

RASSEGNA TRIBUTARIA

Bimestrale di approfondimento sulla normativa tributaria

**Diretto da: Michele Cantillo, Adriano Di Pietro, Franco Filizzola, Franco Gallo,
Erizo Masco, Leonardo Perrone, Pasquale Russo, Giuseppe Zizzo**

ESTRATTO

Paola Tarigo

**Criteria di collegamento convenzionali
nella recente giurisprudenza
della Cassazione**

Criteria di collegamento convenzionali nella recente giurisprudenza della Cassazione

Paola Tariqo

SOMMARIO: 1. Globalizzazione e controversie tributarie su fattispecie con elementi di estraneità - 2. Il lessico della Cassazione a riguardo delle norme convenzionali relative ai criteri di collegamento (cosiddette "norme distributive") - 3. La prevalenza e gli effetti sul diritto interno della norma convenzionale relativa ai criteri di collegamento - 4. Un neo-orientamento della Suprema Corte.

1. Globalizzazione e controversie tributarie su fattispecie con elementi di estraneità - Il presente scritto concerne il tema della doppia imposizione giuridica internazionale come inquadrato da un neo-orientamento della giurisprudenza di Cassazione (1).

L'interesse sarà, in particolare, rivolto ad una questione che emerge da questo nuovo orientamento ed incide, trasversalmente, sull'interpretazione di tutta la disciplina, presente nei trattati bilaterali contro le doppie imposizioni, costituita dalle cosiddette norme distributive. Questione che riveste, perciò, importanza decisiva.

Per offrire un'idea del contesto giurisprudenziale in materia, si consideri che una ricerca per parola chiave svolta su un'ampia banca dati tributaria, dapprima sull'espressione "trattati (o convenzioni) internazionali" e poi su quella "doppia imposizione internazionale" - ricerca compiuta sulla sola giurisprudenza - ha condotto a risultati inaspettatamente modesti, in specie per quest'ultima espressione.

(1) Lo scritto corrisponde nelle sue linee essenziali alla relazione tenuta nell'ambito del IV Seminario di Studi e Aggiornamento professionale organizzato dalla Commissione Tributaria Regionale di Genova in collaborazione con l'Associazione Magistrati Tributarî e l'Associazione Laureati della Facoltà di Economia sul tema *Il diritto tributario nella giurisprudenza: profili attuali*, Università degli Studi di Genova, Facoltà di Economia, 9-16-23 ottobre 2009.

Poche, insomma, le sentenze in cui la Corte di Cassazione (e la giurisprudenza di merito) fa uso espresso di questi vocaboli.

È vero che questo tipo di ricerca presenta limiti intrinseci, in quanto bastano modifiche formali sulla parola ricercata (esempio: anziché "trattati", "convenzioni"), oppure, ricerche condotte su altri termini (es. "non residente", "stabile organizzazione") per ottenere ulteriori sentenze.

Resta, in ogni caso, un dato oggettivo: benché di globalizzazione - e di ciò che essa comporta, fra l'altro, quanto ad aumento della quota del reddito complessivo di ciascun soggetto costituita da entrate di fonte estera - si parli già negli scritti degli inizi degli anni novanta (2), questi temi non sono sicuramente appannaggio così frequente per la Corte di Cassazione.

I fenomeni in atto di internazionalizzazione dei mercati impongono, tuttavia, ai giudici tributari una crescente attenzione verso i problemi di doppio d'imposta che scaturiscono da fattispecie tributarie aventi elementi di estraneità per via di aspetti attinenti alla materialità del fatto (luogo di esercizio dell'attività, di localizzazione del bene, eccetera) o alla persona del contribuente (residente).

Le controversie tributarie sottoposte al loro esame non si incentrano più solo sulla grande impresa, sui gruppi multinazionali e sui relativi problemi di stabile organizzazione, *royalties*, dividendi, eccetera, che hanno costituito per anni tipica materia del contendere dinanzi ai giudici, bensì, si estendono, attualmente, a contesti dimensionali ridotti (piccoli contribuenti), oltre che ad altre tipologie reddituali e patrimoniali, con tutto ciò che, talvolta, ne può conseguire anche in termini di conoscenza della materia internazionale tributaria da parte dei difensori tecnici.

Il tema della doppia imposizione giuridica internazionale solleva, infatti, rilevanti questioni sui rapporti tra ordinamenti giuridici, quello internazionale, da un lato, e quelli interni, dall'altro, non certo semplificate dal grande sviluppo che ha conosciuto il cosiddetto sistema di *tax treaty law* in questi ultimi decenni e, sul fronte del diritto interno italiano, dalle modifiche apportate in questo ambito con la legge costituzionale di riforma 18 ottobre 2001, n. 3, entro l'art. 117, comma 1, della Costituzione.

In particolare, le norme convenzionali incidono - con modalità che dipendono dalle specifiche opzioni positivamente accolte dal singolo ordinamento giuridico interno per rapportarsi a quello internazionale - sulla definizione normativa della fattispecie imponibile, ponendo limitazioni ai due Stati contraenti principalmente sul piano spaziale. Per ciò che concerne

(2) TREMONTI G.-VITALETTI, *La fiera delle tasse*, Bologna, 1991; V. TANZI, *Taxation in an integrated world*, Washington, The Brookings Institution, 1995.

l'ordinamento giuridico italiano, la suddetta legge di riforma ha dato, finalmente, copertura costituzionale ai trattati internazionali che (secondo l'opinione prevalente) abbiano costituito oggetto di adattamento nel diritto interno, sicché gli obblighi convenzionali (3) si pongono ora a limite della potestà legislativa statale (e regionale).

Prima della riforma costituzionale, alla norma di adattamento al trattato internazionale si riconosceva un valore formale pari a quello dell'atto normativo portante l'ordine di esecuzione: dunque, per ciò che concerne le norme di diritto internazionale pattizio prive di un particolare fondamento costituzionale, un valore pari a quello della legge ordinaria.

Stante questa ricostruzione, la prevalenza della norma di adattamento al trattato internazionale sulla norma interna posteriore era sostenuta - se non soccorreva la prevalenza in forza del criterio interpretativo della specialità, in quanto la legge interna successiva regolava una materia più specifica del trattato o non era comunque possibile risolvere in questi termini il problema del coordinamento - o con la tesi (minoritaria) di un rafforzamento costituzionale dei trattati o con la tesi (largamente maggioritaria) della "presunzione di conformità" del diritto interno agli obblighi internazionali, di specialità *sui generis*, secondo taluni, nei limiti della dimostrazione della volontà del legislatore di venire meno a tali obblighi.

A seguito della modifica dell'art. 117 della Costituzione, la prevalenza discende, invece, secondo l'interpretazione che ne ha dato la Corte Costituzionale nelle due note sentenze "gemelle" del 2007, da un rango sovraordinato della norma convenzionale rispetto alla legge ordinaria, un rango subcostituzionale, intermedio fra le due.

In questa ricostruzione la Corte Costituzionale ha ritenuto che gli eventuali contrasti non generano problemi di successione di leggi nel tempo o valutazioni sulla rispettiva collocazione gerarchica delle norme in contrasto, ma questioni di legittimità costituzionale (4).

