

Civile Sent. Sez. 5 Num. 25424 Anno 2024

Presidente: NAPOLITANO LUCIO

Relatore: DI MARZIO PAOLO

Data pubblicazione: 23/09/2024

Oggetto: Rimborso - Irpef 2012 - Lavoratore residente all'estero - Convenzione Italia-Regno Unito - Oneri probatori - Datore di lavoro italiano - Conseguenze - *Principio di diritto.

SENTENZA

sul ricorso proposto da:

Agenzia delle Entrate, in persona del Direttore, legale rappresentante *pro tempore*, rappresentata e difesa, *ex lege*, dall'Avvocatura Generale dello Stato, e domiciliata presso i suoi uffici, alla via dei Portoghesi n. 12 in Roma;

- **ricorrente** -

contro

Liberati Alessandro, rappresentato e difeso, in virtù di procura speciale allegata al controricorso, dall'Avv.to Roberto De Angelis, che ha indicato recapito PEC, ed elettivamente domiciliato presso lo studio del difensore, alla via A. Baiamonti n. 4 in Roma;

- **controricorrente** -

avverso

la sentenza n. 293, pronunciata dalla Commissione Tributaria Regionale dell'Abruzzo il 15.2.2021, e pubblicata il 23.4.2021;
ascoltata la relazione svolta dal Consigliere Paolo Di Marzio;

raccolte le conclusioni del P.M., s.Procuratore Generale Paola Filippi, la quale ha confermato la richiesta di accoglimento del ricorso;

ascoltate le conclusioni rassegnate, per la ricorrente, dall'Avvocato dello Stato Alberto Giovannini, che ha chiesto l'accoglimento dell'impugnativa e, per il controricorrente, dall'Avv. Cesare Antetomaso, in sostituzione dell'Avv.to Roberto De Angelis, che ha domandato il rigetto del ricorso;

la Corte osserva:

Fatti di causa

1. Liberati Alessandro, cittadino italiano che nell'anno 2012 aveva prestato la propria attività lavorativa a Londra, subiva dal proprio datore di lavoro, Eni trading e shipping Spa, la ritenuta sulle retribuzioni conseguite.

Il contribuente riteneva però ricorrere un'ipotesi di indebita doppia imposizione, perché sulle retribuzioni percepite aveva già versato ogni tributo al Fisco del Regno Unito. Alessandro Liberati proponeva perciò istanza di rimborso delle imposte versate per suo conto dal sostituto d'imposta ai fini Irpef, che era però respinta dall'Agenzia delle Entrate con provvedimento di diniego n. 73649 del 2.11.2017.

2. Il contribuente impugnava il provvedimento di diniego, innanzi alla Commissione Tributaria Provinciale di Pescara, sostenendo di possedere ogni requisito di legge per conseguire il rimborso domandato. L'Amministrazione finanziaria si costituiva e replicava, tra l'altro, che il contribuente non aveva assicurato la prova della sua residenza all'estero nell'anno 2012 in questione, e neppure degli ulteriori requisiti richiesti dalla legge. La CTP, ritenute fondate le ragioni del ricorrente, accoglieva la sua impugnazione e dichiarava dovuto in suo favore il rimborso richiesto.

3. L'Agenzia delle Entrate spiegava appello avverso la decisione sfavorevole conseguita dai giudici di primo grado, innanzi alla Commissione Tributaria Regionale dell'Abruzzo, riproponendo i propri argomenti. La CTR confermava la decisione adottata dalla CTP.

4. L'Ente impositore ha proposto ricorso per cassazione, avverso la pronuncia del giudice del gravame, affidandosi a quattro motivi di impugnazione. Resiste mediante controricorso il contribuente, che ha pure depositato memoria.

4.1. Ha fatto pervenire le proprie conclusioni scritte il Pubblico Ministero, nella persona del s.Procuratore Generale Paola Filippi, ed ha domandato accogliersi il ricorso.

Ragioni della decisione

1. Con il suo primo motivo di ricorso, proposto ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., l'Amministrazione finanziaria contesta la violazione e falsa applicazione dell'art. 38 del Dpr n. 602 del 1973, dell'art. 29 della Convenzione tra Italia e Regno Unito contro le doppie imposizioni, ratificata con legge n. 329 del 1990, e dell'art. 2697 cod. civ., per avere la CTR erroneamente ritenuto che l'istanza di rimborso fosse accoglibile, sebbene il contribuente non abbia prodotto "l'obbligatorio certificato convenzionale previsto dall'art. 29, comma 2, della Convenzione Italia-Regno Unito" (ric., p. 6).

