

Civile Sent. Sez. 5 Num. 27292 Anno 2023

Presidente: CIRILLO ETTORE

Relatore: GIUDICEPIETRO ANDREINA

Data pubblicazione: 25/09/2023

tributi

### SENTENZA

sul ricorso iscritto al n.21653/2022 R.G. proposto da:

Henrik Starup – Hansen, rappresentato e difeso dagli avv.ti Francesco Salerno, Francesco Mattarelli ed Angela Sirignani, elettivamente domiciliato in Roma, via Curtatone n.3 , presso lo Studio Associato – Consulenza Legale e Tributaria e presso le caselle di posta elettronica certificata dei difensori

\_\_\_\_\_;

\_\_\_\_\_

- ricorrente -

Contro

Agenzia delle Entrate, in persona del direttore *pro tempore*, rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, con

domicilio legale in Roma, via dei Portoghesi n. 12, presso l'Avvocatura Generale dello Stato.

*-controricorrente-*

Avverso la sentenza n.73 della Commissione tributaria regionale dell'Abruzzo, pronunciata il 9 dicembre 2021 e depositata il 9 febbraio 2022.

Lette le conclusioni scritte del P.G., Giuseppe Locatelli, che ha concluso chiedendo il rigetto del ricorso.

Udita la relazione svolta dal Consigliere Andreina Giudicepietro.

Sentito il P.G., Giuseppe Locatelli, che ha chiesto il rigetto del ricorso, nonché l'avv. Francesco Mattarelli per parte contribuente e l'avvocato dello Stato Beatrice Fiduccia per l'Agenzia delle entrate.

### **FATTI DI CAUSA**

1. Henrik Starup – Hansen ricorre, con due motivi, contro l'Agenzia delle Entrate, che resiste con controricorso, avverso la sentenza, indicata in epigrafe, con cui la Commissione tributaria regionale dell'Abruzzo aveva rigettato l'appello proposto dal contribuente avverso la sentenza con cui il giudice di primo grado aveva rigettato il ricorso, nella controversia originata dall'impugnazione del diniego di rimborso dell'Irpef, relative addizionali e contributo di solidarietà per l'anno 2013, con riferimento alla parte di attività lavorativa dipendente concretamente svolta all'estero.

2. Il Giudice di appello riteneva che, <<come correttamente affermato dai giudici di primo grado, anche tenuto conto del combinato disposto di cui agli artt. 23, comma 1, d.P.R. n. 917/86 e 15 della Convenzione Italia - Germania contro le doppie imposizioni, le prestazioni lavorative rese dal contribuente/appellante nell'ambito del rapporto lavorativo di cui al contratto di lavoro stipulato in data 29/4/2010 con la CNH Italia Sca sono state correttamente

assoggettate ad imposizione in Italia, in quanto svolte prevalentemente in Italia alle dipendenze di datore di lavoro residente in territorio nazionale, anche se, in qualche caso, materialmente concretizzatesi in alcune trasferte temporanee all'estero da considerarsi, comunque, prestazioni accessorie e prive di autonomia rispetto all'unitario rapporto di lavoro con la società italiana>>.

Inoltre, la C.t.r. affermava che, nel caso di specie, era carente la prova della doppia imposizione e, in particolare, la specifica attestazione dell'imposizione sui redditi per i quali era stata avanzata istanza di rimborso, rilevando la mancanza di un idoneo attestato ufficiale dell'Amministrazione statale tedesca richiesto ex art. 29 paragrafo 2 della Convenzione tra la Repubblica Italiana e la Repubblica Federale di Germania per evitare le doppie imposizioni in materia di imposte sul reddito e sul patrimonio e prevenire le evasioni fiscali, certificante, con riferimento all'anno di imposta, la sussistenza delle condizioni richieste per avere diritto all'applicazione delle esenzioni o riduzioni previste dalla medesima Convenzione.