Di riflesso, secondo la Corte, il giudice comune non ha il potere di disapplicare la norma interna ritenuta in contrasto con una norma convenzionale, poiché l'asserita incompatibilità tra le due si presenta come una

(3) D'ora innanzi il riferimento agli obblighi internazionali e, in genere, alle norme convenzionali è da intendere con riguardo agli obblighi ed alle norme che vengono ad esistere nel diritto interno per effetto dell'adattamento al trattato, salvo diversamente specificato.

(4) Cfr.: Corte Cost., 24 ottobre 2007, n. 348, paragrafi 4.3. e 4.5, in banca dati "fisconline".

questione di legittimità costituzionale, per eventuale violazione dell'art. 117, comma 1, della Costituzione, di esclusiva competenza del Giudice delle leggi (5).

Spetta al giudice comune, secondo la Corte, interpretare la norma interna in modo conforme alla disposizione internazionale, entro i limiti nei quali ciò sia permesso dai testi delle norme. Qualora ciò non sia possibile, ovvero il giudice dubiti della compatibilità della norma interna con la disposizione convenzionale "interposta", egli deve investire la Corte medesima della relativa questione di legittimità costituzionale (6).

Vi è, insomma, un ambito della materia tributaria in cui, accanto a norme interne, esistono anche norme di derivazione convenzionale che prevalgono sulle prime nei termini che la giurisprudenza costituzionale ha ricostruito con le due citate sentenze (sia pur non scevre di critica in dottrina).

Istituti volti ad eliminare la doppia imposizione giuridica internazionale sono, poi, presenti sia nel diritto internazionale dei trattati, nel cui ambito la disciplina sostanziale e soprattutto procedimentale è peraltro scarsa, sia nei singoli diritti interni (si pensi al credito di imposta per i redditi prodotti all'estero previsto dall'art. 165 del Tuir), sicché occorre verificare la possibilità di integrazione della disciplina convenzionale con quella interna, difficilmente compatibile, invero, quando sono in gioco norme sostanziali convenzionali (in quanto basate su autolimitazioni dei due Stati contraenti che non trovano riscontro nella disciplina unilaterale da ciascuno di essi posta).

È, insomma, richiesto anche - e soprattutto - ai giudici tributari un crescente interesse verso questo tema che è quanto mai delicato per i problemi interpretativi di cui si è detto, come dimostra il neo-orientamento della Corte di Cassazione che fra poco sarà esaminato.

2. Il lessico della Cassazione a riguardo delle norme convenzionali relative ai criteri di collegamento (cosiddette "norme distributive") - Le sentenze riconducibili al nuovo orientamento, come larga parte delle sentenze della Cassazione in materia internazionale, riguardano quelle importanti norme dei trattati bilaterali contro le doppie imposizioni sul reddito e sul patrimonio in cui vi è disciplina dei criteri di collegamento, comunemente denominate "norme distributive" (*Verteilungsnormen*).

(5) Cfr. Corte Cost., 24 ottobre 2007, n. 348, paragrafo 4.3.

(6) Cfr. Corte Cost., 24 ottobre 2007, n. 349, paragrafo 6.2.

Si tratta di norme che delimitano ("rules of limitation of law", "Grenznormen") (7) l'esercizio dell'attività legislativa degli Stati contraenti nella fissazione degli elementi di collegamento (8). Esse determinano, cioè, i criteri in base ai quali è riconosciuta la competenza legislativa dei due Stati contraenti (9).

Come è noto, per talune classi di fatti reddituali e patrimoniali entrambi gli Stati possono esercitare questa competenza, ossia, ambedue i legislatori nazionali possono assumere il fatto a proprio presupposto d'imposta nell'esercizio della funzione legislativa in materia tributaria, sia pur nei limiti dei criteri fissati dal trattato: per altre classi di fatti solo ad uno dei due è riconosciuta questa competenza e, di regola, tale Stato è quello di residenza (convenzionale) (10).

Può essere interessante, innanzi tutto, registrare il linguaggio della giurisprudenza di Cassazione a riguardo di queste norme.

È frequente, ad esempio, l'impiego anche da parte della Suprema Corte (come da parte di taluni autori o dell'amministrazione finanziaria) di espressioni quali "competenza impositiva" (11) o "potestà impositiva" (12):

(7) Per tutti, cfr. K. VOGEL, *On double taxation conventions*, London, 1997, *Introduction*, paragrafi 26, 20.

(8) Altri orientamenti usano una diversa terminologia: vuoi denominando "norma di distribuzione" quella che stabilisce criteri di collegamento con entrambi i diritti interni e "norma di rinuncia" (*Verzichtsnormen*) quella che fissa, al contrario, un collegamento solo con uno dei due ordinamenti interni, cfr. H. SCHAUMBURG, *Internationales Steuerrecht*, Köln, 1993, pag. 565; vuoi denominando "norma di ripartizione" solo quella norma che fissa punti di contatto con un unico ordinamento interno, cfr. A. XAVIER, *Direito tributário internacional, Tributação das operações internacionais*, Coimbra, 1997, pag. 60, contrapponendo - entro quelle che l'autore denomina "normas de colisão (internacionais)" e riconduce alle "normas de conflitos" - "normas de repartição ou de reconhecimento de competência exclusiva" e "normas de cumulação ou de reconhecimento de competência cumulativa".

(9) In proposito: G.C. CROXATTO, *La imposizione delle imprese con attività internazionale*, Padova, 1965, pag. 74.

(10) In presenza di queste norme, vi è previsione nel testo che gli elementi "sono imponibili soltanto" (*shall be taxable only/ine sont imposables que/leur ... besteuert werden*).

(11) Tra le più recenti: Cass. civ., sez. trib., 8 marzo 2005, n. 5027, nonché n. 5026; Cass. civ., sez. trib., 16 novembre 2004, n. 21657, in banca dati "fisconline", nonché n. 21656; Cass. civ., sez. trib., 10 settembre 2004, n. 18274; Cass. civ., sez. trib., 22 luglio 2004, n. 13678, in banca dati "fisconline"; Cass. civ., sez. trib., 24 giugno 2003, n. 10038; Cass. civ., sez. trib., 19 maggio 2003, n. 7804, in banca dati "fisconline"; Cass. civ., sez. trib., 21 febbraio 2001, n. 2532.

(12) Limitandosi alle più recenti: Cass. civ., sez. trib., 4 novembre 2008, n. 26438, in banca dati "fisconline"; Cass. civ., sez. trib., 22 novembre 2006, n. 24770; Cass. civ., sez. trib., 17 novembre 2006, n. 24566, nonché 24556; Cass. civ., sez. trib., 21 febbraio 2005, n. 3414, in "il fisco" n. 40/2005, fascicolo n. 1, pag. 6339.

dizione ingannevole, poiché induce piuttosto a pensare ad un potere di natura amministrativa (di applicazione dell'imposta, potere di cui dispongono gli uffici finanziari), e non legislativa.

Eccezionalmente, poi, nella giurisprudenza di merito, questa competenza la si esprime nei termini di "giurisdizione" (fiscale) - più frequente questo uso da parte di taluni autori o dell'amministrazione finanziaria - traducendo alla lettera l'espressione "*jurisdiction*" (*to tax*) della tradizione anglosassone, dove, peraltro, non si esaurisce nella nozione di giurisdizione, bensì comprende anche quella di amministrazione e, spesso, il potere legislativo (13).

