

TI_GERICHTE 80.2016.213 vom 27. Juli 2016

TI Tribunale d'appello, 2016-07-27, IT

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti_gerichte_80.2016.213

FR: TI_GERICHTE 80.2016.213 du 27 juillet 2016

IT: TI_GERICHTE 80.2016.213 del 27 luglio 2016

Regeste

Doppia imposizione internazionale: integrazione di pensione comunale "per differenza cambio", dipendente del Comune di Campione d'Italia, assoggettamento in Svizzera

Erwägungen

E. 1

Il diritto fiscale svizzero ha effetti che non si fermano alle frontiere della Confederazione, ma si estendono all'estero, laddove si intrattengono relazioni economiche con il nostro Paese. Gli effetti internazionali in questione possono derivare dal fatto che la sovranità fiscale così come definita dal diritto interno riguarda anche soggetti giuridici che non sono personalmente sottoposti alla sovranità territoriale svizzera, ma hanno qualche relazione economica con la Svizzera. Ma possono anche discendere dal fatto che soggetti personalmente sottoposti alla sovranità territoriale svizzera hanno interessi economici situati all'estero, come nel presente caso. Per evitare doppie imposizioni, ogni Stato introduce nelle sue norme fiscali determinate disposizioni per limitare il potere di imposizione nei confronti dell'estero. A tali disposizioni si affiancano trattati bilaterali o multilaterali fra i diversi Stati. L'insieme delle norme giuridiche del diritto interno e del diritto dei trattati, che hanno ad oggetto la costituzione del diritto fiscale da un punto di vista internazionale, forma il diritto fiscale internazionale (Blumenstein/Locher, *System des schweizerischen Steuerrechts*, 7 a ediz., Zurigo 2016, p. 140 e segg.).

E. 2

Non è argomento controverso che la pensione percepita dal marito, stimata in fr. 28'414.- (€ 17'865.-) ricade invece nelle eccezioni previste dall'art. 19 CDI-I, che al paragrafo 1 stabilisce quanto segue: Le remunerazioni, comprese le pensioni, pagate da uno Stato contraente o da una sua suddivisione politica o amministrativa o da un suo ente locale, oppure ancora da una persona giuridica o da un ente autonomo di diritto pubblico di detto Stato, sia direttamente sia mediante prelevamento da un fondo speciale, a una persona fisica che ha la nazionalità di detto Stato a titolo di servizi resi presentemente o precedentemente, sono imponibili soltanto nello Stato contraente da dove provengono dette remunerazioni. Secondo una vecchia circolare dell'Amministrazione federale delle contribuzioni, l'art. 19 CDI-I si applica, fra l'altro, a tutti i cittadini italiani in Svizzera che lavorano (o lavoravano) presso la Repubblica italiana, una Provincia o un Comune (cfr. Menétrey, *Commentario alla Convenzione sulla doppia imposizione fra l'Italia e la Svizzera*, in: Masshardt/Tatti, *Imposta federale diretta*, Lugano 1985, p. 611). È quindi immediatamente evidente che la rendita italiana di cui beneficia il ricorrente quale ex dipendente del Comune di Campione d'Italia – rendita proveniente dall'Istituto Nazionale di Previdenza per i Dipendenti dell'Amministrazione Pubblica (INPDAP), nel frattempo confluito nell'INPS – soggiace alla sovranità fiscale italiana e può essere presa in considerazione in Svizzera unicamente ai

fini della determinazione dell'aliquota applicabile, conformemente a quanto disposto dall'art. 24 paragrafo 3 CDI-I (v. anche Helbing/Häni, in: Zweifel/Beusch/Matteotti [a cura di], Internationales Steuerrecht, Basilea 2015, n. 33 ad art. 19 OECD-MA). Decisivo è l'ammontare lordo della pensione, senza cioè la deduzione delle imposte trattenute alla fonte in Italia (decisione CDT n. 80.2008.66 del 4 ottobre 2011, in: RtiD I-2012 n. 3t). Bene ha quindi fatto l'autorità di tassazione a riprendere l'intero importo di fr. 28'414.-.

