

Civile Ord. Sez. 5 Num. 9725 Anno 2021  
Presidente: CIRILLO ETTORE  
Relatore: FRACANZANI MARCELLO MARIA  
Data pubblicazione: 14/04/2021

**ORDINANZA**

157  
2021

sul ricorso iscritto al n. 11747/2017 R.G. proposto da  
il sig. [REDACTED] con gli avv.i Carlo Romano e Flaminia  
Ferrucci e con domicilio eletto presso lo studio PwC – TLS Tax &  
Legal Services, con sede in Roma, Largo Angelo Fochetti n. 29

- *ricorrente* -

contro

**Agenzia delle Entrate**, in persona del legale rappresentante p.t.,  
rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, con  
domicilio *ex lege* in Roma, alla via dei Portoghesi, n. 12;

- *controricorrente* -

avverso la sentenza della Commissione Tributaria Regionale per la Lombardia - Milano n. 5768/2016, pronunciata in 28 settembre 2016 e depositata il 10 novembre 2016, non notificata;  
Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 13 gennaio 2021 dal Co: Marcello M. Fracanzani;

### **RILEVATO**

1. Il contribuente era attinto, in data 1 dicembre 2014, da avviso di pagamento con il quale l'Ufficio accertava per l'anno d'imposta 2008 un reddito imponibile pari ad euro 162.115,00, stante l'omessa dichiarazione dei redditi da parte del ricorrente. Rispondendo ad un questionario dell'Ufficio, il contribuente chiariva invero di aver soggiornato e svolto attività di lavoro dipendente per 183 giorni in Germania, ove aveva presentato la relativa dichiarazione dei redditi e pagato integralmente le relative imposte. Avviato il contraddittorio per la definizione agevolata delle sanzioni, il contribuente invocava il diritto a beneficiare del credito d'imposta in virtù del divieto di doppia imposizione, respinto dall'Ufficio che lo riteneva subordinato alla (omessa) presentazione della dichiarazione dei redditi, essendo il contribuente fiscalmente residente in Italia.

2. Il ricorrente adiva con ricorso al giudice di prossimità, cui resisteva l'Ufficio. La Commissione tributaria provinciale accoglieva le ragioni del contribuente per motivi di rito, cui reagiva l'Amministrazione finanziaria, promuovendo ricorso in appello.

3. Costitutosi il contribuente ed ammessa la produzione in giudizio dell'avviso di accertamento non prodotto in primo grado da parte dell'Ufficio, il Giudice d'appello riformava integralmente la sentenza, confermando la legittimità dell'originario atto impositivo.

4. Ricorre per la cassazione della sentenza il contribuente, affidandosi a quattro motivi, cui resiste la difesa erariale con tempestivo controricorso, cui replica la parte privata svolgendo

ulteriori difese in uno con istanza di sollecita fissazione della trattazione, in data 8 settembre 2020.

### **CONSIDERATO**

1. Con il primo motivo di ricorso la parte ricorrente si duole della violazione e falsa applicazione dell'art. 58 del d.lgs. n. 546/1992 e dell'art. 88 del codice di procedura civile, anche alla luce degli articoli 3, 24, 97 e 111 della Costituzione in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3 c.p.c. In particolare taccia di inammissibilità la produzione, per la prima volta in appello, dell'avviso di accertamento non prodotto in primo grado da parte dell'Ufficio: oltre alla violazione del precetto che vieta la dimissione di nuove prove in giudizio, essa integrerebbe anche un abuso del processo. L'Ufficio aveva invero immediata disponibilità dell'avviso di accertamento notificato sicché la sua omessa produzione avrebbe violato i principi della lealtà processuale. In subordine chiede di sospendere il presente giudizio e sollevare una questione di legittimità costituzionale dell'art. 58 cit. per contrasto con gli articoli 3, 24, 97, 111 e 117, comma 1, della Costituzione.