Il giudice di appello concludeva, quindi, nel senso che, stante il principio secondo cui l'onere della prova dei presupposti legittimanti l'istanza di rimborso gravava sul richiedente, nel caso di specie, quest'ultimo non aveva fornito adeguata prova dei citati presupposti.

3. Avverso il ricorso di parte contribuente, l'Agenzia delle entrate ha depositato controricorso.

Parte contribuente ha depositato memoria in prossimità dell'udienza.

Il P.G., Giuseppe Locatelli, ha fatto pervenire conclusioni scritte, con cui ha chiesto il rigetto del ricorso.

### **RAGIONI DELLA DECISIONE**

1. Preliminarmente deve rilevarsi l'inammissibilità del controricorso, tardivamente notificato a parte ricorrente in data 23

novembre 2022, oltre un mese dopo la scadenza del termine di cui all'art.370 cod. proc. civ., essendo stato notificato il ricorso della contribuente all'Agenzia delle entrate in data 5 settembre 2022.

1.1. Con il primo motivo, il ricorrente denuncia la violazione degli artt.3, comma 1, e 23, comma 1, lett. c), d.P.R. 22 dicembre 1986, n.917 (T.u.i.r.), e dell'art.15, comma 1, della Convenzione contro le doppie imposizioni tra Italia e Repubblica federale di Germania del 18 ottobre 1989, ratificata con legge 14 novembre 1992, n.459, in relazione all'art. 360, primo comma, n.3, cod. proc. civ.

Il ricorrente ritiene che il Giudice di appello sia incorso nella violazione delle norme predette, laddove ha affermato che << tenuto conto del combinato disposto di cui agli artt. 23, comma 1, d.P.R. n. 917/86 e 15 della Convenzione Italia - Germania contro le doppie imposizioni, le prestazioni lavorative rese dal contribuente/appellante nell'ambito del rapporto lavorativo di cui al contratto di lavoro stipulato in data 29/4/2010 con la CNH Italia Sca sono state correttamente assoggettate ad imposizione in Italia, in quanto svolte prevalentemente in Italia alle dipendenze di datore di lavoro residente in territorio nazionale, anche se, in qualche caso, materialmente concretizzatesi in alcune trasferte temporanee all'estero da considerarsi, comunque, prestazioni accessorie e prive di autonomia rispetto all'unitario rapporto di lavoro con la società italiana>>.

Secondo il ricorrente, innanzitutto l'art. 3 del Testo unico delle imposte sui redditi (d.P.R. n. 917/1986, c.d. T.u.i.r.) dispone per i soggetti non residenti che l'imposta si applichi solo sui redditi prodotti nel nostro Paese. L'art. 23 ("Applicazione dell'imposta ai non residenti") prevede poi che <<Al fini dell'applicazione dell'imposta nei confronti dei non residenti si considerano prodotti nel territorio dello Stato [...] i redditi di lavoro dipendente prestato nel territorio dello Stato>>. Ritiene il ricorrente che le norme nazionali non sono in conflitto, ed anzi

sono coerenti con la prevalente disposizione pattizia contenuta nell'art. 15 della Convenzione contro le doppie imposizioni vigente tra Italia e Repubblica federale di Germania del 18.10.1989 (ratificata con Legge 14.11.1992, n. 459), ove al par. 1 si legge che <<(…) 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 sono imponibili in questo altro Stato>>. La norma pattizia, quindi, dispone la regola fondamentale di tassazione esclusiva presso il Paese di residenza, ma tale regola è derogata per le attività svolte nell'altro Paese contraente, nel qual caso quest'ultimo è anch'esso autorizzato a tassare il reddito prodotto dall'attività svolta sul suo territorio.

Nel caso di specie, secondo il ricorrente, la C.t.r. ha violato le citate disposizioni, ritenendo che l'Italia potesse tassare il reddito di un non residente che non era stato prodotto nel suo territorio.