2. Mediante il secondo strumento di impugnazione, introdotto ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., la ricorrente censura la violazione e falsa applicazione, ancora dell'art. 38 del Dpr n. 602 del 1973, dell'art. 29 della Convenzione tra Italia e Regno Unito contro le doppie imposizioni, ratificata con legge n. 329 del 1990, e dell'art. 2697 cod. civ., per avere il giudice del gravame ritenuto fondata l'istanza di rimborso del contribuente, sebbene non abbia provato la ricorrenza di una doppia imposizione.

3. Con il terzo motivo di ricorso, proposto ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., l'Agenzia delle Entrate critica la violazione e falsa applicazione dell'art. 38 del Dpr n. 602 del 1973, dell'art. 43 cod. civ., dell'art. 2 del Dpr n. 917 del 1986 (Tuir), degli artt. 4 e 29 della Convenzione tra Italia e Regno Unito contro le doppie imposizioni, ratificata con legge n. 329 del 1990, e dell'art. 2697 cod. civ., per avere il giudice dell'appello erroneamente ritenuto di poter qualificare il contribuente come un "soggetto residente nel Regno Unito" (ric., p. 17).

4. Mediante il quarto mezzo d'impugnazione (indicato con il n. 5), introdotto ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., la ricorrente lamenta la violazione e falsa applicazione dell'art. 38 del Dpr n. 602 del 1973, degli artt. 15, comma 2, e 51, comma 8 *bis*, del Tuir, della Convenzione tra Italia e Regno Unito contro le doppie imposizioni, ratificata con legge n. 329 del 1990, e dell'art. 2697 cod. civ., per avere la CTR erroneamente ritenuto fondata l'istanza di rimborso proposta dal contribuente, sebbene i redditi da lavoro dipendente da lui percepiti nell'anno 2012 siano stati corrisposti dalla Eni trading e shipping Spa, datore di lavoro italiano con sede in Roma.

5. Con il suo primo motivo di ricorso l'Amministrazione finanziaria contesta la violazione di legge in cui ritiene essere incorso il giudice del gravame per aver erroneamente ritenuto che l'istanza di rimborso fosse accoglibile, sebbene il contribuente non avesse prodotto il certificato previsto dall'art. 29, comma 2, della Convenzione Italia-Regno Unito

5.1. La CTR scrive, in proposito, che "il certificato di residenza ... era stato prodotto ... In detto certificato si legge che il sig. Liberati, nell'anno 2012 era fiscalmente residente in UK ai sensi dell'art. 4 della Convenzione Ita - UK e che lo stesso, per i periodi fiscali chiusi il 5.4.2012 ed il 5.4.2013, ha esercitato l'opzione per il regime di tassazione che prevedeva la tassazione in UK dei redditi

prodotti nel territorio del Regno Unito e dei redditi prodotti all'estero limitatamente alla quota trasferita" (sent., CTR, p. 3).

5.1.1. Inoltre, ha rilevato il giudice dell'appello, il reddito del contribuente nel periodo d'interesse è stato conseguito per l'attività svolta nel Regno Unito dal Liberati, che ivi risiedeva, ed è stato corrisposto da società ivi operanti, Eni Trading & Shipping UK e B.B. Energy Trading Limited. Del resto nel CUD 2013 del contribuente rilasciato dalla Eni Spa (società italiana) il reddito del Liberati "coincide con l'importo indicato nelle annotazioni codice AD quale reddito di fonte estera, in tal modo evidenziandosi che la ENI spa non ha corrisposto alcun reddito in Italia al sig. Liberati" (*ibidem*).

5.1.2. Non solo. La CTR ha pure cura di rilevare che il contribuente ha prodotto anche un secondo certificato rilasciato dalla competente Autorità del Regno Unito il 9.1.2019, in cui l'Agenzia HMRC attesta "senza ombra di dubbio, che il sig. Liberati era residente in UK ai sensi dell'art. 4 della Convenzione dal 1 gennaio al 31 dicembre 2012 ... e che, ai sensi della Convenzione ITA-UK lo stesso presenta i requisiti per richiedere l'esonero dell'imposta italiana in relazione ai redditi di lavoro assoggettati a tassazione nel Regno Unito ... nello stesso certificato è attestato che il sig. Liberati ha pagato interamente tutte le imposte ... e che, quindi, sussistono i requisiti per chiedere l'esonero dall'imposta italiana in relazione ai redditi assoggettati a tassazione nel Regno Unito" (sent. CTR, p. 4).