La Corte di Cassazione ha già avuto occasione di rilevare l'uso improprio di tale termine da parte della giurisprudenza di merito italiana (14), così come la sua diffusione nel linguaggio convenzionale (15).

A prescindere da queste differenze terminologiche, si registra nella giurisprudenza di Cassazione anche una visione di queste norme "distributive" quali "norme di conflitto" nell'accezione invalsa nel diritto internazionale privato, con tutto ciò che ne consegue in termini di natura formale, strumentale, anziché materiale, sostanziale. Questione, questa, che non sarà qui esaminata, ma a riguardo della quale si può evidenziare il contrario avviso della dottrina più autorevole.

3. La prevalenza e gli effetti sul diritto interno della norma convenzionale relativa ai criteri di collegamento - Sottesa ai vari problemi interpretativi che la norma convenzionale sui criteri di collegamento solleva vi è una questione di fondo, concernente l'individuazione degli effetti che detta nor-

(13) R. LUZZATTO - I. QUEIROLO, *Sovranità territoriale, "jurisdiction" e regole di immunità*, in S.M. CARBONE - R. LUZZATTO - A. SANTA MARIA (a cura di), *Istituzioni di diritto internazionale*, Torino, 2006, pag. 204.

(14) Cfr. Cass., sez. trib., 24 marzo 2000, n. 3547, in banca dati "fisconline": "I trattati bilaterali in materia di doppia imposizione hanno la funzione di dettare norme internazionali di conflitto ... Tale scopo viene perseguito mediante l'attribuzione del potere d'imposizione fiscale (definito impropriamente nella sentenza impugnata come giurisdizione tributaria) ad uno Stato contraente e, corrispondentemente, con la rinuncia all'esercizio di tale potere da parte dell'altro Stato".

(15) Cfr. Cass., sez. trib., 30 marzo 2001, n. 4764; Cass., sez. trib., 12 marzo 2001, n. 3588: "Tale scopo viene perseguito mediante l'attribuzione del potere d'imposizione fiscale (giurisdizione tributaria nel linguaggio delle convenzioni internazionali) ad uno Stato contraente ...".

ma produce sulla disciplina interna, una volta che il trattato sia stato oggetto di adattamento (ciò, come premesso, nella prospettiva della prevalenza della norma convenzionale su quella interna, in quanto sovraordinata).

Al riguardo nella dottrina internazionalistica si esclude, pacificamente, che questa norma possa ampliare la fattispecie imponibile come definita dai singoli legislatori interni: taluni autori si riferiscono a ciò come ad un principio (16); altri autori ne parlano avendo riguardo agli effetti giuridici da essa prodotti, un "effetto negativo", "limitativo" (17). Comunque lo si voglia esprimere, si tratta di un punto fermo, radicato e condiviso da tutta la dottrina internazionalistica (18).

Anche la Corte di Cassazione in una sua sentenza del 2005, in materia di *royalties* percepite in Italia da società residenti nel Regno Unito, ha chiaramente sostenuto la "funzione limitativa" dei trattati, affermando che: "la fonte del potere impositivo dello Stato della fonte non deve essere ricercata

(16) Cfr.: M. VITALE, *Doppia imposizione, a) Diritto internazionale*, in "Enc. dir.", XIII, Milano, 1964, pag. 1012; P. ADONNINO, *Doppia imposizione*, in "Enc. giur. Treccani", XII, 1989, Roma, 4; D. GUTMANN, *Avoidance of double non-taxation in France*, in M. LANG, *Avoidance of double non-taxation*, Linde Verlag, Wien, 2003, pag. 91.

(17) Cfr.: P. LOCHER, *Zur "negativen Wirkung" von Doppelbesteuerungsabkommen, in Festgabe zum Schweizerischen Juristentag*, 1988, pag. 366, nota 2; R.J. DANON - H. SALOMÉ, *Avoidance of double non-taxation in Switzerland*, in M. LANG, *Avoidance of double non-taxation*, Linde Verlag, Wien, 2003, pagg. 384-385. Si veda anche: Comitato degli affari fiscali Ocse, Rapporto di studio "L'application du modèle de convention fiscale de l'Ocse aux sociétés de personnes" adottato dal Comitato degli affari fiscali il 20 gennaio 1999, paragrafo 102: "L'effet des conventions fiscales ne peut être que de limiter ou d'éliminer le droit d'imposer des États Contractants".

(18) Per tutti cfr.: M. PIRES, *International juridical double taxation of income*, Kluwer, Deventer, 1989, pag. 240; A. FANTOZZI - K. VOGEL, *Doppia imposizione internazionale*, in "Dig. disc. priv.", sez. comm., V, 1990, Torino, pag. 191: "è da escludere che le norme convenzionali possano introdurre presupposti d'imposta sconosciuti agli ordinamenti interni ovvero modificare o ampliare l'estensione"; K. VOGEL, *Double taxation conventions, cit.*, 1997, *Introduction*, paragrafo 46, pag. 27: "a tax treaty neither generates a tax claim that does not otherwise exist under domestic law nor expands the scope or alters the type of an existing claim" ... "The extent to which a State levies taxes within the boundaries drawn by DTCs is determined exclusively by its own domestic law"; M. ULLAH, *Avoidance of double non-taxation in the United Kingdom*, in M. LANG, *Avoidance of double non-taxation*, Linde Verlag, Wien, 2003, pagg. 455-456; J. SASSEVILLE, *The role of tax treaties in the 21st century*, in "IBFD Bulletin", 2002, pag. 247; M. LEHNER - E. REIMER, *Germany*, in *Source and residence: new configuration of their principles*, *Cahiers de droit fiscal international*, vol. 90a, IFA, Amersfoort, 2005, pag. 333.

nella convenzione, ma nell'ordinamento di tale Stato ... La norma convenzionale ha soltanto, quindi, una *funzione limitativa* rispetto all'esercizio della potestà impositiva sulla base della normativa interna" (19).

Pur non affermata in termini altrettanto espliciti, questa funzione limitativa è alla base di una molteplicità di sentenze della Suprema Corte (20).

Si tratta, in particolare, secondo la dottrina italiana, di norme il cui effetto giuridico sulla disciplina interna consiste nell'introduzione di una normativa speciale dei presupposti di imposta in deroga al regolamento generale (21) - dunque, i criteri di collegamento convenzionali derogano a quelli unilaterali e come questi vengono a costituire elementi di specificazione della situazione di fatto (se materiali) o elementi di qualificazione del soggetto passivo (se personali) (22) - ancorché l'obbligazione tributaria sussista solo quando, accanto ai presupposti della legislazione interna, si verifichino anche quelli previsti dalla convenzione (23).

Quanto al riconoscimento che l'effetto giuridico sulla disciplina interna consiste nell'introduzione di una normativa speciale dei presupposti di imposta in deroga al regolamento generale, può essere illustrato con questo semplice esempio.

(19) Cfr. Cass., sez. trib., 21 febbraio 2005, n. 3414, citata.

