

Civile Ord. Sez. 6 Num. 12921 Anno 2021

Presidente: MOCCI MAURO

Relatore: LA TORRE MARIA ENZA

Data pubblicazione: 13/05/2021

ORDINANZA



sul ricorso 35695-2018 proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE, (C.F. 06363391001), in persona del Direttore pro tempore, elettivamente domiciliata in ROMA, VIA DEI PORTOGHESI 12, presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO, che la rappresenta e difende ope legis;

- *ricorrente* -

contro

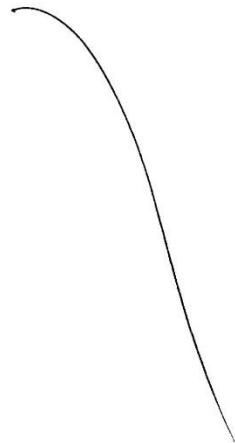
TENCONI PAOLO, elettivamente domiciliato in ROMA, VIA TACITO 10, presso lo studio dell'avvocato ENRICO DANTE, che lo rappresenta e difende unitamente all'avvocato LORENZO BERTAGGIA;

- *controricorrente* -

134
✓ 21

avverso la sentenza n. 1338/7/2018 della COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE del PIEMONTE, depositata il 04/09/2018;

udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio non partecipata del 10/02/2021 dal Consigliere Relatore Dott. MARIA ENZA LA TORRE.



Rg. 35695/2018 Agenzia delle entrate c/ Tenconi Paolo

Ritenuto che:

L'Agenzia delle entrate ricorre per la cassazione della sentenza della CTR del Piemonte, che in controversia sul diniego di rimborso delle maggiori imposte rispetto al divieto di doppia imposizione (ex art. 15 Convenzione Italia Svizzera l. 943/1978) per Irpef anni 2010/2012, impugnato da Paolo Tenconi, residente in Novara, sulla pretesa intassabilità in Italia dei redditi da lavoro dipendente conseguiti in Svizzera, ha accolto l'appello del contribuente, riformando la sentenza di primo grado.

La CTR, richiamata la normativa di riferimento, riconosciuto l'inquadramento del rapporto di lavoro del Tenconi quale impiegato di concetto di V livello della Edy Toscano engineering & consulting con sede in Svizzera, preso atto che il contribuente, residente in Novara, aveva soggiornato in Svizzera per 186 giorni ed aveva presentato la dichiarazione dei redditi in Italia - corrispondendo le relative imposte di cui ha poi chiesto il rimborso - ha ritenuto, in base all'art. 19 l. 943/1978, le remunerazioni pagate dallo Stato contraente imponibili solo nello Stato contraente da cui provengono, anche in ragione della prevalenza delle disposizioni convenzionali sulle norme generali del TUIR.

Il contribuente si costituisce con controricorso e deposita memoria.

Considerato che:

1. Con l'unico motivo si deduce violazione di legge, art. 3 comma 1 d.p.r. 917/1986 e degli artt. 15 e 19 l. 943/1978 ex art. 360 n. 3 c.p.c.

2. Il motivo è fondato nei termini di cui in prosieguo.

2.1. Va premesso che la l. n. 943/1978, di recepimento della Convenzione Italia-Svizzera, prevede all'art. 15 le modalità di imponibilità dei redditi prodotti nello Stato contraente; all'art. 19 le eccezioni al principio generale di cui all'art. 15; all'art. 24 le modalità di eliminazione della doppia imposizione.

Art. 15. 1. Salve le disposizioni degli articoli 16, 18 e 19, i salari, gli stipendi e le altre remunerazioni analoghe che un residente di uno Stato contraente riceve in corrispettivo di un'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.