1.2. Con il secondo motivo, il ricorrente denuncia la violazione degli artt. 1, 4, 15 e 29 della Convenzione contro le doppie imposizioni tra Italia e Repubblica federale di Germania del 18 ottobre 1989, ratificata con legge 14 novembre 1992, n.459, e dell'art.2947 cod. civ. in relazione all'art. 360, primo comma, n.3, cod. proc. civ.

Il giudice di appello aveva ritenuto che, nel caso di specie, era carente la prova della doppia imposizione e, in particolare, la specifica attestazione dell'imposizione sui redditi per i quali era stata avanzata istanza di rimborso, rilevando la mancanza di un idoneo attestato ufficiale dell'Amministrazione statale tedesca richiesto ex art. 29 paragrafo 2 della Convenzione tra la Repubblica Italiana e la Repubblica Federale di Germania per evitare le doppie imposizioni.

In particolare, la C.t.r. aveva rilevato che non poteva ritenersi sufficiente l'attestazione, contenuta nel documento prodotto dal ricorrente che, come rilevato dall'ufficio, appariva di non chiara provenienza e di contenuto generico, in quanto meramente indicativo di una residenza fiscale in territorio tedesco e riferito a pretesi redditi da lavoro dipendente concernenti un'annualità diversa da quella per cui era stata avanzata l'istanza di rimborso, pertanto, priva dell'idoneità ad evidenziare che sui redditi da lavoro dipendente percepiti dalla società italiana nell'anno 2011 - in relazione ai quali è stata avanzata istanza di rimborso oggetto del presente contenzioso — vi fosse stata imposizione nella Repubblica Federale Tedesca e/o comunque, che in tale Stato proprio tali redditi fossero stati effettivamente dichiarati.

Né, secondo la C.t.r., poteva supplire la mera dichiarazione dei redditi presentata in Germania, che non solo non forniva alcuna certezza sulla identità dei redditi con quelli oggetto dell'istanza di rimborso e assoggettati a tassazione in Italia, ma, come correttamente rilevato dall'ufficio, neppure consentiva di desumere inequivocabilmente il pagamento delle imposte in via definitiva e conseguentemente l'intervenuta effettiva doppia imposizione.

Secondo il ricorrente, invece, sarebbe la stessa sentenza ad affermare che l'attestazione prodotta dava conto della "residenza fiscale" del sig. Starup-Hansen e —quindi — della puntuale sussistenza dell'unico requisito necessario per l'applicazione della Convenzione, in quanto l'assoggettamento ad imposta, di cui parla l'art. 4, par. 1, non presuppone affatto che tutti i redditi o anche solo i redditi per cui si richiama il Trattato siano effettivamente assoggettati a tassazione.

Il ricorrente, a sostegno del proprio assunto, richiama l'ordinanza del 17 aprile 2019, n. 10706 della Corte di Cassazione, che ha chiaramente affermato che i benefici convenzionali devono essere garantiti per il solo assoggettamento del richiedente alla potestà

impositiva dello Stato contraente, ricordando <<l'espressione utilizzata nella Convenzione Italia-Svizzera per la definizione della persona "fisica" residente [art. 4, la cui formulazione è identica a quella adottata nella Convenzione Italia-Germania e nel Modello OCSE], secondo il Modello Ocse di Convenzione bilaterale contro le doppie imposizioni ("assoggettata ad imposta nello stesso Stato") deve essere intesa nel senso di potenziale assoggettamento ad imposizione in modo illimitato, a nulla rilevando il dato dell'effettivo prelievo fiscale subito dalla persona fisica (da ultima, a conferma dell'indirizzo consolidato, v. Cass. sez. V civ., Sent. 24 agosto 2022, n. 25195)>>.

