

Sentenza Cass. n° 24455/2008

Autore: Minelli Bruno

In: Diritto tributario

A volte ci sono situazioni che lasciano oltremodo perplessi, perché è indubbio che nel caso concreto della cassazione n° 24455/2008 l'agire della parte privata sia stato quello di individuare nelle pieghe della normativa una omissione, una singolare interpretazione, per sottrarsi, in ultima analisi, al diritto/dovere, costituzionalmente sancito, di partecipare alla spesa pubblica, in ragione della propria capacità contributiva; il caso, che infine ha trovato la sua naturale conclusione con la sentenza di Cassazione citata, a ben vedere, rappresenta l'evoluzione del concetto di elusione, non più legata a mere speculazioni di aliquote (previo ricerca di siti con minore pressione fiscale), ma che assurge, e si confonde, al(nel) rango di vera e propria esclusione (da qualsiasi imposta in qualsivoglia paese), in virtù di interpretazioni causali (con obiettivo pregiudiziale, appunto l'esclusione dalla tassazione) dei contesti normativi di riferimento.

Mentre nella cinematografia, a volte ispirata a casi reali, pochi metri rappresentano lo spartiacque tra la vita e la morte (Il miglio Verde, Cento passi), qui pochi metri rappresenterebbero la differenza sostanziale (in termini di imposizione) tra un operatore FF SS, che lavorava a Ponte Chiasso (Italia), e paga le tasse, ed un suo collega che lavorava a Chiasso (Svizzera), sempre per le Ferrovie Italiane - esente/escluso dalla tassazione sui redditi.

La sentenza di cui si era chiesta la cassazione, ctr Torino, n° 25//33/03, rimarcava che il ricorrente non aveva provato il pagamento delle imposte all'estero, talché l'oggetto del contendere sarebbe stato la duplicazione d'imposta e, conseguentemente, in discussione era l'operato dei funzionari del Fisco italiano, che avevano negato il rimborso dei versamenti effettuati dal sostituto d'imposta.

Viste le sentenze di merito censurate, oltre ad altre nelle more emesse, sempre in ordine alla stessa problematica, appare evidente che i ricorrenti non ne facessero una questione di doppia imposizione, ma

si ritenevano, in virtù di quei pochi metri in più, esclusi dalla tassazione sia in Italia che in Svizzera.

Se però questa tesi avesse avuto un minimo di fondamento, i giudici tributari avrebbero dovuto sottoporre al giudizio della Consulta la legittimità delle norme richiamate, art. 2, 3, comma 1, e 20, comma 1, lett. c, tu 917/1986, proprio perché in insanabile contrasto con le norme costituzionali (artt. 3 e 53), mentre negli ultimi anni si è formato un principio di diritto sovraordinato tributario, secondo il quale le persone fisiche devono pagare per tutti i redditi prodotti (per l'italia, da lavoro, da capitale e fondiari) e lo devono fare una volta soltanto - proprio per evitare le doppie imposizioni sono stati negli anni ratificati vari trattati internazionali bilaterali. Tornando al nostro caso, la querelle verteva attorno all'art. 3, vigente a tutto il 31/12/2000, nella parte che prevedeva la fattispecie soppressa dal dlgs n° 314/1997 (comma 1, lett. c), esclusione dalla tassazione dei redditi da lavoro dipendente prodotti all'estero.

Per i giudici di merito la questione non si poneva, perché all'interno dell'ordinamento sussistevano norme (le convenzioni tra stati) che davano una concreta risposta alle problematiche, offrendo una doppia soluzione, compatibile sia con l'unicità della prestazione impositiva (da versare ad un solo stato), che con i principi costituzionali di uguaglianza e capacità contributiva.

A tale proposito, la CTP di Verbania, sentenza n° 115/02/03, ebbe a scrivere: "Infatti, per evitare profili di doppia imposizione, vengono previste misure correttive mediante convenzioni bilaterali, con le quali due stati limitano la propria potestà impositiva in relazione a categorie di reddito più rilevanti. Le norme contenute nelle convenzioni prevalgono su quelle interne, in quanto si tratta di materia speciale che deroga appunto alla generale.