2. Nonostante le disposizioni del paragrafo 1, le remunerazioni che un residente di uno Stato contraente riceve in corrispettivo di una attività dipendente svolta nell'altro Stato contraente sono imponibili soltanto nel primo Stato se:

- a) il beneficiario soggiorna nell'altro Stato per un periodo o periodi che non oltrepassano in totale 183 giorni nel corso dell'anno fiscale considerato; e*
- b) le remunerazioni sono pagate da o a nome di un datore di lavoro che non è residente dell'altro Stato;*

all'art. 19, paragrafo 1, Convenzione italo-svizzera: "Le remunerazioni" comprese le pensioni, pagate da uno Stato contraente o da una sua suddivisione politica o amministrativa o da un suo ente locale, oppure ancora da una persona giuridica o da un ente autonomo di diritto pubblico di detto Stato, sia direttamente sia mediante prelevamento da un fondo speciale, a una persona fisica che ha la nazionalità di detto Stato a titolo di servizi resi presentemente o precedentemente, sono imponibili soltanto nello Stato contraente da dove provengono dette remunerazioni".

all'art. 24 la Convenzione prevede le modalità di eliminazione della doppia imposizione:

Art. 24. 1. Si conviene che la doppia imposizione sarà eliminata in conformità ai seguenti paragrafi del presente articolo.

2. Se un residente dell'Italia possiede elementi di reddito che sono imponibili in Svizzera, l'Italia, nel calcolare le proprie imposte sul reddito specificate nell'articolo 2 della presente Convenzione, può includere nella base imponibile di tali imposte detti elementi di reddito, a meno che espresse disposizioni della presente Convenzione non stabiliscano diversamente.

In tal caso, l'Italia deve dedurre dalle imposte così calcolate l'imposta sui redditi pagata in Svizzera, ma l'ammontare della deduzione non può eccedere la quota di imposta italiana attribuibile ai predetti elementi di reddito.

2.2. Va altresì premesso che in materia di imposte sui redditi, l'obbligazione tributaria grava, in linea di principio, su tutti i possessori di reddito (D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 1 TUIR : presupposto oggettivo) residenti o meno

nel territorio dello Stato (art. 2 T.U.I.R.: soggetti passivi); i residenti vengono incisi in base al criterio soggettivo dell'utile mondiale (nel senso che "l'imposta si applica sul reddito complessivo del soggetto, formato per i residenti da tutti i redditi posseduti" come precisa l'art. 3, par.1 TUIR) .

2.3. In sintesi, in base al principio di tassazione mondiale dettato dall'articolo 3 del Tuir, il reddito prodotto da chi ha residenza fiscale in Italia è assoggettato a tassazione ovunque sia prodotto. Tuttavia, in caso di redditi prodotti all'estero occorre verificare quanto disposto in sede convenzionale. La convenzione contro le doppie imposizioni Italia-Svizzera di cui alla legge del 23/12/1978, n. 943, all'articolo 15, in materia di redditi da lavoro subordinato, prevede che i redditi prodotti in uno Stato diverso da quello di residenza, sono imponibili in entrambi gli Stati.

In deroga a tale principio, la convenzione prevede che le remunerazioni che un soggetto residente in Italia riceve in corrispettivo di una attività dipendente svolta in Svizzera sono imponibili soltanto in Italia se, contemporaneamente:

- il soggetto soggiorna in Svizzera per un periodo o periodi che non oltrepassano in totale 183 giorni nel corso dell'anno fiscale considerato;
- le remunerazioni sono pagate da o a nome di un datore di lavoro che non è residente in Svizzera;
- l'onere delle remunerazioni non è sostenuto da una stabile organizzazione o da una base fissa che il datore di lavoro ha in Svizzera.

2.4. Ciò premesso deve osservarsi che:

- 1) in generale, vige il divieto della doppia imposizione, che trova riconoscimento, sul piano della disciplina interna, nell'art. 126 del T.U.I.R., nel testo vigente fino al 31 dicembre 2003, ora d.P.R. n. 600/73 artt. 163 e 67, e, sul piano dei rapporti internazionali, nella specie, con la Confederazione Svizzera, nella convenzione bilaterale citata;
- 2) è incontestato che il contribuente ha subito un prelievo fiscale in Svizzera e che, come accertato dalla CTR e non contestato, era impiegato di quinto livello presso la società svizzera;
- 3) la fattispecie non rientra fra le ipotesi espressamente previste nella convenzione di "remunerazioni" che restano imponibili, in regime di reciprocità,

nello Stato contraente da dove esse provengono, se pagate da uno degli Stati contraenti medesimi o anche da enti autonomi di diritto pubblico ex art. 19 l. 943/1978 (v. Cass. n. 29455 del 17/12/2008).