In conclusione, sostiene il ricorrente che la C.t.r. avrebbe errato laddove ha affermato la carenza di prova "dei presupposti legittimanti l'istanza di rimborso", dato che il Trattato non richiede (né, invero, lo richiede alcun altro Trattato simile) che il contribuente, per far valere le disposizioni convenzionali che "distribuiscono" la potestà impositiva, debba fornire una attestazione dell'autorità estera circa la analitica composizione dei singoli redditi nel proprio Paese di residenza. Ciò che dunque rileverebbe in questa sede è la sola attestazione della residenza fiscale in Germania negli anni di imposta interessati, ai sensi dell'art. 4 della Convenzione.

Fatte queste precisazioni, il ricorrente ritiene che, non solo nella astratta enunciazione dei principi, ma anche nella concreta valutazione di "inidoneità" della documentazione prodotta, vi sia stata una chiara violazione di legge da parte della C.t.r., in quanto il "Certificato di residenza ai fini della esenzione da imposte sulla base della Convenzione contro le doppie imposizioni tra Germania ed Italia" (così intestazione) conteneva, nella seconda pagina, l'attestazione dell'Autorità tedesca che, ai fini dell'esenzione da tassazione esclusivamente dei redditi da lavoro, il contribuente, ai sensi della Convenzione contro le doppie imposizioni tra Germania ed Italia, è

stato residente della Repubblica federale di Germania dall' agosto 2005 al 31 marzo 2016. Quindi, la certificazione conteneva tutte le indicazioni necessarie a confermare il diritto all'applicazione delle norme pattizie, essendo ivi attestata la residenza e ciò, esplicitamente, proprio ai fini dell'applicazione delle disposizioni relative ai redditi di lavoro (art. 14 e ss. del Trattato).

2.1. Il primo motivo è fondato e va accolto.

L'art.15 della Convenzione Italia Germania prevede :<<1. Fatte 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 un'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 i 183 giorni nel corso dell'anno fiscale considerato, e

b) le remunerazioni sono pagate da o per conto di un datore di lavoro che non è residente dell'altro Stato, e

c) l'onere delle remunerazioni non è sostenuto da una stabile organizzazione o da una base fissa che il datore di lavoro ha nell'altro Stato>>.

L'articolo, dunque, stabilisce che i salari che un residente di uno Stato riceve come corrispettivo di un'attività dipendente sono imponibili solo in detto Stato, salvo che l'attività non sia svolta

nell'altro Stato contraente. La tassazione esclusiva nel Paese di residenza del percettore presuppone che siano soddisfatti 3 requisiti:

il beneficiario soggiorna nell'altro Stato per un periodo non superiore a 183 giorni dell'anno fiscale;

doppia imposizione giuridica.

Rimane, tuttavia, da stabilire cosa si debba intendere per "attività dipendente svolta nell'altro Stato contraente".

Questa Corte ha già affermato che il Commentario Ocse, pur non avendo valore normativo, costituisce, comunque, una raccomandazione diretta ai paesi aderenti all'OCSE (Cass., sez. 5, 28 luglio 2006, n. 17206).

Inoltre, il valore interpretativo del modello Ocse si rinviene in numerosi precedenti di legittimità (Cass., 32842/2018, in tema di royalties per il concetto di "beneficiario effettivo"; Cass., 7 settembre 2018, n. 21865, in materia di redditi percepiti all'estero dagli artisti; Cass., 10 novembre 2017, n. 26638, in relazione alla Convenzione Italia-Federazione Russa per l'individuazione della residenza della persona fisica; Cass., 33218/2018 con riferimento alla stabile organizzazione).

Pertanto, come rilevato dal ricorrente, un fondamentale riferimento interpretativo si rinviene nel Commentario all'articolo 15, paragrafo 1, del Modello OCSE di convenzione per eliminare le doppie imposizioni (il cui testo è conforme alla Convenzione Italia-Germania), secondo il

quale per individuare lo Stato contraente in cui si considera effettivamente svolta la prestazione lavorativa bisogna avere riguardo al luogo dove il lavoratore dipendente è fisicamente presente quando esercita le attività per cui è remunerato.