E. 3.1

Controversa è per contro l'imposizione dell'importo di fr. 27'500.-, che il Comune di _____ ha corrisposto al suo ex dipendente a titolo di "integrazione per differenza cambio". I ricorrenti ritengono – in via principale - che la natura di tale prestazione sia di natura assistenziale (un sussidio), cosa che ne implicherebbe l'esenzione fiscale. In subordine, sono dell'avviso che l'indennità in questione venga versata dal Comune di _____ in forza del precedente rapporto lavorativo intercorso, al fine di consentire la conservazione del valore reale di stipendi e pensioni. In particolare indicano, basandosi su una lettera del 9 ottobre 2003, del Ministero del Lavoro e delle politiche sociali, che "la differenza di cambio è una componente propria della prestazione pensionistica, concettualmente non separabile da questa". Ritengono che, vista l'identità esistente tra l'integrazione cambio e la remunerazione/pensione, in applicazione dell'art. 19 della CDI-I, la stessa potrebbe venir tassata unicamente da parte dello Stato erogante. Il fatto che lo Stato italiano abbia ritenuto di non voler assoggettare a tassazione l'integrazione cambio non comporta che la stessa integrazione possa venir tassata in Svizzera. I contribuenti sono dell'opinione che l'UT non abbia fornito alcuna spiegazione in merito alla tassabilità in Svizzera dell'indennità sulla base dell'art. 21 CDI-I e neppure per quali ragioni la stessa non sia da qualificare tra gli elementi retributivi previsti all'art. 19 CDI-I. Gli insorgenti ritengono poi che l'art. 21 CDI-I abbia una natura residuale, nel senso che vi rientrano tutte quelle fonti di reddito che non sono specificatamente disciplinate dalle precedenti norme. È applicabile nel caso in cui un reddito non sia sussumibile negli art. 6-20 CDI-I. Secondo i ricorrenti, l'indennità d'integrazione cambio sembrerebbe attagliarsi perfettamente a quanto disciplinato dall'art. 19 CDI-I.

E. 3.2

I ricorrenti sono assoggettati all'imposta in Svizzera e nel Canton Ticino in virtù della loro appartenenza personale, in quanto vi hanno il domicilio (art. 3 cpv. 1 LIFD; art. 2 cpv. 1 LT). L'assoggettamento in virtù dell'appartenenza personale è illimitato; esso non si estende tuttavia alle imprese, agli stabilimenti d'impresa e ai fondi siti all'estero, per l'imposta federale diretta (art. 6 cpv. 1 LIFD), e fuori cantone, per l'imposta cantonale (art. 5 cpv. 1 LT). Il principio dell'effetto negativo delle convenzioni di doppia imposizione si riferisce al fatto che tali convenzioni contengono unicamente regole che mirano a limitare i poteri impositivi degli Stati. Lo Stato indicato dalla convenzione ha pertanto il potere, ma non l'obbligo, di riscuotere un'imposta secondo il suo diritto interno. In altri termini, bisogna tenere distinta l'attribuzione della competenza di imporre un elemento di reddito o di patrimonio, che è disciplinata dalla convenzione di doppia imposizione, dall'esercizio di tale competenza, che dipende dal diritto interno degli Stati contraenti, riservate particolari disposizioni convenzionali. Uno Stato contraente può in tal modo, per ragioni di politica fiscale, rinunciare a fare uso del suo diritto di imporre un reddito o un capitale, sebbene gli sia attribuito da una convenzione, con la possibile conseguenza che tale elemento non sia imposto del tutto (doppia non imposizione) (cfr. p. es. la sentenza del Tribunale federale del

25 gennaio 2017, n. 2C_606/2016 e 2C_607/2016, consid. 3.5).

E. 3.3

Contrariamente a quanto sostenuto in via principale dai ricorrenti, è del tutto irrilevante che la prestazione erogata dal Comune di Campione d'Italia sia esente dall'imposta seconda il diritto italiano quale sussidio corrisposto "a titolo assistenziale". Si tratta piuttosto di stabilire, in primo luogo, se la prestazione litigiosa sia imponibile in Svizzera o sia esente dall'imposta sul reddito, secondo il diritto tributario interno. Nel caso in cui risultasse imponibile, dovrebbe ancora essere verificato l'eventuale effetto negativo della convenzione italo-svizzera, con particolare riguardo all'art. 19 CDI-I.