5.2. Invero l'art. 29, comma 2, della Convenzione tra l'Italia ed il Regno Unito per il contrasto della doppia imposizione prevede effettivamente che qualora il tributo sia stato versato in entrambi i Paesi, quello di cittadinanza e quello di residenza, il contribuente ha diritto al rimborso di quanto versato nel primo Stato, a condizione che produca "un attestato dello stato contraente - del quale il

contribuente è residente - certificante che sussistono le condizioni richieste per avere diritto al rimborso”.

Non risultano previste formule predeterminate per la redazione del documento, e la CTR ha accertato che i due certificati prodotti dal ricorrente riportano tutte le attestazioni richieste dalla normativa convenzionale, compresa la certificazione che sussistono le condizioni richieste per avere diritto al rimborso.

5.2.1. Completezza suggerisce peraltro di specificare che l’Ente impositore, sempre nel corso dell’esposizione del primo motivo di ricorso, fornisce una lettura non condivisibile della certificazione prodotta dal Liberati in ordine all’imposizione tributaria cui è stato sottoposto nel Regno Unito, che secondo l’Agenzia delle Entrate risulterebbe essere pari a zero. Quest’ultima cifra non riguarda però la tassazione sul reddito percepito nell’anno, bensì l’assenza di tassazione su somme relative a redditi percepiti all’estero ed importate nel Regno Unito. Somme di tal genere non sono state importanti dal contribuente, che in conseguenza non ha dovuto versare imposte in relazione a questa voce, come ben evidenziato nel controricorso (controric., p. 8), e già nella decisione del giudice dell’appello (sent. CTR, p. 3 s.).

5.2.2. L’Agenzia delle Entrate che, sembra opportuno evidenziare, non contesta la provenienza e la genuinità delle attestazioni rilasciate dall’Autorità del Regno Unito, propone critiche di cui non dimostra il giusto fondamento. Il primo motivo di ricorso deve essere perciò respinto.

6. Mediante il secondo strumento di impugnazione la ricorrente Amministrazione finanziaria censura la violazione di legge in cui reputa essere incorso il giudice del gravame per aver ritenuto fondata l’istanza di rimborso del contribuente, sebbene non abbia provato la ricorrenza di una doppia imposizione.

6.1. La CTR ha rilevato, in proposito, come già il giudice di primo grado, la cui decisione ha ritenuto di confermare, avesse

ritenuto "che il ricorrente ha documentato "tanto l'effettuazione delle ritenute in Italia che l'avvenuta tassazione nel Regno Unito dei redditi da lavoro percepiti, ovvero i presupposti per far luogo al chiesto rimborso, così soddisfacendo l'onere probatorio a suo carico"" (sent. CTR, p. 2).

6.2. Invero appare incontestato ed evidente che il contribuente abbia subito l'imposizione, applicata dal sostituto d'imposta, sulle somme percepite quale lavoratore dipendente attivo nel Regno Unito nel 2012, da parte del Fisco italiano, tanto è vero che questa causa attiene proprio alla richiesta di rimborso delle somme che non gli sono state corrisposte per tale ragione.

Inoltre, come si è ampiamente ricostruito nel motivare la decisione sul primo motivo di ricorso, l'Autorità fiscale estera ha attestato che sulle somme percepite quale lavoratore dipendente operante nel Regno Unito del 2012 il Lombardi ha versato le imposte previste da quel Paese.

Ricordato ancora che l'Amministrazione finanziaria non contesta la provenienza e la genuinità delle attestazioni rilasciate dall'Autorità del Regno Unito, ricorre un'ipotesi di doppia imposizione. Le contestazioni proposte in merito dalla ricorrente risultano perciò infondate ed anche il secondo motivo di ricorso deve essere rigettato.

7. Con il terzo motivo di ricorso l'Agenzia delle Entrate critica la violazione di legge in cui ritiene essere incorso il giudice dell'appello per aver erroneamente ritenuto di poter qualificare il contribuente come un soggetto residente nel Regno Unito.

7.1. La ricorrente fonda la propria censura sulla considerazione che il contribuente sarebbe stato nell'anno 2012 un "soggetto residente non domiciliato" (ric., p. 17) nel Regno Unito.