(20) Per limitarsi alle sentenze precedenti quella citata riguardanti controversie con il medesimo oggetto, cfr. Cass., sez. trib., 5 gennaio 2005, n. 143; Cass., sez. trib., 13 settembre 2004, n. 18388; Cass., sez. trib., 10 settembre 2004, n. 18299; Cass., sez. trib., 10 settembre 2004, n. 18312; Cass., sez. trib., 9 settembre 2004, n. 18154; Cass., sez. trib., 9 settembre 2004, n. 18161; Cass., sez. trib., 3 settembre 2004, n. 17843; Cass., sez. trib., 1° settembre 2004, n. 17619; Cass., sez. trib., 25 marzo 2004, n. 6038, in banca dati "fiscoonline"; Cass., sez. trib., 30 gennaio 2004, n. 1768, in "il fisco" n. 21/2004, fascicolo n. 1, pag. 3262; Cass., sez. trib., 30 gennaio 2004, n. 1772; Cass., sez. trib., 30 gennaio 2004, n. 1786; Cass., sez. trib., 28 gennaio 2004, n. 1537; Cass., sez. trib., 4 ottobre 2001, n. 12445; Cass., sez. trib., 20 marzo 2000, n. 3251, in banca dati "fiscoonline".

(21) M. UDINA, *Il diritto internazionale tributario*, Padova, 1949, pag. 264; G.C. CROXATTO, *Diritto internazionale tributario*, in "Rass. trib." 1989, I, pag. 456.

(22) G.C. CROXATTO, *La imposizione delle imprese con attività internazionale*, cit., pagg. 124 e 126, 133 e 140, nt. 44.

(23) A. FANTOZZI - K. VOGEL, *Doppia imposizione internazionale*, cit., pag. 190; K. VOGEL, *On double taxation conventions*, cit., *Introduction*, paragrafo 56, pag. 31, riferendosi alle "distributive rules" come a norme che pongono "additional requirements for establishing tax liability, aside from those of domestic law".

Per i redditi d'impresa prodotti in Italia da un soggetto non residente - si ipotizzi residente in Francia - la norma della Convenzione Italia-Francia fissa il criterio di collegamento della stabile organizzazione (art. 7), da individuarsi con i connotati che il trattato definisce (art. 5): tra questi, se si tratta di un cantiere, il requisito temporale che esso abbia una durata superiore a dodici mesi, soglia al di sotto della quale non sussiste stabile organizzazione e, dunque, lo Stato contraente sul cui territorio è localizzato il cantiere non può assumere a proprio presupposto d'imposta come redditi di impresa gli utili attribuibili al cantiere.

Le corrispondenti norme unilaterali italiane prevedono pur sempre un tale criterio (art. 23, D.P.R. n. 917/1986), ancorché configurato (art. 162), per i cantieri, con una durata superiore ai tre mesi. Il criterio di collegamento fissato dal trattato prevale, in quanto posto da una norma sovraordinata, sul criterio unilaterale stabilito dalla norma interna, sicché la fattispecie imponibile, costituita dai redditi d'impresa prodotti in Italia dal soggetto non residente, è verificata solo in presenza di cantieri aventi durata superiore ai 12 mesi (24).

(24) La circostanza che l'effetto giuridico consista nell'introduzione di un criterio di collegamento nel diritto interno italiano che si sostituisce a quello unilaterale nella definizione spaziale del presupposto d'imposta (criterio unilaterale a sua volta derivante da una norma che ha natura sostanziale, materiale) dimostra, per inciso, come non abbia fondamento la visione di una tale norma convenzionale alla stregua di "norma di conflitto" nel significato che a questa espressione si attribuisce nell'ambito del diritto internazionale privato. Infatti, l'effetto giuridico che la prima produce è piuttosto indicativo di una sua natura di norma materiale, sostanziale, e non di quella natura formale, strumentale che presenta la seconda. Nonostante l'apparente affinità strutturale, la norma dei trattati relativa ai criteri di collegamento presenta, invero, un differente schema. Si assuma, ad esempio, la norma dell'art. 19 Convenzione Italia-Svizzera su cui si incentrano anche le sentenze che saranno esaminate: "Le remunerazioni, comprese le pensioni, pagate da uno Stato contraente ... o da un Ente autonomo di diritto pubblico di detto Stato ... a una persona fisica che ha la nazionalità di detto Stato a titolo di servizi resi ... sono imponibili soltanto nello Stato contraente da dove provengono dette remunerazioni". Ebbene, questa norma ripete lo schema "i fatti seguenti sono regolati nel modo seguente" - nell'esempio: "le remunerazioni ... sono imponibili soltanto nello Stato contraente da dove provengono dette remunerazioni", mentre la norma di conflitto del diritto internazionale privato, cfr.: E. VITTA, *Diritto internazionale privato*, in "Dig. disc. priv.", 1990, pag. 242, ripete il diverso schema: "I fatti seguenti sono regolati da questo o quel corpo di norme sostanziali". Quest'ultima - come afferma Vitta - è una norma indiretta, in quanto si limita a fornire un mezzo tecnico per raggiungere il suo scopo, mediante l'indicazione della legge sostanziale che deve essere presa in considerazione a questo effetto, senza regolare, come la norma sostanziale, il merito delle questioni che costituiscono il suo oggetto; essa, in altri termini, realizza una condizione per la regolamentazione effettiva, effettuata dal diritto sostanziale indicato dalla norma in questione. La norma convenzionale, invece, non indica quale dei due ordinamenti interni regolerà nel merito la questione, bensì stabilisce in modo diretto la disciplina in merito, disciplina speciale che, appunto, prevale su quella dei due diritti interni.

Con l'esempio che segue si rappresenta, ora, ciò cui la dottrina si riferisce quando, nel precisare gli effetti sul diritto interno, afferma che l'obbligazione tributaria sussiste solo quando, accanto ai presupposti della legislazione interna, si verificano anche quelli previsti dalla convenzione.

Per i redditi costituiti da interessi prodotti in Italia da un soggetto non residente (si ipotizzi residente in Germania) la norma della Convenzione Italia-Germania (art. 11) fissa il criterio di collegamento costituito dalla residenza in Italia del soggetto debitore. La corrispondente norma unilaterale italiana (art. 11) prevede anch'essa un tale criterio di collegamento generale fondato sulla residenza del debitore, salvo si tratti di interessi derivanti da depositi e conti correnti bancari e postali [art. 23, comma 1, lettera *b*)], poiché in tal caso è espressamente stabilita un'esclusione. Ebbene, l'obbligazione tributaria in Italia per gli interessi da depositi non sussiste in ragione di questa "esclusione", ancorché la norma convenzionale localizzi in Italia gli interessi derivanti da depositi bancari e postali presso un debitore residente.

Questo esempio impone una riflessione.

Se si parte dall'idea che tale norma di "esclusione" (ma, in senso tecnico, pare trattarsi di esenzione) (25) non attenga solo al profilo spaziale del presupposto d'imposta, bensì, riguardi anche e principalmente il suo profilo oggettivo, nonostante il suo inserimento fra le norme di localizzazione, sembra non esservi, allora, alcuna autentica forzatura a riguardo della regola di prevalenza della norma internazionale su quella interna aventi il medesimo oggetto di disciplina. In altri termini, il ricondurre la norma di cui si discute anche solo parzialmente al di fuori delle regole unilaterali che fissano i criteri di collegamento comporta di non ritenerla soggetta alla regola della prevalenza.