Nella fattispecie in esame viene pienamente ritenuta operante la Convenzione italo.elvetica del 9/3/1976, ratificata con legge 23/12/1978, n° 943, che all'art. 19 prevede la imponibilità delle enumerazioni corrisposte dallo stato o da una persona giuridica o ente autonomo di diritto pubblico nella stato contraente da dove provengono, mentre, sempre la CT di Verbania, nella sentenza n° 30/02/03, scriveva: giova infine ricordare che costituisce principio fondamentale l'obbligo di contribuire al mantenimento delle istituzioni in ragione della propria capacità contributiva e la ctr torino, con sentenza n° 30/2/03,

statuiva che le disposizioni delle convenzioni, una volta intervenuta la legge di ratifica, assumono all'interno dell'ordinamento natura di norme precettive di carattere speciale rispetto alle norme generali stabilite dalla legge nazionale.

Di conseguenza la norma speciale della convenzione prevale sulla norma nazionale (generi per speciem derogatur). Vediamo, allora, cosa prevede all'art. 19 la 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.....sono imponibili soltanto nello stato contraente da dove provengono dette remunerazioni.

Ai fini del presente articolo l'espressione persona giuridica o ente autonomo di diritto pubblico designa:

a)

omissis

b)

b) le ferrovie dello stato (FFSS).

Applicato al caso concreto, il ferroviere italiano che lavora in Svizzera per le Ferrovie dello Stato Italiane deve pagare le imposte all'Erario Italiano, indipendentemente da dove risiede.

Ed è qui il sottile ragionamento, il punto focale, per cui parte privata domandava - prima agli Organi dell'A.F., poi ai giudici di merito, infine a quelli di Cassazione - di avere restituite le imposte sui redditi da lavoro dipendente, trattenute dal datore di lavoro e riversate all'Erario. Poiché l'Ente Ferrovie dello Stato, già Ente di Diritto Pubblico, con delibera del CIPE in data 12/8/1992 è stato trasformato in due società per azioni di diritto privato (RFI e TRENITALIA), la conseguenza sarebbe stata l'inapplicabilità di tutte quelle norme che facevano riferimento al vecchio Ente di diritto pubblico.

Vale a dire che la trasformazione dell'Ente Ferrovie da ente pubblico a soggetto di diritto privato (anche se con particolari limitazioni e disciplina) avrebbe eliminato uno dei presupposti e criteri di collegamento su cui era fondato l'accordo bilaterale con la Svizzera (quello della natura pubblica del soggetto erogante il reddito); requisito richiamato espressamente dalla convenzione, che tra i soggetti pubblici aveva tassativamente elencato (anche) le Ferrovie dello Stato.

Ne sarebbe conseguita, secondo l'originale tesi dei ricorrenti, la inapplicabilità della convenzione e la reviviscenza della norma interna (l'abrogata lett. c, 1° comma dell'art. 3 del tuir, vigente per gli anni in contestazione), quella che dichiarava esclusi dalla tassazione i redditi da lavoro dipendente prestati all'estero. In estrema sintesi, la convenzione avrebbe disposto per i ferrovieri FF SS, ma non per quelli di TRENITALIA.

Da qui, la richiesta della restituzione del prelievo forzoso fatto dal datore di lavoro. Elementare, forse troppo, nella sua disarmante esemplificazione, con la richiesta del richiamo letterale alla norma, senza l'aggravio/affanno per il giudice dell'interpretazione autentica del contesto normativo, e/o dell'adeguamento di esso al divenire dei fatti umani, mentre lo stesso giudice si sarebbe dovuto astenere, nella personalissima logica di parte privata, dal conformarsi a canoni di ragionevolezza, ancorché costituzionalmente sanciti.

Eppure, tutte le sentenze di merito avevano rigettato l'assunto - la CTP di Verbania, n° 55/1/02, nella sentenza poi confermata dalla regionale discussa in Cassazione (sentenza N° 24455/2008), tra l'altro, affermava: Al di là delle vicende giuridiche che hanno interessato l' "Ente Ferrovie dello stato" e del fatto

che il processo di privatizzazione dell'Ente non appare del tutto completato, in quanto le azioni della società restano, almeno in questa prima fase, ancora nella mano pubblica, è significativa della volontà del legislatore la circostanza che le ferrovie dello stato, insieme ad altri enti di rilievo nazionale (PP.TT.), siano state esplicitamente indicate quali soggetti cui si applica la convenzione italo- elvetica.

Ed infatti, la legge contiene una clausola di riserva, a tenore della quale altri enti o persone giuridiche di diritto pubblico potranno essere compresi nella lista in base ad accordo tra le competenti Autorità dei due stati contraenti.

Ciò significa che potranno essere aggiunte ulteriori figure nella lista, ma che quelle specificamente indicate, e cioè le ferrovie, le poste, l'Ente del turismo e l'istituto del commercio estero, dovranno comunque essere assoggettate alla disciplina prevista dalla legge di ratifica dell'accordo internazionale.

