



REPUBBLICA ITALIANA
In Nome del Popolo Italiano
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
 SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

			Oggetto
Dott. Ettore	CIRILLO	Presidente	DINIEGO RIMBORSO IRPEF 2013/2014
Dott. Valentino	LENOCI	Consigliere Rel.	
Dott. Paolo	DI MARZIO	Consigliere	
Dott. Marcello M.	FRACANZANI	Consigliere	
Dott. Danilo	CHIECA	Consigliere	
			R.G. N. 35470/2019
			UP - 20/12/2023

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

sul ricorso iscritto al n. 35470/2019 R.G. proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore pro-tempore, domiciliata in Roma, via dei Portoghesi n. 12, presso l'Avvocatura generale dello Stato dalla quale è rappresentata e difesa *ex lege*,

- ricorrente -

contro

██████████, elettivamente domiciliato in Roma, via Paolo Emilio n. 57, presso lo studio dell'Avv. Marco Serra, dal quale è rappresentato e difeso in virtù di procura speciale in calce al controricorso,

- controricorrente -

avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale del Lazio n. 2427/05/2019, depositata il 17 aprile 2019;



udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del 20 dicembre 2023 dal consigliere dott. Valentino Lenoci;
viste le conclusioni del Pubblico Ministero, in persona del sost. proc. gen. dott. Alessandro Pepe, che ha concluso per il rigetto del ricorso;

FATTI DI CAUSA

1. In data 14 luglio 2015 [REDACTED], cittadino italiano residente in Turchia, presentava istanza di rimborso delle ritenute operate a titolo di IRPEF sulla pensione INPS, pari a € 74.243,94, corrisposta per gli anni di imposta 2013 e 2014, nonché sulla pensione complementare Fondaereo, pari a € 3.480,81, per l'anno di imposta 2013, oltre ad addizionali locali per € 6.469,42.

2. Formatosi il silenzio-rifiuto sull'istanza in questione, il contribuente proponeva ricorso dinanzi alla Commissione tributaria provinciale di Roma la quale, con sentenza n. 21334/32/2017, depositata il 20 settembre 2017, lo accoglieva, condannando l'Ufficio al pagamento delle spese di giudizio.

Secondo il giudice di primo grado, infatti, il contribuente aveva dimostrato di essere stato residente in Turchia in quegli anni e, quindi, di avere diritto al rimborso di quanto richiesto. La C.T.P. aveva accertato che il contribuente possedesse un'abitazione permanente in Turchia e avesse lì costituito il proprio soggiorno abituale, trasferendovi anche il proprio centro di interessi economici e personali.

3. Interposto gravame dall'Ufficio, la Commissione tributaria regionale del Lazio, con sentenza n. 2427/05/2019, pronunciata il 18 marzo 2019 e depositata in segreteria il 17



aprile 2019, lo rigettava, confermando l'accertamento effettuato dal giudice di primo grado sull'effettiva residenza dell'istante in Turchia.

4. Avverso tale sentenza ha proposto ricorso per cassazione l'Agenzia delle Entrate, sulla base di un motivo.

██████████ resiste con controricorso.

L'Agenzia delle Entrate ha depositato memoria.

5. All'udienza pubblica del 20 dicembre 2023 il consigliere relatore ha svolto la propria relazione, ed i procuratori delle parti hanno rassegnato le conclusioni di cui al verbale in atti.

Il Pubblico Ministero ha concluso chiedendo il rigetto del ricorso.

MOTIVI DELLA DECISIONE

1. Con l'unico motivo di ricorso l'Agenzia delle Entrate deduce violazione e falsa applicazione dell'art. 15, dell'art. 18, dell'art. 23 e dell'art. 28 della legge 7 giugno 1993, n. 195 (ratifica dell'accordo tra la Repubblica italiana e la Repubblica turca sulle doppie imposizioni, fatto ad Ankara il 27 luglio 1990), con riferimento all'art. 2, comma 1, del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (testo unico delle imposte sui redditi), e all'art. 2697 cod. civ., in relazione all'art. 360, primo comma, num. 4), cod. proc. civ.

Deduce, in particolare, che per ottenere il rimborso delle ritenute effettuate dal fisco italiano sulla pensione del contribuente, non sarebbe sufficiente per l'istante dimostrare la residenza in uno Stato estero negli anni di imposta in questione, dovendo anche provare che la medesima prestazione pensionistica sia stata oggetto di imposizione



fiscale sia nello Stato erogatore che nel diverso Stato di residenza.

Secondo l'Ufficio, pertanto, la C.T.R. avrebbe erroneamente riconosciuto il diritto al rimborso all'istante in quanto, al di là della sussistenza del requisito della residenza in un Paese estero, sarebbe altresì necessaria la prova sull'avvenuta doppia imposizione rispetto a quanto versato in Italia.

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

2.1. Preliminarmente, deve essere esaminata l'eccezione di inammissibilità del motivo, sollevata dalla parte controricorrente.

Tale eccezione è infondata.