Invero, di prevalenza della norma convenzionale su quella interna si può parlare solo quando la materia disciplinata è la stessa - nella specie, la fissazione dei criteri di collegamento - ma non quando la materia della legge interna è più specifica o diversa, come è, ad esempio, nell'ipotesi in esame se si considera la norma (almeno parzialmente) estranea all'ambito spaziale.

(25) In quanto tale norma sottrae all'applicazione del tributo fattispecie che invece sono imponibili in base alla definizione generale del presupposto, ciò che configura, appunto, un'esenzione, cfr.: F. TESAURO, *Compendio di diritto tributario*, Milano, 2007, pag. 48.

Ne verrebbe, altrimenti, coinvolta anche la definizione normativa del presupposto d'imposta sotto il profilo oggettivo, ossia l'ambito dei fatti che il legislatore nazionale assume come espressivi di capacità contributiva, previo bilanciamento di questo principio con una pluralità di valori tutelati dalla Costituzione (nel caso specifico, il risparmio dell'art. 47 della Costituzione), ciò che va oltre la specifica materia disciplinata dal trattato, avente come oggetto la fissazione dei criteri di collegamento in funzione di prevenire o eliminare il doppio d'imposta internazionale.

Se, all'opposto, più fedeli al testo letterale e alla sua collocazione, si muove dall'idea che questa norma attenga soltanto alla definizione spaziale del presupposto, senza, peraltro, stabilire alcun criterio astratto rilevante per i fatti che ne costituiscono oggetto (interessi da depositi bancari e postali), relegandoli, così, nelle "esclusioni" (26), sembra, in effetti, di sottrarla in modo ingiustificato alla regola della prevalenza, salvo fare ricorso - come taluni in dottrina prospettano - alla previsione che stabilisce l'applicazione della norma interna, se più favorevole rispetto a quella del trattato (art. 169, del T.U.).

Ora, la risposta a questo problema interpretativo può (forse) essere immediata se si ritiene vigente quel principio cui fanno appello taluni autori per affermare che la norma convenzionale non può ampliare la definizione normativa del presupposto d'imposta: in un tale principio questi problemi troverebbero, infatti, il criterio risolutore. Ma il riconoscimento di questo principio deve, comunque, fondarsi su elementi di giudizio e non può essere assunto in modo aprioristico.

La prospettiva che questa norma attenga all'esclusivo piano spaziale, ossia, valga solo in quanto norma di (non) localizzazione, è, personalmente, da tralasciare, in quanto non dà ragione, per sé sola, dell'esenzione, per le ragioni sopra illustrate. Proprio in quanto sottrae all'applicazione del tributo fatti che, secondo la definizione generale del presupposto, sono imponibili, la norma ha ad oggetto anche e principalmente un diverso ambito di disciplina - l'individuazione dei fatti tassabili nella loro oggettività - ambito che rimane di esclusivo dominio del legislatore nazionale. Da ciò ne discende che questa norma interna non soggiace alla regola di prevalenza della norma convenzionale interposta.

(26) Come parrebbe intenderla: P. BORLA, *Riflessioni a margine dell'esenzione dalle imposte sui redditi per i non residenti prevista dall'art. 26-bis del D.P.R. n. 600/1973*, in "Rass. trib.", n. 2/2005, pag. 388, laddove afferma che la norma "stabilisce l'esclusione dei depositi e conti correnti effettuati in campo bancario e postale dal criterio generale di territorialità applicabile ai redditi di capitale".

Benché, di regola, norme siffatte, sottrattive della fattispecie dal criterio di collegamento rilevante, siano dettate per i non residenti (27), vi sono casi, pur rari, in cui ricorre, nell'ambito dell'imposizione personale sui redditi, una sottrazione della fattispecie al criterio di collegamento personale costituito dalla residenza e quindi è configurata, per i residenti, una delimitazione spaziale del presupposto.

Si allude, in particolare, alla previsione che escludeva dalla base imponibile i redditi di lavoro prestato all'estero in via continuativa e come oggetto esclusivo del rapporto di lavoro, contenuta nell'art. 3, comma 3, lettera c), del T.U., e ricondotta, dalla prevalente dottrina e giurisprudenza di Cassazione, ad un'autentica ipotesi di esenzione, nonostante formulata come esclusione (28).

Introdotta originariamente per i residenti (29), fu in seguito abolito nel suo testo ogni riferimento alla residenza, sicché destinatari della norma fino alla sua definitiva abrogazione potevano essere anche lavoratori non residenti nelle ipotesi in cui una norma convenzionale relativa ai criteri di collegamento avesse localizzato in Italia i relativi redditi. In queste ipotesi, infatti, veniva meno il criterio unilaterale costituito dalla prestazione dell'attività di lavoro in territorio italiano, criterio che già di per sé determinava l'esclusione da imposta dei redditi di lavoro prestato all'estero e, di conseguenza, rendeva superflua una norma *ad hoc*.

Entro il sistema dei trattati ipotesi siffatte ricorrono di regola in materia di redditi da lavoro prestato a bordo di una nave o di un aeromobile in traffico internazionale (art. 15), valendo il criterio della sede di direzione

(27) Ipotesi di esenzione sono individuate da: P. BORIA, *Riflessioni a margine dell'esenzione dalle imposte sui redditi per i non residenti prevista dall'art. 26-bis del D.P.R. n. 600/1973*, cit., pag. 383, a riguardo degli interessi, premi ed altri frutti delle obbligazioni emesse dai cosiddetti grandi emittenti, cfr. art. 6, comma 1, del D.Lgs. 1° aprile 1996, n. 239, nonché degli altri interessi e proventi derivanti da mutui, rendite perpetue, prestazioni di fidejussione e gestioni di masse patrimoniali, cfr. art. 26-bis, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, in entrambi i casi se percepiti da soggetti residenti in Stati con i quali sia in vigore con l'Italia un accordo per lo scambio di informazioni.

(28) Da ultimo: Cass. civ., sez. trib., 18 giugno 2008, n. 16438, nonché 16437, in banca dati "fisconline"; Cass. civ., sez. trib., 16 marzo 2007, n. 6190.

(29) La disposizione - abrogata dalla norma dell'art. 5, comma 1, lettera a), n. 1), del D.Lgs. 2 settembre 1997, n. 314, con effetto dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2000 - era già contenuta nell'art. 3, comma 2, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 597, nella quale era peraltro limitata ai soli cittadini italiani emigrati all'estero rimasti iscritti all'anagrafe della popolazione residente.

ne effettiva (30), nonché in materia di redditi da funzioni pubbliche, per i quali è invece fissato, in omaggio ad un principio di cortesia internazionale, un criterio di collegamento con il solo Stato di cittadinanza da cui provengono le remunerazioni pubbliche (di regola, art. 19 dei trattati): questa norma è centrale nelle sentenze della Corte che si passa adesso a discutere (31).

È da ritenere che la norma di esenzione suindicata dell'art. 3 del T.U. sia il risultato di un bilanciamento, da parte del legislatore, del principio di capacità contributiva con quei valori costituzionalmente garantiti rappresentati dalla libertà di emigrazione e dal lavoro italiano all'estero (art. 35, comma 4, della Costituzione), esenzione che non avrebbe avuto ragione di essere qualora fosse dipesa solo dall'esigenza di eliminare il doppio d'imposta a carattere internazionale che verosimilmente in queste ipotesi ne deriva.