2.5.Nel caso in oggetto, quindi, che non rientra nelle ipotesi di eccezione sopra indicate, essendo il contribuente dipendente di quinto livello di società svizzera ove ha soggiornato per più di 183 giorni, avendo presentato la dichiarazione dei redditi anche in Italia, il reddito sarà assoggettato a tassazione in Svizzera, ma il contribuente ha diritto a detrarre le imposte scontate in Svizzera a norma di quanto previsto dall'articolo 165 del Tuir. Le imposte pagate in Svizzera a titolo definitivo sul reddito sono infatti ammesse in detrazione dall'imposta netta dovuta fino alla concorrenza della quota d'imposta corrispondente al rapporto tra il reddito estero e il reddito complessivo al netto delle eventuali somme di precedenti periodi d'imposta ammesse in diminuzione.

2.5. Alla luce del quadro normativo come sopra delineato, in fattispecie nella quale il contribuente aveva pagato in Svizzera le imposte sui redditi e poi dichiarato e pagato in Italia le imposte sui redditi, va dedotta da parte dello Stato italiano l'imposta sui redditi pagata in Svizzera, nei limiti stabiliti dalla richiamata norma (Art. 24 l. 943/1978).

2.6.La giurisprudenza di questa Corte in materia d'imposte sul reddito, ha confermato la prevalenza delle norme pattizie derivanti da accordi tra gli Stati, attesane la specialità e la "ratio" di evitare fenomeni di doppia imposizione, su quelle interne (Cass. n. 23984 del 2016); in fattispecie speculare alla presente (Cass. 14474/2016) è stato affermato che in tema d'imposte sul reddito, le somme corrisposte a titolo di t.f.r. da datore di lavoro residente in Italia ad un soggetto residente in Svizzera sono imponibili in Svizzera, ove l'attività lavorativa sia stata ivi prestata, in base all'art. 15 della Convenzione italo-svizzera, che prevale sull'art. 23, comma 2, lett. a, del d.P.R. n. 917 del 1986, essendo la norma pattizia gerarchicamente sovra-ordinata alla legge ordinaria interna.

2.7.Pertanto, nella fattispecie, essendo state le imposte pagate in Svizzera a titolo definitivo sul reddito dal contribuente, ha errato la CTR a ritenere dovuto il rimborso totale delle imposte dichiarate in Italia, essendo ammessa la detrazione dall'imposta netta dovuta solo nei limiti e fino alla concorrenza della quota d'imposta corrispondente al rapporto tra il reddito estero e il reddito complessivo al netto delle eventuali somme di precedenti periodi d'imposta ammesse in diminuzione. La giurisprudenza ha sul punto precisato che non è escluso che il reddito percepito nel paese contraente da un soggetto residente in Italia, possa essere dichiarato anche in Italia, ferma la possibilità di portare in detrazione le imposte corrisposte all'estero nella diversa ipotesi di un reddito percepito all'estero non indicato nella dichiarazione dei redditi (Cass. n. 20298 del 2018).

3.La sentenza della CTR non si è attenuta agli indicati principi, per cui va cassata in relazione ad essi nei termini di cui in motivazione, con rinvio alla CTR del Piemonte, in diversa composizione, che si atterrà al seguente principio di diritto: *in relazione a imposte pagate in Svizzera a titolo definitivo sul reddito da dipendente di società svizzera ma residente in Italia e che ha soggiornato in Svizzera per più di 183 giorni, presentando anche in Italia la dichiarazione dei redditi, sono ammesse in detrazione dall'imposta netta dovuta quanto pagato in Italia fino alla concorrenza della quota d'imposta corrispondente al rapporto tra il reddito estero e il reddito complessivo al netto delle eventuali somme di precedenti periodi d'imposta ammesse in diminuzione.*

4. Il ricorso va pertanto accolto per quanto di ragione con rinvio alla CTR del Piemonte, anche per le spese.

P.Q.M.

Accoglie il ricorso nei termini di cui in motivazione, cassa la sentenza impugnata e rinvia, anche per le spese, alla CTR del Piemonte in diversa composizione.

Roma, 9 febbraio 2021