Con riferimento, infatti, all'eccezione di mancanza di autosufficienza, dal ricorso in esame si evincono chiaramente quali sono i termini della controversia, qual è stato lo svolgimento dei fatti di causa, con riferimento ai precedenti gradi di giudizio, e quali sono le norme che si assumono violate, con riferimento al giudizio formulato dalla C.T.R.

Non appare fondata neanche l'eccezione di inammissibilità del ricorso, sollevata dal Pubblico Ministero, in quanto l'Agenzia delle Entrate non richiede un nuovo giudizio di fatto sui documenti già esaminati dalla corte territoriale, ma lamenta una violazione di legge, proprio con riferimento alle norme che devono applicarsi in relazione all'accertamento della doppia imposizione, che legittima la richiesta di rimborso.

2.2. Nel merito, il motivo è tuttavia infondato.

L'art. 18, paragrafo 1, della Convenzione tra l'Italia e la Turchia per evitare le doppie imposizioni in materia di imposte



sul reddito e prevenire le evasioni fiscali, ratificata e resa esecutiva con la legge n. 195/1993, stabilisce che «Fatte salve le disposizioni del paragrafo 2 dell'articolo 19 del presente Accordo, 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».

Al di fuori dei casi previsti dal secondo paragrafo dell'articolo 19, pertanto, un soggetto che, ad esempio, come nel caso di specie, sia residente in Turchia e sia al contempo titolare di una pensione erogata in Italia, ha diritto a che tale prestazione sia oggetto di imposizione fiscale nel solo Stato di residenza.

Orbene, ciò posto, è ormai pacifico che la corretta interpretazione delle norme interne o pattizie in materia di doppia imposizione non richieda l'effettivo assoggettamento nell'altro Paese dell'imposizione fiscale per ottenere il rimborso in Italia, essendo sufficiente l'astratta imponibilità fiscale in quel Paese, in disparte se sia stato o meno esercitato il potere impositivo.

Merita ricordare che con ordinanza 20 maggio 2021, n. 13848, questa Corte ha affermato non corretto subordinare il rimborso della ritenuta alla circostanza che la società percipiente estera abbia effettivamente "sborsato", nel Paese UE di residenza, l'imposta sul dividendo proveniente dall'Italia; risultando per contro (necessario e) sufficiente che tale dividendo concorra alla formazione del reddito complessivo, ancorché non sussista effettivo prelievo fiscale (Cass. 19 ottobre 2018, n. 26377; 31 gennaio 2019, n. 2889). Il principio trovava già precedenti nella giurisprudenza della Cassazione



che si era occupata dei rapporti tra società italiane partecipate da società estere, anche fuori dei paesi UE, e secondo cui la regolamentazione convenzionale della minore imposta «è applicabile per il solo fatto della soggezione del dividendo alla potestà impositiva principale dell'altro Stato, indipendentemente dall'effettivo pagamento dell'imposta. La sufficienza del solo fattore in sé della esistenza del potere impositivo principale dell'altro Stato, deve ritenersi infatti coerente con le finalità delle convenzioni bilaterali contro le doppie imposizioni, le quali hanno la funzione di eliminare la sovrapposizione dei sistemi fiscali nazionali, onde evitare che i contribuenti subiscano un maggior carico fiscale sui redditi percepiti all'estero ed agevolare l'attività economica e d'investimento internazionale» (Cass. 29 gennaio 2001, n. 1231; 7 luglio 2010, n. 23431; 10 novembre 2017, n. 26656).

Peraltro, il dato testuale della norma pattizia convenzionale in esame, che utilizza l'espressione "imponibili soltanto in detto Stato (contraente)", porta a ritenere, alla luce di una interpretazione assunta in base al significato proprio del testo, che la Convenzione implica l'attribuzione esclusiva della potestà impositiva allo Stato di residenza, 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. 122), 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 (comma 4 del citato art. 31) 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, puntualizzando 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 consentita unicamente nei casi in cui quest'ultima conduca a conclusioni oscure o in conflitto con altre regole del sistema.

E' evidente, pertanto, che l'unico criterio rilevante, ai fini dell'esclusione dell'imposizione in Italia delle pensioni erogate al contribuente, è quello della residenza in Turchia e, a tal proposito, la C.T.R., con accertamento di fatto insindacabile in sede di legittimità, ha verificato che l'interessato è iscritto all'AIRE, è residente in Turchia ed ivi regolarmente assoggettato ad imposizione.

3. Conseguie il rigetto del ricorso.

Le spese di giudizio seguono la soccombenza della ricorrente, secondo la liquidazione di cui al dispositivo.



Rilevato che risulta soccombente parte ammesso alla prenotazione a debito del contributo unificato, per essere amministrazione pubblica difesa dall'Avvocatura generale dello Stato, non si applica il d.P.R. 30 gennaio 2002, n. 115, art. 13, comma 1-*quater*.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso.

Condanna l'Agenzia delle Entrate alla rifusione, in favore del controricorrente, delle spese del presente giudizio, che si liquidano in € 5.800,00 per onorari, oltre 15% per rimborso spese generali, C.A.P. ed I.V.A.

Così deciso in Roma, il 20 dicembre 2023.

Il Consigliere est.
(Dott. Valentino Lenoci)

Il Presidente
(Dott. Ettore Cirillo)