E. 4.1

Fatte queste premesse, si tratta di stabilire sotto quale regime, previsto dalla legislazione fiscale svizzera, ricadano le integrazioni "per differenza cambio" erogate dal Comune di Campione d'Italia non soltanto ai residenti sul proprio territorio, ma anche ai pensionati iscritti all'AIRE del Comune e domiciliati nel Canton Ticino (cfr. verbale di deliberazione della Giunta comunale del 13 novembre 2007). Secondo i ricorrenti, la prestazione avrebbe natura assistenziale, cioè di sussidio.

E. 4.2

Secondo gli articoli 15 cpv. 1 LT e 16 cpv. 1 LIFD, sottostà all'imposta sul reddito la totalità dei proventi, periodici e unici. Come ha ripetutamente sottolineato il Tribunale federale, il legislatore ha in tal modo fatto proprio il principio dell'imposizione del reddito netto globale («Grundsatz der Gesamtreineinkommensbesteuerung»). L'art. 16 cpv. 1 LIFD (e, di riflesso, l'art. 15 cpv. 1 LT) contiene dunque una clausola generale, che è completata, agli articoli da 17 a 23 LIFD (da 16 a 22 LT), da una lista esemplificativa di diverse componenti reddituali e da un elenco tassativo di redditi esenti dall'imposta (DTF 125 II 113 = ASA 67 p. 644 = RDAF 1999 II 385 consid. 4a). Ne consegue che ogni reddito che non sia esplicitamente dichiarato esente è assoggettato all'imposta.

E. 4.3

Escluso che il sussidio in questione possa essere esentato dall'imposta sul reddito quale prestazione complementare all'AVS/AI (art. 24 lett. h LIFD; art. 23 lett. h LT), ci si potrebbe chiedere se lo possa essere quale sussidio d'assistenza proveniente da fondi pubblici (art. 24 lett. d LIFD; art. 23 lett. d LT). In una sentenza del 9 marzo 2011, il Tribunale federale ha avuto modo di precisare il campo d'applicazione delle disposizioni legali che esentano dall'imposta sul reddito i sussidi d'assistenza (DTF 137 II 328 = RDAF 2011 II 280 = RF 66/2011 p. 506). I giudici federali hanno dapprima sottolineato che dalle versioni tedesca e italiana della legge risulta in modo più chiaro che la disposizione in questione mira anzitutto a esentare dall'imposta l'aiuto alle persone svantaggiate o bisognose, i relativi sussidi provenienti in generale da fondazioni, associazioni caritative o altre entità che perseguono fini disinteressati di pura utilità pubblica. Si tratta, pertanto, di un'esenzione fondata su motivazioni di carattere socio-politico, che si prefigge di far pervenire integralmente al destinatario le prestazioni versate allo scopo di sfuggire ad una situazione di indigenza o di bisogno (Notlage). La sentenza prende poi atto delle critiche rivolte in dottrina all'esenzione in questione, che sarebbe causa di ineguaglianze. Immaginando due contribuenti che si trovassero in una simile situazione economica precaria, quello che percepisce redditi provenienti da prestazioni d'assistenza sarebbe indebitamente avvantaggiato rispetto a quello che consegue redditi professionali, poiché

questi ultimi sono imponibili. Gli autori in questione auspicano pertanto, de lege ferenda , l'esenzione generale di un importo corrispondente al minimo vitale, mediante deduzioni sociali o mediante l'aliquota. Il Tribunale federale ha concluso lasciando aperta la questione, in quanto l'art. 190 Cost. fed. lo obbliga comunque ad applicare il diritto federale vigente. Ha tuttavia sottolineato che, nell'interpretazione dell'art. 24 lett. d LIFD, avrebbe cercato di ridurre il più possibile le disparità di trattamento che questa norma poteva generare. Le condizioni alle quali è data l'esenzione sono, in sintesi, le seguenti: · il beneficiario deve trovarsi in una situazione di disagio (stato di bisogno, *Bedürftigkeit*); · l'entità (di diritto pubblico o privato) che eroga le prestazioni lo deve fare allo scopo di venire in aiuto del beneficiario (motivo di assistenza, *Unterstützung*); · il versamento deve avere un carattere disinteressato e non oneroso, cioè dal beneficiario non deve essere pretesa alcuna controprestazione o contropartita (gratuità, *Unentgeltlichkeit*).