Ancora a proposito di pochi passi (che a volte fanno la differenza).

Dalla motivazione della sentenza n° 24455/2008, è ritraibile che l'Agenzia delle Entrate fosse riuscita a dimostrare che il contribuente aveva conservato il centro dei suoi interessi vitali, producendo le dichiarazioni dei redditi che evidenziavano unità immobiliari di sua proprietà al di qua del confine, di cui una adibita ad abitazione principale; di fatto, quindi, il contribuente assumeva la veste, mutuata dal linguaggio comune (non codificata nell'ordinamento), di frontaliere. Da qui, i tre punti che la sentenza di cassazione evidenzia in premessa per circoscrivere il giudicato dei giudici regionali (e che evidentemente rappresentavano la linea dell'Agenzia delle Entrate a sostegno del suo diniego):

-

centro degli interessi vitali in Italia (residente per abitazione permanente),

-

convenzione italo svizzera che prevede la tassabilità in Italia per le retribuzioni corrisposte dalle ferrovie dello stato italiane,

-

mancata dimostrazione del pagamento delle imposte all'estero.

La Cassazione ha ritenuto decisivi i primi due, sia, quindi, perché le remunerazioni sono imponibili nello stato di residenza (art. 15 della convenzione), provata dall'A.F. in Italia, sia perchè gli emolumenti venivano corrisposti dalla persona giuridica Ferrovie dello Stato (art. 19 della convenzione).

Ne conseguiva la norma giuridica che il giudice ha tratto: "Il reddito di lavoro dipendente di un residente in Italia, ricevuto da un datore di lavoro residente in Italia in corrispettivo di un'attività dipendente svolta in Svizzera (NDA: i giudici hanno usato proprio questo termine, così caro ai nostri emigranti), è imponibile soltanto in Italia.

Il terzo punto, l'omessa dimostrazione del versamento in duplicazione all'estero, era chiaramente una sottolineatura della parte pubblica resistente, quasi una provocazione (se contesti il prelievo del sostituto, dimostra di aver pagato ad altri); ma anche ammesso che fosse stato provato, non avrebbe influito sulla decisione finale.

E', infatti, ritraibile dal contesto motivazionale che se il ricorrente avesse provato la duplicazione dei versamenti ai due stati, i giudici non avrebbero comunque disposto il rimborso; il punto, oltre a non essersi verificato, era, peraltro, altamente improbabile.

Proprio in virtù del trattato bilaterale, per il Fisco Elvetico era pacifico che le FERROVIE ITALIANE riversassero le ritenute all'Erario Italiano; il sostituto, quindi, aveva correttamente operato, sotto ogni latitudine, tranne che nella visione (di parte) del contribuente.

Per mera ipotesi, rimaneva, quale unica possibilità di duplicazione, quella per autodichiarazione del contribuente dei propri redditi da dipendente, e conseguente liquidazione e versamento di imposte, al Fisco Elvetico; non saprei esattamente a che pro e perché, ma così da formare la duplicazione, facendo la sua azione il paio con l'altra azione del sostituto FF SS.

Ma anche in siffatta ipotesi, prima di domandare la restituzione ad uno stato, il ricorrente avrebbe dovuto chiedersi quale era quello che si era avvantaggiato dell'indebito arricchimento. Se, prescindendo dalla valutazione, lo avesse chiesto allo Stato Italiano, questi gli avrebbe opposto la convenzione, che, come abbiamo visto, la Cassazione ha ritenuto idonea a dirimere pro Erario Italiano la vertenza. E' peraltro implicito che la conferma nella massima giurisprudenziale/normativa dell'art. 19 della Convenzione, possa essere anche interpretata come riconoscimento della vigenza, post 1992, nell'ordinamento di quanto invece veniva contestato (per il fatto denominativo FFSS/TRENITALIA), l'applicabilità della Convenzione, mentre il fatto della residenza, sul postulato della verifica del centro principale dei propri interessi, acclarato dalla Commissione Tributaria Regionale e confermato dalla Cassazione, è soltanto elemento aggiuntivo; ritenendo legittima l'applicazione dell'art. 19 della Convenzione, i giudici hanno dichiarato applicabile alla fattispecie concreta la norma derogatrice, anche a prescindere, e quindi, dell'ulteriore

elemento della residenza in Italia.

Minelli Bruno

<https://www.diritto.it/sentenza-cass-n-244552008/>