Insomma, la sottrazione di questi fatti dall'applicazione del tributo coinvolge, in modo principale, il profilo oggettivo del presupposto d'imposta, sicché non è questione, anche in questa ipotesi, di applicare la regola della prevalenza: la norma in esame aveva un oggetto di disciplina ed una connessa funzione che erano parzialmente diverse, o comunque più specifiche, rispetto a qualsivoglia norma convenzionale che pur riconoscesse la competenza legislativa dello Stato italiano ad assumere il fatto a proprio presupposto d'imposta (come avviene in base alla norma dell'art. 19 sui redditi da funzioni pubbliche, se l'Italia è lo Stato di cittadinanza da cui proviene la retribuzione).

Queste norme convenzionali hanno come oggetto di disciplina solo quello di stabilire il criterio di collegamento e di stabilirlo soltanto in funzione di prevenire od eliminare, a seconda dei fatti rilevanti, il doppio d'imposta.

(30) Per questa classe di redditi, a differenza di quelli da funzione pubbliche, è stabilito un criterio di collegamento con entrambi gli ordinamenti interni.

(31) Un'altra ipotesi in cui le norme convenzionali derogano al criterio del luogo di prestazione dell'attività di lavoro dipendente - ristabilendo, tuttavia, a differenza dei due casi suindicati, il criterio di collegamento esclusivo fondato sulla residenza - concerne i redditi transfrontalieri di lavoro subordinato: è una previsione, rara nei trattati italiani, che ricorre, ad esempio, nella Convenzione Italia-Francia (art. 15, paragrafo 4) ed è così formulata: "Nonostante le disposizioni precedenti del presente articolo, i redditi derivanti dal lavoro dipendente di persone abitanti nella zona di frontiera di uno degli Stati, e che lavorano nella zona di frontiera dell'altro Stato, sono imponibili soltanto nello Stato del quale dette persone sono residenti". Questa previsione è contenuta anche nell'art. 15, paragrafo 4, Convenzione Italia-Svizzera mediante rinvio allo specifico Accordo siglato il 3 ottobre 1974 tra questi due Stati.

Con queste premesse è ora possibile esaminare il neo-orientamento della Suprema Corte di Cassazione che, appunto, a queste norme si riferisce.

4. *Un neo-orientamento della Suprema Corte* - Nonostante, come detto, possa dirsi consolidato nella giurisprudenza di Cassazione il riconoscimento della funzione limitativa dei trattati, in svariate sentenze della fine del 2008 e del 2009 la Corte è giunta ad una diversa conclusione nell'ambito di controversie riguardanti, tutte, cittadini italiani iscritti da anni all'Anagrafe dei non residenti (AIRE), periodo nel corso del quale avevano svolto in Svizzera (Chiasso) attività di lavoro dipendente per l'Ente Ferrovie dello Stato (poi Trenitalia Spa) (32).

Si trattava, in particolare, di soggetti che avevano richiesto il rimborso delle ritenute fiscali effettuate in Italia da tale datore di lavoro nel presupposto che, sebbene il Trattato con la Svizzera (art. 19 stipendi pubblici) preveda un criterio di collegamento esclusivo con lo Stato di cittadinanza italiano da cui provengono le remunerazioni, la norma interna italiana in allora vigente [art. 3, comma 3, lettera c), del Tuir] stabiliva l'esclusione dalla base imponibile dei redditi di lavoro dipendente prestato all'estero in via continuativa e come oggetto esclusivo del rapporto.

La Corte afferma, invece, il principio che sussiste l'obbligazione tributaria in Italia sulla base di un ragionamento nel cui ambito assumono rilievo decisivo, in primo luogo, la ritenuta applicabilità della citata norma interna dell'art. 3 del T.U. solo nei rapporti con Stati con i quali non vi siano diverse disposizioni convenzionali e sempre che nello Stato dove la prestazione di lavoro è svolta sia tassato il relativo reddito; in secondo luogo, la ritenuta "riappropriazione", da parte dello Stato italiano, del "potere impositivo" grazie alla norma convenzionale (33).

(32) Cass. civ., sez. trib., 22 luglio 2009, n. 17076; Cass. civ., sez. trib., 12 giugno 2009, n. 13687, nonché n. 13686, n. 13685, n. 13684, n. 13683; Cass. civ., sez. trib., 11 giugno 2009, n. 13484, in banca dati "fisconline"; Cass. civ., sez. trib., 13 febbraio 2009, n. 3557, nonché n. 3556, in banca dati "fisconline"; Cass. civ., sez. trib., 16 gennaio 2009, n. 941; Cass. civ., sez. trib., 17 dicembre 2008, n. 29461, nonché n. 29460, n. 29459, n. 29458, n. 29457, n. 29456 e n. 29455, in "il fisco" n. 4/2009, fascicolo n. 1, pag. 586. Lievemente diverso il caso di: Cass. civ., sez. trib., 2 ottobre 2008, n. 24445, in quanto concernente l'ipotesi di un soggetto residente in Italia.

(33) Afferma, infatti, la Corte: "pur in presenza della norma interna ... che limitava il potere impositivo dello Stato italiano attraverso il meccanismo della esclusione del reddito di lavoro dipendente ... dalla base imponibile lo Stato italiano, in sede convenzionale, si è riappropriato del potere impositivo e l'altro Stato contraente ha rinunciato ad esercitare il proprio potere impositivo ...".

Ora, per ciò che concerne il presupposto da cui muove la Corte a riguardo della norma interna, circa il richiesto assoggettamento ad imposta nello Stato di prestazione dell'attività lavorativa, si rileva che la legge non pone in modo esplicito un tale requisito, né esso può essere desunto implicitamente dall'interprete, in quanto non vi sono elementi testuali o sistematici in tal senso.

Ciò del resto è stato affermato in una sentenza della Suprema Corte del 2004, nonché da altre a questa allineate: "Si deve in primo luogo sottolineare, respingendo una delle argomentazioni della Amministrazione, che *nella applicazione della norma non rileva la sussistenza o meno della possibilità di una doppia imposizione da parte di Stato estero (cioè l'esenzione non è collegata alla sottoposizione a imposta sui redditi da parte dello Stato estero)*; così come non rileva la dipendenza del lavoratore da un datore di lavoro italiano (Cass. 1540/2003) (34) richiedendo la disposizione soltanto la prestazione di lavoro all'estero, situazione ricorrente appunto nella fattispecie, relativa a personale imbarcato su nave battente bandiera estera, la cui prestazione non era quindi avvenuta in Italia, ancorché l'armatore della nave fosse italiano (Cass. 251/2004) (35)" (36).

Sempre a riguardo della norma interna dell'art. 3 del T.U., la Corte muove, correttamente, dal presupposto applicativo di irrilevanza della residenza in Italia o estera del lavoratore, ma afferma l'applicabilità di questa norma solo nei rapporti con Stati con i quali non vi siano diverse disposizioni convenzionali (oppure, con Stati con i quali non vi siano trattati), in quanto le norme dei trattati, in forza della loro specialità, prevalgono su di essa: fra queste, appunto, la norma dell'art. 19 della Convenzione Italia-Svizzera.