E. 4.4

Le integrazioni per differenza di cambio elargite dal Comune di Campione d'Italia non considerano i fabbisogni vitali dei dipendenti comunali e pensionati, preoccupandosi unicamente di conservare il valore reale di stipendi e pensioni, tanto è vero che vengono calcolati in base alla durata dell'impiego: L'integrazione mensile sarà pari ad 1/40 (un quarantesimo) di CHF 4.000,00 per ciascun anno di lavoro prestato prima del 31 dicembre 1995, e di 1/80 di CHF 4.000,00 per ciascun anno di servizio prestato dopo tale data, salve le eventuali riduzioni di cui al comma successivo (Verbale di deliberazione della Giunta comunale del 13 dicembre 2007, punto 2). Nel caso in esame, l'importo di fr. 27'500.– corrisposto dal Comune di Campione d'Italia al suo ex dipendente a titolo di "integrazione per differenza cambio" non rappresenta – di tutta evidenza, per i motivi poc'anzi esposti – un sussidio d'assistenza nel senso degli art. 24 lett. d LIFD e 23 lett. d LT. Come già ampiamente esposto al punto precedente, tale importo non si fonda sullo stato di bisogno (*Bedürftigkeit*) del ricorrente, ma mira unicamente a conservare il valore reale della sua pensione.

E. 5.1

Assodato che l'integrazione mensile in discussione costituisce reddito imponibile secondo il diritto svizzero, si tratta di verificare se la convenzione italo-svizzera non attribuisca all'Italia la competenza di assoggettarla all'imposta.

E. 5.2.1

Di principio, le pensioni e le altre remunerazioni simili pagate ad un residente da uno Stato contraente in ragione di un precedente rapporto d'impiego sono imponibili solo nello Stato di residenza del beneficiario (art. 18 della Convenzione modello OCSE). Tuttavia le pensioni pagate da uno Stato contraente (oppure da una delle sue suddivisioni politiche o collettività locali) ad una persona fisica, sia direttamente sia mediante prelevamento da fondi costituiti dallo Stato, a titolo di corrispettivo per servizi resi, sono imponibili unicamente nello Stato che paga le pensioni (Stato della fonte) (art. 19 par. 2 Modello OCSE), a meno che il beneficiario non sia residente dell'altro Stato e non ne possieda la nazionalità (art. 19 cpv. 2 lett. b Modello OCSE). In quest'eventualità è nuovamente lo Stato di residenza che ha il diritto di imporre le pensioni. Le Convenzioni di doppia imposizioni hanno quindi la tendenza ad attribuire il diritto di imporre allo Stato di residenza per le pensioni del settore privato e allo Stato della fonte per quelle del settore pubblico (*Oberson* , *Précis de droit fiscal international*, 4 a ed., Berna 2014, p. 209).

E. 5.2.2

Il Commentario all'art. 19 del modello di Convenzione fiscale OCSE concernente le imposte sul reddito e sulla sostanza (versione al 15.7.2014) precisa che la dicitura "pensione", nel suo senso abituale ricopre unicamente dei versamenti periodici. Invece l'espressione "altre remunerazioni simili", aggiunta nel 2005 al paragrafo 2 dell'articolo, è più ampia ed ingloba anche dei versamenti che non sono periodici: per esempio un versamento forfettario al posto di versamenti periodici della pensione nei confronti di un precedente salariato dello Stato, dopo la cessazione del suo impiego.