Deve rilevarsi che, ai fini del computo dei 183 giorni di effettiva durata della prestazione svolta nel territorio dello Stato dal lavoratore dipendente, già da tempo l'Italia, a seguito della Raccomandazione del Consiglio OCSE del 24 ottobre 1991, si è impegnata a seguire il cosiddetto "metodo della presenza fisica" ", i cui criteri di attuazione vengono dettagliatamente illustrati nella Circolare del Ministero delle Finanze del 17 agosto 1996, n.201.

Anche la normativa interna sembra ispirarsi al criterio della territorialità della prestazione, determinato in base alla presenza fisica del lavoratore nel luogo dove svolge la prestazione per la quale viene retribuito.

In tal senso l'art.23 T.u.i.r. ("Applicazione dell'imposta ai non residenti") prevede che <<Al fini dell'applicazione dell'imposta nei confronti dei non residenti si considerano prodotti nel territorio dello Stato [...] i redditi di lavoro dipendente prestato nel territorio dello Stato>>.

Dunque, appare corretto il rilievo del ricorrente, oggetto del primo motivo di ricorso, secondo cui il riferimento alla "territorialità" della prestazione perderebbe di significato se il requisito territoriale fosse fatto discendere (come ha fatto la C.t.r. nel caso di specie) dalla residenza del datore di lavoro o da una non meglio precisata "prevalenza" del luogo di svolgimento delle prestazioni, concetto estraneo al dettato convenzionale.

In tal senso, si è espressa anche questa Corte, affermando che <<In tema di imposte sul reddito, alla luce dell'art. 15 della Convenzione Italia-Germania del 18 ottobre 1989, ratificata e resa

esecutiva per l'Italia con l. n. 459 del 1992, che ancora la potestà impositiva allo Stato di residenza solo se coincidente con quello in cui il lavoro viene esercitato, per determinare il corretto regime fiscale della retribuzione e delle indennità corrisposte al lavoratore dipendente vanno utilizzati i criteri della residenza fiscale del percipiente al momento della corresponsione e del luogo di svolgimento dell'attività lavorativa che ha dato causa alla erogazione degli emolumenti>> (Cass. n.26383/2022; conf. Cass. n.9725/2021).

La stessa Agenzia delle entrate, nel rispondere a richieste di interpello su casi pressoché identici a quello in esame, ha assunto il principio della "presenza fisica" come pacifico, limitandosi ad indicare le modalità più opportune per determinare la porzione dello stipendio annuo tassabile nel Paese della fonte (cfr. Risposta n. 521 del 13 dicembre 2019 e Risposta n.36 del 7 febbraio 2020; ancora prima Risposta n.148/2018 in tema di trasferte all'estero di dipendenti non residenti di azienda italiana).

Ai quesiti posti dai contribuenti, l'Agenzia ha risposto che, <<per i lavoratori dipendenti non residenti, il criterio di collegamento ai fini dell'attrazione dei redditi di lavoro dipendente nella potestà impositiva di uno Stato è costituito dal luogo in cui è svolta la prestazione lavorativa. In altre parole, ai sensi del citato articolo 15, paragrafo 1, della Convenzione, uno Stato contraente ha potestà impositiva, oltreché sui redditi di lavoro dipendente ovunque prodotti dal soggetto residente, anche sui redditi di lavoro dipendente prodotti da un soggetto non residente sempreché, però, la prestazione lavorativa sia svolta nel suo territorio>>.

L'Agenzia ha rilevato poi che nel caso in cui dal contratto di lavoro e, ferma restando la sede di lavoro in Italia, risulti che, dietro richiesta del datore, il dipendente dovrà viaggiare o dovrà temporaneamente o permanentemente svolgere i suoi doveri in qualsiasi altro luogo in Italia

e all'estero, ai fini della determinazione della base imponibile fiscalmente rilevante in Italia occorrerà fare riferimento al rapporto tra il numero di giorni durante i quali la prestazione lavorativa è svolta nel nostro Paese e il periodo totale - espresso anch'esso in giorni - che dà diritto ad ottenere la retribuzione.