1.1. Il motivo è infondato.

In materia la giurisprudenza di questa Corte, cui il Collegio non ritiene di doversi discostare in assenza di nuove ragioni, ha ritenuto che la piana lettera dell'articolo 58, comma 2, del d.lgs. 546/1992 "abilita alla produzione di qualsivoglia documento in appello, senza restrizione alcuna e con disposizione autonoma rispetto a quella che -nel comma precedente- sottopone a restrizione l'accoglimento dell'istanza di ammissione di altre fonti di prova" e ciò indipendentemente dalla dimostrazione dell'impossibilità di non averli potuti produrre prima per cause non imputabili alla parte che ne aveva la disponibilità (Cfr. Cass., V, n. 17164 del 2018; n. 22776 del 2015; n. 1175 del 2016). Né è condivisibile l'assunto secondo cui l'avviso di accertamento notificato, concretando la



“prova” del perfezionamento della notifica, dovrebbe essere escluso dal novero dei documenti ammissibili in secondo grado. Sul punto questa Corte ha invero già statuito che “nel processo tributario, la produzione di nuovi documenti in appello è generalmente ammessa ai sensi del Decreto Legislativo n. 546 del 1992, articolo 58, comma 2: tale principio opera anche nell’ipotesi di deposito in sede di gravame dell’atto impositivo notificato, trattandosi di mera difesa, volta a contrastare le ragioni poste a fondamento del ricorso originario, e non di eccezione in senso stretto, per la quale opera la preclusione di cui all’articolo 57 del detto decreto” (Cfr. Cass., V, ord. n. 3615 del 2019; ord. 8313 del 2018; sent. n. 27774 del 2017).

1.2 Non può trovare il favore di questa Corte nemmeno la richiesta, svolta in via subordinata, di sospendere il processo e di sollevare la questione di legittimità costituzionale, essendosi il Giudice delle leggi già pronunciato sul punto. La Corte Costituzionale si è invero espressa sulla legittimità costituzionale dell’art. 58 comma 2° d.lgs. n. 546/1992 su ordinanza sollevata dalla CTR Campania con la sentenza n. 199 del 2017 e tale decisione è già stata richiamata da questa Corte in precedenti arresti.

In particolare è stato osservato che “il giudice remittente, tra l’altro, ha dubitato proprio della costituzionalità della facoltà di produrre per la prima volta in appello documenti già nella disponibilità della parte nel grado anteriore, per disparità di trattamento tra le parti del giudizio, ed in quanto impedirebbe artatamente alla controparte la proposizione di motivi aggiunti in primo grado. La Consulta ha ritenuto nel merito non fondata la censura di disparità di trattamento tra le parti del giudizio, non solo in quanto tale facoltà è riconosciuta ad entrambe le parti del giudizio, ma anche in quanto non sussiste alcuna violazione dell’art. 24 Cost. per la dedotta perdita di un grado di giudizio, in quanto è

giurisprudenza pacifica di questa Corte che la garanzia del doppio grado non gode, di per sé, di copertura costituzionale (Corte Cost., sentenza n. 243 del 2014). Né, ha ribadito la Consulta, esiste un principio costituzionale di necessaria uniformità del processo tributario e di quello civile (tra le altre, ordinanze n. 316 del 2008, n. 303 del 2002, n. 330 e n. 329 del 2000, n. 8 del 1999) (Cfr. Cass., V, ord. n. 17164 del 2018).

Il motivo è pertanto infondato.

2. Con il secondo motivo la difesa del contribuente denuncia la violazione e la falsa applicazione dell'art. 24 della legge n. 4/2019, dell'art. 12, comma 7, della legge n. 212/2000 e del generale principio del diritto al contraddittorio preventivo (i.e. diritto di difesa) in parametro all'art. 360, co. 1, n. 3 c.p.c. In sostanza il contribuente lamenta che l'avviso di accertamento, emesso a seguito della risposta al questionario dell'Ufficio, sarebbe stato assunto senza alcun preliminare contraddittorio e alcun processo verbale di constatazione.