Su questo rilevante passaggio argomentativo della Corte valgono le osservazioni già svolte a riguardo dello speciale oggetto e funzione di disciplina della norma dell'art. 3 del T.U. in rapporto a quello della norma convenzionale, tale da escludere l'applicazione della regola di prevalenza di quest'ultima norma sulla prima affermata dalla Cassazione.

Per ciò che concerne, ancora, la norma convenzionale, si può osservare che nelle ipotesi in cui i due Stati contraenti intendono ottenere un tale risultato di "riappropriazione", a fronte di ipotesi in cui non vi è prelievo effettivo nello Stato contraente al quale il trattato riconosce una competenza

(34) In banca dati "fisconline".

(35) In "il fisco" n. 6/2004, fascicolo n. 1, pag. 881.

(36) Cass. civ., sez. trib., 23 settembre 2004, n. 19154, in banca dati "fisconline".

esclusiva, ebbene, allora introducono nell'accordo bilaterale - come, infatti, avviene in taluni accordi italiani - clausole *ad hoc*.

Limitando l'analisi di tali clausole a quelle che sono correlate al tipo di norma di collegamento rilevante nei casi esaminati al vaglio della Cassazione, vale a dire a quel tipo di norma che fissa un criterio di collegamento, qualunque esso sia, con un solo diritto interno, si può menzionare, innanzi tutto, la clausola che configura un concorso successivo di criteri di collegamento, in specie, un concorso condizionale.

Questo schema ricorre quando, accanto ad un collegamento principale a favore di uno Stato contraente (configurato come esclusivo), ne viene fissato un secondo, sussidiario, a favore dell'altro Stato, che viene a sussistenza solo alla condizione che non vi sia prelievo effettivo nel primo Stato (37). Sicché, se la condizione non è soddisfatta, il fatto mantiene, in base al trattato, elementi di contatto con entrambi gli ordinamenti interni: in ragione, con l'uno, del collegamento principale, con l'altro, di quello sussidiario.

Un esempio; nel protocollo della Convenzione Italia-Francia è previsto: "Nei casi in cui, conformemente alle disposizioni della presente Convenzione, un reddito deve essere esentato da parte di uno dei due Stati, l'esenzione viene accordata se e nei limiti in cui detto reddito è *imponibile* nell'altro Stato" (38). Si tratta di una clausola che è venuta in evidenza anche nell'ambito di alcuni contenziosi riguardanti redditi transfrontalieri del ponente figure.

La clausola presente nel protocollo della Convenzione Italia-Francia ha una portata generale, in quanto si riferisce a tutte le possibili classi di fatti aventi collegamento con un solo diritto interno. Di riflesso, concerne tanto le ipotesi in cui l'elemento di contatto principale è fissato solo a favore dello Stato contraente di residenza, quanto quelle in cui è stabilito solo a favore dell'altro Stato. Nel sistema dei trattati italiani, tuttavia, un tale tipo di previsione è più unica che rara, in quanto è dato, piuttosto, riscontrare clausole specifiche, riferite, cioè, solo ad una data classe di fatti e, di riflesso, al solo schema di collegamento che per una tale classe è fissato dal trattato.

(37) Si tratta di schemi elaborati nell'ambito del diritto internazionale privato, cfr. E. VITTA, *Diritto internazionale privato*, cit., pag. 243, che possono essere validi anche per il diritto internazionale tributario con le opportune distinzioni che si è già premesso in nota precedente.

(38) Art. 15, protocollo, Convenzione Italia-Francia. Questa clausola è piuttosto frequente nei trattati francesi, cfr. D. GUTMANN, *Avoidance of double non-taxation in France*, cit., pag. 105, ed era già presente nell'art. 20, della Convenzione Italia-Francia stipulata nel 1958.

Insomma, si rinvengono o clausole concernenti fatti con un elemento di contatto principale con l'ordinamento dello Stato contraente di residenza, alla condizione di un prelievo effettivo in esso, ed un elemento sussidiario con quello dell'altro Stato ove la condizione non si avveri. Schema, questo, cui la dottrina internazionalistica si riferisce nei termini di "*reversion of taxation to the State of source*".

Oppure, negli accordi bilaterali si rinvengono (ma non mi pare nei trattati italiani) clausole riguardanti fatti aventi un elemento di connessione principale con l'ordinamento dello Stato contraente di non residenza, alla condizione di un effettivo assoggettamento ad imposta in esso, ed un elemento sussidiario con quello dell'altro Stato, se la condizione non si avvera: schema catalogato in dottrina come ipotesi di "*reversion of taxation to the State of residence*" (39).

Ipotesi di "riappropriazione" - nei termini utilizzati dalla Suprema Corte - da parte dello Stato contraente di non residenza si ritrovano nel protocollo (art. 1, paragrafo 2) della Convenzione Italia-Germania, per fatti reddituali riferibili alla società di persone; nella Convenzione Italia-Unione Sovietica (*ex*), per le remunerazioni a fronte di date attività (art. 9, paragrafo 2), e nelle convenzioni dell'Italia con l'Albania, l'Australia ed il Sud Africa per redditi corrisposti a professori ed insegnanti che soggiornano nell'altro Stato contraente per un periodo non superiore a due anni (art. 20) (40); ancora, nella Convenzione Italia-Regno Unito per gli interessi che rispondono a determinati requisiti (41); infine, nelle Con-

(39) Cfr. K. VOGEL, *On double taxation conventions, cit., Preface to Arts. 6 to 22*, pagg. 11, 361.

(40) Il criterio di collegamento è esclusivo con l'ordinamento dello Stato contraente di residenza (o che era tale prima del soggiorno) solo a condizione che tali remunerazioni siano assoggettate ad imposta in questo Stato, altrimenti opera anche un criterio di collegamento sussidiario con l'ordinamento interno dello Stato di soggiorno.

(41) Art. 11, paragrafo 10, Convenzione Italia-Regno Unito, con riguardo agli interessi oggetto dei paragrafi 3 e 4 dello stesso articolo. La norma in esame prevede l'inapplicabilità del criterio di collegamento esclusivo "se il beneficiario effettivo degli interessi è *esente da imposta* per tali redditi nello Stato contraente di cui è residente e ...". Si tratta di una *subject to tax clause* piuttosto frequente nei trattati inglesi. spesso abbinata, a partire dagli anni novanta, al requisito del *beneficial owner* (come in questo caso), cfr. M. ULLAH, *Avoidance of double non-taxation in the United Kingdom, cit., pag. 474*.

venzioni Italia-Ghana (art. 19, paragrafo 1) (42) ed Italia-Siria per le pensioni (art. 18, paragrafo 2) (43).

Oltre alla clausola che configura un concorso successivo di criteri di collegamento (in specie condizionale), ricorre anche nei trattati italiani un altro tipo di previsione il cui schema è il seguente: il criterio di collegamento esclusivo stabilito dal trattato è sempre subordinato ad una condizione di effettivo assoggettamento ad imposta, il cui mancato avverarsi determina, peraltro, l'applicazione di un criterio di connessione alternativo, sempre esclusivo, con l'ordinamento interno dell'altro Stato contraente. In questo caso, dunque, se non si avvera la condizione, resta pur sempre un elemento di contatto con un solo ordinamento interno, a differenza del concorso successivo.