E. 5.3

Per quanto concerne la convenzione italo-svizzera, le diverse prestazioni pensionistiche sono disciplinate agli articoli 18 e 19. L'art. 18 CDI-I stabilisce che fatte salve le disposizioni 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 questo Stato. L'art. 19 paragrafo 1 CDI-I, già precedentemente citato, prevede che le remunerazioni, comprese le pensioni, pagate da uno Stato contraente o da una sua suddivisione politica o amministrativa o da un suo ente locale, oppure ancora da una persona giuridica o da un ente autonomo di diritto pubblico di detto Stato, sia direttamente sia mediante prelevamento da un fondo speciale, a una persona fisica che ha la nazionalità di detto Stato a titolo di servizi resi presentemente o precedentemente, sono imponibili soltanto nello Stato contraente da dove provengono dette remunerazioni. A proposito del campo di applicazione dell'art. 19 par. 1 CDI-I, si nota una differenza di un certo rilievo rispetto al modello di convenzione dell'OCSE. Nella convenzione italo-svizzera, lo Stato della fonte ha il diritto di imporre esclusivamente "le pensioni" e non anche le altre remunerazioni analoghe, per contro menzionate dall'art. 18 CDI-I. La spiegazione è che, come già ricordato, la modifica in tal senso del modello OCSE risale solo al 2005, mentre la convenzione fra Italia e Svizzera è stata conclusa nel 1976.

E. 5.4

Sono diversi gli elementi, sottolineati dall'autorità fiscale, che inducono ad escludere che l'indennità versata al ricorrente dal Comune di Campione d'Italia rientri nel campo d'applicazione dell'art. 19 par. 1 CDI-I. Sebbene tale aspetto non sia decisivo, è significativo il fatto stesso che l'Italia abbia sottoposto a un diverso trattamento fiscale tale prestazione rispetto alla pensione erogata dall'INPS. Si deve infatti ritenere che, se lo Stato italiano avesse considerato l'indennità per integrazione cambio alla stregua di una componente della pensione, l'avrebbe imposta sulla base dell'art. 19 CDI-I. In questo contesto, si può ricordare che il Tribunale amministrativo regionale della Lombardia si è espresso a più riprese in merito a ricorsi di ex dipendenti del Comune di Campione, che lamentavano "modifiche peggiorative della disciplina del trattamento integrativo di quiescenza" (cfr. in particolare le sentenze: Sez. III, 11 febbraio 2011, n. 461; Sez. III, 5 novembre 2012, n. 2641, 2642 e 2643), formulando le seguenti considerazioni circa la natura della prestazione litigiosa: L'ausilio economico, erogato per ridurre gli effetti dannosi sul piano del potere d'acquisto derivanti dal cambio delle lire italiane in franchi svizzeri, nonché dalla particolare collocazione geografica di detto comune, costituisce... oggetto di un'obbligazione (pubblica) che non trae origine direttamente dalla legge (e neppure dalla contrattazione collettiva) ma nasce da un provvedimento di natura concessoria e di carattere discrezionale dell'amministrazione, sicché la posizione del beneficiario assume la consistenza dell'interesse legittimo, in quanto erogato non soltanto