2.1 Il motivo è infondato.

L'art. 12, comma 7, dello Statuto del contribuente, invocato dalla difesa della parte ricorrente, si applica ai soli casi di "accessi, ispezioni e verifiche fiscali nei locali" del contribuente: l'emissione di un processo verbale di contestazione non è nemmeno normativamente prevista in caso di accertamento a tavolino come nel caso in esame. Trattasi, peraltro, di principio assolutamente pacifico nella giurisprudenza di questa Corte che, con la sentenza n. 24823/2015 resa a Sezioni Unite, ha affermato che "le garanzie fissate nella legge n. 212 del 2000, articolo 12 comma 7, trovano applicazione esclusivamente in relazione agli accertamenti conseguenti ad accessi, ispezioni e verifiche fiscali effettuate nei locali dove si esercita l'attività imprenditoriale o professionale del contribuente", così trovando avvallo e conferma anche in recenti arresti (cfr. Cass., V, n. 766 del 2020).



Il motivo è pertanto infondato.

3. Con il terzo motivo la parte ricorrente lamenta la violazione dell'art. 165 del d.p.r. n. 917/1986 anche alla luce della Convenzione contro le doppie imposizioni conclusa da Italia e Germania in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3 c.p.c. nonché la violazione del medesimo art. 165 alla luce degli articoli 3 e 53 della Costituzione e della CEDU in parametro agli art. 360, comma 1, n. 3 c.p.c..

In buona sostanza il ricorrente lamenta l'illegittimità dell'atto impositivo giacché la detrazione del credito d'imposta non potrebbe essere preclusa dall'omessa dichiarazione dei redditi in Italia stante il versamento integrale delle imposte in Germania e il divieto di doppia imposizione sancito dalla convenzione stipulata tra i due Stati.

Con l'ultimo motivo di ricorso il contribuente censura invece la violazione dell'art. 111, co. 6, della Costituzione, dell'art. 132, co. 2, n. 4 c.p.c. e dell'art. 36, co. 2, n. 4 del d.lgs. 546/1992 in parametro all'art. 360, co. 1, n. 3 c.p.c. La decisione del giudice d'appello sarebbe viziata sotto il profilo della motivazione apparente avendo la Commissione tributaria regionale aderito acriticamente alle ragioni addotte dall'Ufficio e fondate sul dettato dell'art. 165, co. 8, TUIR senza dare conto dell'incidenza, ai fini della fattispecie in esame, del contenuto della Convenzione Italia-Germania.

3.1 I due motivi, strettamente connessi tra loro, possono essere scrutinati congiuntamente e sono fondati.

La Convenzione tra Italia e Repubblica Federale di Germania, stipulata il 18 ottobre 1989 e ratificata e resa esecutiva con legge n. 459/1992, al fine di evitare le doppie imposizioni e prevenire le evasioni fiscali in materia di imposte sul reddito prevede all'art. 15, in rubrica "Lavoro subordinato", che "i salari, gli stipendi e le altre remunerazioni analoghe che un residente di uno Stato contraente



riceve in corrispettivo di una attività dipendente sono imponibili soltanto in detto Stato, a meno che tale attività non venga svolta nell'altro Stato contraente. Se l'attività è quivi svolta, le remunerazioni percepite a tal titolo sono imponibili in questo altro Stato".

3.2. In materia questa Corte ha affermato che la convenzione stipulata tra gli Stati, al pari delle altre norme internazionali pattizie, riveste carattere di specialità rispetto alle corrispondenti norme nazionali e quindi prevale su queste ultime, dovendo la potestà legislativa essere esercitata nel rispetto dei vincoli derivanti, tra l'altro, dagli obblighi internazionali sanciti dall'art. 117, primo comma, Cost. (Cfr. Cass. nn. 1138 del 2009, 2912 del 2015, 14474 e 23984 del 2016).