Un esempio offerto dai trattati italiani riguarda proprio, come le sentenze esaminate, i redditi da funzioni pubbliche e lo si ritrova nella Convenzione Italia-Polonia (art. 19, paragrafo 1). Vi si stabilisce, infatti, che: "Le remunerazioni, diverse dalle pensioni, pagate da uno Stato contraente ... a una persona fisica, in corrispettivo di servizi resi a detto Stato ... sono imponibili soltanto in questo Stato ... b) Tuttavia, tali remunerazioni sono imponibili soltanto nell'altro Stato contraente qualora i servizi siano resi in detto Stato e la persona sia un residente di detto Stato che: ... iii) *non è imponibile* in relazione a tale remunerazione nello Stato contraente dal quale la remunerazione è pagata".

Il collegamento è, dunque, esclusivo con l'ordinamento dello Stato che eroga le retribuzioni, sempre che questo tassì effettivamente il reddito in questione, altrimenti è previsto il collegamento alternativo soltanto con l'ordinamento di residenza del percettore.

L'eccezionale fissazione di un criterio alternativo per i redditi derivanti da funzioni pubbliche, anziché un concorso di criteri come si è visto nelle clausole appena esaminate riguardanti altri tipi di reddito, è spiegabile in ragione di quel principio di "cortesia internazionale" tra i

(42) Art. 19, paragrafo 1, Convenzione Italia-Ghana: "1. Fatte salve le disposizioni del paragrafo 2 dell'articolo 20, 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 questo Stato, se tale residente è soggetto a imposta in relazione a detti elementi di reddito in detto Stato".

(43) Art. 18, Convenzione Italia-Siria: "1. Fatte salve le disposizioni del paragrafo 2 dell'Articolo 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. 2. Le disposizioni del paragrafo 1 non si applicano allorché il beneficiario dei redditi *non è assoggettato ad imposizione* relativamente a tali redditi nello Stato di cui è residente e in conformità alla legislazione di detto Stato. In tal caso, tali redditi sono imponibili nello Stato dal quale provengono. 3. *Omissis* ...".

due Stati contraenti di cui già si è detto (44): principio che, come privilegia - eccezionalmente nel sistema dei trattati - la tassazione esclusiva nello Stato contraente che eroga il reddito, anziché - come avviene di regola per altri tipi di reddito - quello di residenza, così, allorché non vi è prelievo fiscale in questo Stato, torna a privilegiare, secondo la regola ordinaria, il solo Stato di residenza.

Ma, a prescindere che nella Convenzione Italia-Svizzera non vi è alcuna clausola siffatta per i redditi da funzione pubbliche - tanto del tipo di concorso successivo, quanto del tipo di collegamento alternativo - anche ammesso per ipotesi che vi sia, avrebbe, comunque, un meccanismo applicativo diverso da quello prospettato dalla Suprema Corte di Cassazione: nei casi portati al suo vaglio, infatti, il collegamento principale è fissato dal trattato con lo Stato italiano, in quanto Stato di cittadinanza che aveva erogato la retribuzione, e sarebbe, quindi, a favore della Svizzera che opererebbe il collegamento sussidiario/alternativo, in ipotesi esistente, in mancanza di prelievo in Italia. Dunque, semmai, di "riappropriazione" potrebbe parlarsi solo a favore dello Stato contraente svizzero.

Si tratta di una tesi a cui la Cassazione, tra l'altro, perviene muovendo dal presupposto che la possibile soluzione di assenza di prelievo fiscale in entrambi gli Stati sia da escludere a priori: presupposto, questo, non dimostrato - come invece avrebbe dovuto essere - sulla base dell'interpretazione della disciplina della specifica Convenzione (per inciso, si può, fra l'altro, agevolmente notare come le clausole espresse rinvenibili nei trattati italiani siano poche, nonostante che tutti gli accordi italiani prospettino un possibile problema di doppia non imposizione a riguardo del tipo di norma di collegamento esclusivo di cui si sta trattando).

La Corte, infatti, esclude questa soluzione sulla base di un ragionamento che coinvolge il solo diritto interno, affermando che si risolverebbe in un'esenzione non prevista dalla legge, in contrasto con il principio di tassazione in base alla capacità contributiva, mentre l'indagine doveva, piuttosto, riguardare il diritto convenzionale: si trattava di appurare, in specie, se vi sia spazio, all'interno della Convenzione Italia-Svizzera, per una funzione dello specifico trattato nel prevenire doppie non imposizioni; se riconosciuta esistente, occorreva interpretare, allora, le disposizioni del trattato privilegiando quel significato che meglio si presta a realizzare una tale funzione (45), individuando gli obblighi convenzionali derivanti all'Italia.

(44) Modello Ocse 2008, Commentario all'art. 19, paragrafo 2.

(45) Cfr.: P. TARIGO, *Il concorso di fatti imponibili nei trattati contro le doppie imposizioni*, Torino, 2008, pagg. 274 e seguenti; Id., *Doppia non imposizione e trattati italiani*, in corso di pubblicazione su "Dir. prat. trib."

Ciò, tanto più considerato che la Convenzione Italia-Svizzera è peculiare, in rapporto ad altri trattati italiani, sotto diversi profili, e tra questi: intanto, contiene nel suo preambolo un preciso riferimento alla finalità di impedire l'uso, senza causa legittima, della Convenzione (benché, nei casi in esame, non sembra porsi un problema siffatto); inoltre, prevede disposizioni antielusive (art. 23, sebbene irrilevanti nei casi esaminati); infine, la Svizzera è Stato obbligato ad esentare (salvo che per talune classi di reddito) - quando il doppio d'imposta discende da una competenza legislativa concorrente dei due Stati (art. 24, paragrafo 3) - ed è più probabile che clausole di assoggettamento effettivo ad imposta si rinvengano in questa ipotesi nei trattati (ancorché sia infrequente in quelli italiani), proprio in quanto vi è un ulteriore rischio di doppie non imposizioni.

La Corte invece, come detto, interpreta solo il diritto interno e, comunque, anche nel fare ciò, non si cura dell'interpretazione conforme al trattato. Al contrario, ciò che impone la norma costituzionale dell'art. 117, comma 1, della Costituzione è proprio una lettura delle fonti interne, da parte del giudice comune, internazionalmente orientata, ossia, orientata al rispetto degli obblighi internazionali.

E, dunque, innanzi tutto, era questione di individuare se esista, o non, una norma convenzionale interposta che, in assenza di prelievo effettivo in Italia, riconosca la competenza sussidiaria o alternativa dello Stato svizzero (sul tipo delle clausole esaminate) e, specularmente, in questo secondo caso, ponga un limite internazionale al legislatore italiano di assumere quel fatto a fattispecie imponibile.

Pur accertata la mancanza di una clausola espressa nel trattato, la validità della conclusione cui è pervenuta la Cassazione, di ritenere esistente una norma di imponibilità di origine esterna, doveva, piuttosto, essere ancora previamente verificata sulla base di un'ulteriore indagine, al fine di appurare se il limite internazionale suddetto non derivasse da una norma implicita del trattato.

Un'indagine siffatta avrebbe avuto, comunque, quale unico scopo quello di accertare che l'esclusione da imposta non rispondesse ad un puntuale obbligo internazionale, posto che sul piano del diritto interno l'intassabilità, nel caso in esame, era già indiscutibile.

PAOLA TARIGO