all'esito della verifica delle condizioni e dei presupposti di fatto indicati dalla norma ma anche dalla valutazione di interessi pubblicistici comparati a quelli privati. Nel disciplinare l'erogazione, subordinandola all'accertamento di determinati requisiti, la stessa amministrazione ha dettato una specifica normativa regolamentare per la migliore realizzazione dell'interesse pubblico sottostante, sicché l'indicata posizione soggettiva viene tutelata in relazione alla coincidenza con quest'ultimo (cfr. sul punto Consiglio Stato, sez. V, 03 febbraio 2000 n. 589). La normativa impugnata, peraltro, non incide sulla entità della pensione in relazione ai contributi effettivamente versati (né alla anzianità di servizio) ma fa esclusivamente utilizzo di risorse interamente pubbliche (ovvero poste a carico del bilancio comunale) per le quali, dunque, non può porsi alcun problema di proporzionalità rispetto alla retribuzione percepita... A giusto titolo, dunque, la Divisione delle contribuzioni rileva come l'indennità in questione abbia lo scopo di conservare il valore reale di stipendi e pensioni nel Comune di Campione d'Italia e soggiaccia ad un regolamento Comunale (il Regolamento per l'attribuzione e corresponsione di un sussidio ai pensionati del Comune di Campione d'Italia del 28.2.2013; quello attualmente in vigore [dal 1° 1.2016] è consultabile anche al sito internet <https://www.comune.campione-d-italia.co.it/files/download/servizi/integrazione-cambio-pensioni/attribuzione-somme-per-differenza-cambio.pdf>, sito consultato il 4.12.2017, mentre quello per il periodo fiscale qui d'interesse è agli atti). La prestazione – come pure correttamente rilevato dall'autorità fiscale – non è calcolata in base ai contributi versati all'INPS. Infatti viene erogata dal Comune di Campione d'Italia e non da un istituto di previdenza professionale ed è soggetta a modifiche oppure a revoca qualora diminuiscano le risorse disponibili in base al bilancio comunale oppure vengano meno i presupposti che ne hanno determinato l'attribuzione sia in generale sia in particolare (cfr. ad esempio il Regolamento per l'attribuzione e corresponsione di un sussidio ai pensionati per il Comune di Campione d'Italia del 28.2.2013 e quelli nelle versioni in vigore, dal 1° 1.2015 e dal 1° 1.2016, che riportano il medesimo concetto di discrezionalità e di possibile modifica o revoca in ogni tempo). I versamenti corrisposti agli ex dipendenti comunali possono inoltre essere consultati al sito internet <https://www.comune.campione-d-italia.co.it/I/search.html> (nel citato sito internet consultato il 4.12.2017, nella rubrica "amministrazione trasparente/" "sovvenzioni, contributi, sussidi, vantaggi economici" vengono, oltre ad una lista dei beneficiari, indicati gli importi precisi percepiti a questo titolo da tutti gli ex dipendenti del Comune [lista dei pensionati iscritti all'albo AIRE per i residenti all'estero]). Le erogazioni dipendono dalle delibere comunali. Non si vede come si possa apparentare, concettualmente tale indennità alle pensioni, che vengono versate periodicamente e non sono di per sé soggette a modifiche o a revoche a dipendenza delle possibilità economiche dell'ente erogante.

E. 5.5

Tali importi non rientrano nella casistica dell'art. 19 CDI I-CH anche alla luce della Circolare n. 168 dell'INPS del 27.10.2003, che ha per oggetto la differenza di cambio corrisposta ai titolari di pensioni ed assegni sociali nel Comune di Campione d'Italia. Nella Circolare si ricorda come secondo l'art. 1 della legge 11/8/1991 n. 272 italiana " le integrazioni corrisposte per differenza cambio sulle pensioni ed assegni sociali ai cittadini residenti a Campione d'Italia si intendono comprese tra i sussidi corrisposti dallo Stato e da altri Enti pubblici a titolo assistenziale (...) e quindi, sono escluse dalla imposizione fiscale ma incluse tra quelle che contribuiscono ad escludere dal diritto delle prestazioni coloro che ne sono precettori ". L'INPS si era rivolto al Ministero del lavoro e delle Politiche sociali per sottoporre una problematica legata all'applicazione della legge 11/8/1991. In