In particolare, è stato affermato che "Le convenzioni bilaterali in materia di doppia imposizione hanno la funzione di dettare norme internazionali di conflitto al fine di eliminare la sovrapposizione dei sistemi fiscali nazionali, che si verifica allorché una stessa situazione di fatto economicamente rilevante determina la nascita in capo al medesimo soggetto di due obbligazioni tributarie in relazione a imposte dello stesso tipo previste dalla legislazione di due Paesi diversi, con conseguente ostacolo all'attività economica e di investimento internazionale. Tale scopo viene perseguito o mediante l'attribuzione del potere d'imposizione fiscale ad uno Stato contraente e, corrispondentemente, con la rinuncia all'esercizio di tale potere da parte dell'altro Stato, oppure viene prevista una potestà impositiva concorrente dei due Stati, con il ricorso allo strumento del credito d'imposta per evitare la doppia imposizione" (cfr. Cass., sentenza n. 24112 del 2017).

3.3. Ciò posto, l'art. 15 della Convenzione conclusa tra Italia e Repubblica Federale di Germania è chiara nell'ancorare la potestà impositiva allo Stato di residenza solo se coincidente con quello in cui il lavoro viene esercitato. La disposizione prevede infatti che nel

caso in cui l'attività sia svolta nell'altro Stato contraente - ovvero quello in cui il contribuente non ha residenza - "le remunerazioni percepite a tale titolo sono imponibili in questo altro Stato" (cfr., sull'omologo art. 15 della Convenzione tra Italia e Svizzera, in relazione a somme percepite a titolo di t.f.r., Cass. n. 14474 del 2016, cit.; *idem* l'omologo art. 15 della Convenzione tra Italia e Regno Unito, Cass. n. 24112 del 2017).

In altri termini, la regola applicabile è quella dell'art. 15 della convenzione Italia Germania che, come l'art. 15 della Conv. OCSE, mette in gioco l'avverbio "soltanto" per derogare al *worldwide principle* rispetto alla tassazione dei redditi da lavoro dipendente, per favorire la circolazione delle manodopera. Dunque è fuori fuoco l'art. 165 (come parimenti l'art. 51 sulla retribuzione convenzionale, oggetto dell'atto impositivo). Le istruzioni al modello UNICO/2009 per i redditi 2008 prevedono a pag. 90: *"Vanno dichiarati gli stipendi ... percepiti da contribuenti residenti in Italia: a) prodotti in un paese estero con il quale non esiste convenzione contro le doppie imposizioni; b) prodotti in un paese estero con il quale esiste convenzione contro le doppie imposizioni in base alla quale tali redditi devono essere assoggettati a tassazione sia in Italia sia nello Stato estero; c) prodotti in un paese estero con il quale esiste convenzione contro le doppie imposizioni in base alla quale tali redditi devono essere assoggettati a tassazione esclusivamente in Italia. Nei casi elencati alle lettere a) e b) il contribuente ha diritto al credito per le imposte pagate all'estero a titolo definitivo, ai sensi dell'art. 165 del Tuir. Nel caso previsto dalla lettera c) se i redditi hanno subito un prelievo fiscale anche nello Stato estero di erogazione, il contribuente, residente nel nostro Paese, non ha diritto al credito d'imposta, ma al rimborso delle imposte pagate nello Stato estero. Il rimborso va chiesto all'autorità estera competente in base alle procedure da questa stabilite"*.



4. Nella fattispecie in esame non è contestato né che il contribuente abbia la residenza in Italia né che egli abbia prestato la sua attività lavorativa in Germania per almeno 183 giorni, ove egli ha assolto a tutti i suoi obblighi tributari mediante il versamento integrale delle imposte e non potendosi richiedere ulteriori adempimenti o versamenti in Italia. Il terzo motivo di ricorso è pertanto fondato con conseguente assorbimento del quarto, svolto in via subordinata.

5. In conclusione il ricorso è fondato e merita accoglimento.

#### **PQM**

La Corte accoglie il ricorso per le ragioni attinte dal terzo motivo di ricorso, dichiara infondati il primo ed il secondo motivo, nonché assorbito il quarto, cassa la sentenza impugnata in relazione al motivo accolto e rinvia alla CTR per la Lombardia - Milano, in diversa composizione, cui demanda anche la regolazione delle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, il 13/01/2021.

