanzioni per errore incolpevole sul fatto e sul diritto. La sentenza è in parte qua viziata da violazione dell'art. 112 c.p.c., in relazione all'art. 360, primo comma n. 4, c.p.c.", in quanto il giudice di appello non ha pronunciato sulla doglianza relativa alla erronea applicazione delle sanzioni per errore incolpevole del contribuente.

3.1. Tale motivo è assorbito, in ragione dell'accoglimento del secondo motivo con cui è stato ritenuto legittimo il comportamento del contribuente che non ha assoggettato a tassazione in Italia la pensione privata a lui erogata quando era residente nel Regno Unito. Ciò esime questa Corte dal pronunciare sulla richiesta di applicazione dello ius superveniens di cui al d.lgs. 24 settembre 2015, n. 158, in tema di sanzioni, come chiesto dal contribuente con la memoria scritta.

4. La sentenza impugnata deve, quindi, essere cassata, ma non essendo necessari ulteriori elementi di fatto, la controversia può essere decisa nel merito, con l'accoglimento del ricorso originario del contribuente, in quanto correttamente il Vitale non ha assoggettato a tassazione in Italia la sua pensione "privata" erogata dall'Inps in suo favore quando era residente nel Regno Unito, in base all'art. 18, paragrafo 1, della Convenzione Italia-Regno Unito di cui alla legge 329 del 1990, essendo la pensione erogata ai lavoratori del settore privato "imponibile" soltanto nel Regno Unito.

5. Le spese del giudizio di legittimità vanno poste a carico della Agenzia delle entrate, per il principio della soccombenza, e si liquidano come da dispositivo.

Le spese dei gradi di merito vanno compensate tra le parti per la peculiarità della controversia.

P.Q.M.

Accoglie il secondo motivo di ricorso; rigetta il primo; dichiara assorbito il terzo; cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, accoglie il ricorso originario del contribuente.

Compensa le spese dei gradi di merito.

Condanna l'Agenzia delle entrate a rimborsare al contribuente le spese del giudizio di legittimità che si liquidano in complessivi € 2.500,00, oltre € 200,00 per esborsi, Iva e Cpa, oltre rimborso spese generali nella misura forfettaria del 15 %.

Così deciso in Roma, nella Camera di Consiglio del 4 novembre 2020

Il Presidente

Roberta Crucitti