7.2. Poiché l'Ente impositore non chiarisce come ritenga di aver provato la qualifica che attribuisce al contribuente, sembra corretto ritenere che la ricorrente intenda sostenere non essere stato

provato dal contribuente, cui competeva, di essere stato residente all'estero.

7.2.1. Invero la questione è stata già proposta nei gradi di merito del giudizio, e la stessa CTR non ha mancato di osservare che la residenza all'estero del Liberati nell'anno 2012 è stata provata sul fondamento di una pluralità di elementi. Questi sono costituiti dal certificato di residenza a Londra rilasciato dall'Autorità del Regno Unito proprio per i fini di cui alla Convenzione per il contrasto delle doppie imposizioni. Inoltre, la moglie convivente ha acquistato un appartamento a Londra. Ancora, i contratti di assunzione del contribuente quale lavoratore dipendente prevedevano che l'attività lavorativa dovesse essere prestata a Londra. Il Liberati ha presentato le proprie dichiarazioni dei redditi nel Regno Unito, ed ha documentato di essere stato intestatario di utenze.

Vi è quindi copia di elementi su cui la CTR ha fondato la propria valutazione che il contribuente fosse effettivamente residente a Londra nell'anno 2012.

7.2.2. Gli argomenti proposti dal giudice dell'appello non sono sottoposti a critica dall'Ente impositore che non ne confuta il fondamento, limitandosi a proporre generiche contestazione sulle modalità in cui ritiene dovrebbe dimostrarsi la residenza all'estero.

Anche il terzo motivo di ricorso risulta pertanto infondato e deve perciò essere respinto.

8. Mediante il quarto mezzo d'impugnazione l'Ente impositore lamenta la violazione di legge in cui ritiene essere incorso il giudice del gravame per avere la CTR erroneamente ritenuto fondata l'istanza di rimborso proposta dal contribuente, sebbene i redditi da lavoro dipendente da lui percepiti nell'anno 2012 siano stati corrisposti dalla Eni Trading e Shipping Spa, datore di lavoro italiano con sede in Roma.

8.1. Pure il quarto motivo di ricorso proposto dal contribuente risulta infondato, anche concettualmente.

Nulla impedisce ad una società italiana di svolgere la propria attività imprenditoriale a Londra, e di avvalersi in terra straniera di lavoratori dipendenti italiani. La Convenzione per il contrasto delle doppie imposizioni tra l'Italia ed il Regno Unito, come anche numerose consimili, disciplina specificamente l'ipotesi che il lavoratore italiano risieda all'estero in ragione del suo incarico lavorativo e, qualora si applichi il regime impositivo sulle retribuzioni proprio del Paese straniero, Stato di residenza, esclude che il lavoratore italiano il quale risiede e lavora nel Regno Unito, sia egli dipendente da impresa italiana, o inglese, o di altro Paese, possa essere assoggettato ad imposizione dello stesso reddito anche in Italia, Stato di cittadinanza.

Può in proposito indicarsi il principio di diritto secondo cui: "La nazionalità del datore di lavoro risulta del tutto ininfluyente in materia di discipline convenzionali per il contrasto alle doppie imposizioni, mediante le quali si intende evitare che il medesimo reddito sia sottoposto ad imposizione in due Stati e si è pertanto previsto, con possibilità di deroghe, che se il reddito sia stato assoggettato ad imposizione nel Paese estero di residenza del lavoratore, gli stessi importi non debbano essere (nuovamente) assoggettati ad imposizione in Italia, Paese di cittadinanza del lavoratore, indipendentemente dalla nazionalità, italiana, inglese o di altro Stato, del datore di lavoro che ha corrisposto le retribuzioni".

Il ricorso introdotto dall'Agenzia delle Entrate risulta quindi infondato e deve essere respinto.

9. Le spese processuali seguono l'ordinario criterio della soccombenza e sono liquidate in dispositivo, in considerazione della natura delle questioni affrontate e del valore della causa.

9.1. 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, in tema di c.d. 'doppio contributo'.

La Corte di Cassazione,

P.Q.M.

rigetta il ricorso introdotto dall'**Agenzia delle Entrate**.

Condanna la ricorrente al pagamento delle spese processuali in favore del costituito controricorrente, e le liquida in complessivi Euro 3.000,00 per compensi, oltre 15% per le spese generali, Euro 200,00 per esborsi, ed accessori come per legge.

Così deciso in Roma, il 12 settembre 2024.