In particolare, nella Risposta ad interpello n. 36 del 7 febbraio 2020, l'Agenzia, in un caso riguardante un alto dirigente di un gruppo multinazionale legato da un contratto di lavoro dipendente con una società italiana del gruppo e residente all'estero, ha ribadito la possibilità di tassare in Italia il solo reddito riferibile al lavoro svolto effettivamente sul suolo italiano — concludendo che <<la Società, previa presentazione, da parte del lavoratore, di apposita domanda corredata della certificazione di residenza fiscale all'estero - rilasciata dalla competente autorità fiscale estera - e dalla documentazione comprovante l'effettivo esercizio dell'attività lavorativa, potrà operare le ritenute ai fini IRPEF, di cui all'articolo 23 del d.P.R. n. 600 del 1973, solo sui redditi di lavoro dipendente prestato nel territorio dello Stato e non sull'intera retribuzione erogata>>.

Tale interpretazione della normativa in oggetto appare in linea con quella fornita dalla giurisprudenza straniera citata dal ricorrente, ed, in particolare, con la sentenza n. 163 del 29 novembre 2018 della Cour Constitutionnelle del Belgio, la quale, nel decidere su un caso instaurato da un residente belga che — come lavoratore dipendente — esercitava l'attività di autotrasportatore internazionale, cita testualmente e sostiene due precedenti della Cour de Cassation (entrambi del 15.10.2015, F.13.0120.N sulla Convenzione Belgio-Danimarca e F.14.0083.N sulla Convenzione Belgio-Svizzera), secondo la quale — in applicazione dell'art. 15 (1) della Convenzione vigente tra Belgio e Danimarca (il cui testo è conforme al modello OCSE ed alla Convenzione Italia-Germania) - <<il potere di tassare le retribuzioni

spetta in primo luogo allo Stato di residenza del lavoratore. Se invece l'attività lavorativa è esercitata in un altro Stato, il che implica la presenza fisica del lavoratore in tale Stato per esercitare la sua attività, il potere impositivo è, in linea di principio, attribuito allo Stato in cui è esercitata l'attività lavorativa. Nei caso di trasporto internazionale su autocarro, lo Stato in cui è stabilita l'impresa di trasporto ha il potere di imporre una remunerazione solo per i giorni durante i quali l'autotrasportatore ha effettivamente lavorato in tale Stato>>.

Nel caso di specie, quindi, per la prestazione lavorativa svolta all'estero la società italiana non era tenuta ad operare le ritenute sul reddito, ma avrebbe dovuto individuare il reddito da lavoro dipendente imponibile in Italia, con riferimento al rapporto tra i giorni lavorativi esercitati all'estero ed il periodo totale di assunzione, cui è commisurata la retribuzione.

Pertanto, solo il reddito corrispondente alla prestazione lavorativa effettivamente eseguita in territorio italiano, per il quale non ricorrevano le condizioni di cui al paragrafo 2 dell'art.15 della Convenzione, era imponibile in entrambi gli Stati (di residenza e della fonte) e la conseguente doppia imposizione, in base alle norme convenzionali, era risolta con il riconoscimento di un credito d'imposta da parte dello Stato di residenza del dipendente.

Deve, dunque, affermarsi il seguente principio di diritto: **<< Ai sensi dell'articolo 15, paragrafo 1, della Convenzione Italia - Germania - secondo cui uno Stato contraente ha potestà impositiva, oltreché sui redditi di lavoro dipendente ovunque prodotti dal soggetto residente, anche sui redditi di lavoro dipendente prodotti da un soggetto non residente quando la prestazione lavorativa sia svolta nel suo territorio - per individuare lo Stato contraente in cui si considera effettivamente svolta la prestazione lavorativa bisogna avere**

**riguardo al luogo dove il lavoratore dipendente è fisicamente presente quando esercita le attività per cui è remunerato>>.**

Pertanto, nel caso, come quello di specie, in cui dal contratto di lavoro, ferma restando la sede di lavoro in Italia, risulti che, dietro richiesta del datore, il dipendente non residente dovrà svolgere, temporaneamente o permanentemente, i suoi doveri anche all'estero, ai fini della determinazione della base imponibile in Italia bisogna avere riguardo al rapporto tra i giorni lavorativi esercitati nel territorio italiano ed il periodo totale di assunzione, cui è commisurata la retribuzione.

2.2. Passando, all'esame del secondo motivo, anch'esso è fondato e va accolto.

Effettivamente questa Corte ha avuto modo di chiarire che <<In tema di doppia imposizione internazionale, la nozione di persona fisica residente in uno Stato contraente, utilizzata ai fini della applicazione della minore imposta dalla Convenzione Italia-Svizzera – ratificata e resa esecutiva in Italia con l. n. 943 del 1978 – [ma in termini analoghi si esprime la Convenzione Italia – Germania, in conformità con il modello OCSE] deve essere intesa nel senso di potenziale assoggettamento della stessa ad imposizione in modo illimitato nello Stato di residenza, indipendentemente dall'effettivo prelievo fiscale subito, essendo lo scopo delle convenzioni bilaterali quello di eliminare la sovrapposizione dei sistemi fiscali nazionali ed agevolare l'attività economica internazionale, come affermato dalla Corte di Giustizia UE nella sentenza 19 novembre 2009, n. 540>> (Cass. n. 10706/2019; conf. Cass. 25195/2022>).

Nelle citate pronunce (e nei precedenti in esse richiamati) si è precisato che la sufficienza del solo fattore in sé della esistenza del potere impositivo principale dell'altro Stato, deve ritenersi coerente con le finalità delle convenzioni bilaterali contro le doppie imposizioni, le quali hanno la funzione di eliminare la sovrapposizione dei sistemi

fiscali nazionali, onde evitare che i contribuenti subiscano un maggior carico fiscale sui redditi percepiti all'estero ed agevolare l'attività economica e d'investimento internazionale.

Come è stato detto, la Convenzione di Vienna sul diritto dei trattati (art. 31, comma 1) stabilisce che <<un trattato deve essere interpretato in buona fede in base al senso comune da attribuire ai termini del trattato nel loro contesto ed alla luce del suo oggetto e del suo scopo>>.

Pertanto, l'espressione utilizzata nella Convenzione Italia-Germania per la definizione della persona "fisica" residente, secondo il Modello Ocse di Convenzione bilaterale contro le doppie imposizioni ("assoggettata ad imposta nello stesso Stato..."), deve essere intesa nel senso di potenziale assoggettamento ad imposizione in modo illimitato (*full liability to tax*), a nulla rilevando il dato dell'effettivo prelievo fiscale subito dalla persona fisica.

Dunque non è corretta l'affermazione del giudice di appello, secondo cui il contribuente avrebbe avuto l'onere di dimostrare l'effettiva sottoposizione a tassazione dei redditi in oggetto nel paese di residenza fiscale, essendo sufficiente la dimostrazione del potenziale assoggettamento ad imposizione nello stato di residenza.

Pertanto la prova prodotta andava esaminata con riferimento al criterio della prova della residenza fiscale e della conseguente soggezione "astratta" dei redditi ad imposta.

2.5. In conclusione il ricorso va accolto, la sentenza impugnata va cassata con rinvio alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado dell'Abruzzo, in diversa composizione, cui è demandato di provvedere anche sulle spese del giudizio di legittimità.

#### **P.Q.M.**

La Corte accoglie il ricorso, dichiara inammissibile il controricorso, cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di

secondo grado dell'Abruzzo, in diversa composizione, cui domanda di provvedere anche sulle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma in data 19 settembre 2023