particolare, venivano denunciati gli effetti di un meccanismo tale per cui sarebbero stati penalizzati i soggetti che il legislatore intendeva tutelare: la differenza di cambio erogata dal Comune di Campione d'Italia faceva venir meno il diritto alla pensione o all'assegno sociale. Ora, la risposta a questa problematica è inclusa nella lettera del 9 ottobre 2003, prot. N. 1456/VII PP/INPS (citata anche dai ricorrenti per fondare a titolo sussidiario l'imposizione dell'indennità sull'art. 19 CDI I-CH da parte unicamente dello Stato in cui viene erogata), (v. Circolare n. 168 del 27.10.2003 dell'INPS) che serve unicamente ad interpretare la legge 11/8/1991. In effetti il Ministero del Lavoro e delle politiche Sociali, al quesito posto dall'INPS, ha risposto che la differenza di cambio è una “ (...) componente propria della prestazione pensionistica, concettualmente non separabile da questa e che quindi, l'erogazione della pensione sociale, corrisposta a soggetti privi di altre fonti di sostentamento non può, di fatto, prescindere dalle esigenze di adeguatezza delle prestazioni assistenziali ai bisogni primari ”. Veniva appunto indicato come la situazione dei cittadini di Campione d'Italia fosse particolare, ritenuto come la differenza di cambio non fosse conferente rispetto alla normativa in vigore relativamente ai limiti di reddito per la corresponsione della pensione e dell'assegno sociale. Nella Circolare si conclude indicando: “ Il Ministero ha condiviso le motivazioni dell'Ente al fine di mantenere in essere le richiamate prestazioni nei confronti dei residenti del Comune interessato, che percepiscono anche la particolare prestazione “differenza cambio”. In altri termini la lettera del 9 ottobre 2003 ammette che possa percepire la pensione o l'assegno sociale il beneficiario dell'indennità per “differenza cambio”. Per contro, la stessa non consente di concludere, come pretendono i ricorrenti, che vi sia una assimilazione della pensione erogata dall'INPS e dell'integrazione per differenza cambio. Le prestazioni vengono infatti erogate da due Enti differenti ed hanno pure scopi diversi. L'indennità per integrazione cambio può in ogni momento essere modificata oppure revocata e viene attribuita a dipendenza della situazione economica del Comune di Campione d'Italia. La pensione dell'INPS è invece strettamente legata all'attività lucrativa esercitata dall'insorgente alle dipendenze del Comune di Campione d'Italia; non è soggetta a discrezionalità e non può essere revocata oppure modificata, a dipendenza della situazione economica del citato Comune. L'integrazione per differenza cambio, in particolare, non è assimilata alla pensione dalle stesse autorità fiscali italiane, che altrimenti la assoggetterebbero all'imposta.

E. 5.6

Come correttamente osservato dall'autorità di tassazione, nella decisione qui impugnata, l'importo di fr. 27'500.– rappresenta piuttosto un sussidio economico che il Comune di _____ elargisce ai propri dipendenti e pensionati, a parziale compensazione del pregiudizio loro derivante dalla necessità di convertire stipendi e pensioni in franchi svizzeri. Si tratta, in altri termini, di una “differenza di cambio” sull'importo in euro, che mira esclusivamente a conservare, per chi vive in una realtà socio-economica legata al franco svizzero, il valore reale di stipendi e pensioni. Come anticipato, tali integrazioni di salario sono esenti da imposte in Italia, essendo riconducibili tra i sussidi previsti dal terzo comma dell'art. 34 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 601. Per porre termine a un lungo conflitto fra fisco e cittadini di _____, la Camera dei deputati ha infatti proposto e poi introdotto una specifica norma di interpretazione autentica, contenuta nell'art. 1 della Legge 11 agosto 1991, n. 272: Le integrazioni corrisposte per differenza cambio sulle prestazioni previdenziali ai cittadini pensionati residenti nel comune di Campione d'Italia s'intendono comprese tra i sussidi corrisposti dallo Stato e da altri enti pubblici a titolo assistenziale a norma dell'articolo 34 del decreto del Presidente

della Repubblica 29 settembre 1973, n. 601. Se ne deve pertanto dedurre che l'indennità corrisposta a titolo d'integrazione differenza cambio non può essere assimilata ad una pensione ai sensi dell'art. 19 CDI-I.

E. 5.7.1

Questa Camera, ha già analizzato la natura dell'integrazione differenza cambio nel contesto della sentenza CDT n. 80.2013.107/108 del 7 luglio 2014, facendola ricadere sotto l'art. 21 paragrafo 1 CDI-I, secondo cui lo Stato di residenza ha il diritto di imporre tutti gli elementi di reddito che non sono attribuiti all'altro Stato in virtù di particolari disposizioni convenzionali (consid. 3.2.).

E. 5.7.2

Secondo il commentario del modello di Convenzione fiscale dell'OCSE concernente il reddito e la sostanza, l'art. 21 prevede una regola generale concernente i redditi che non sono previsti nei precedenti articoli della Convenzione. L'art. 21 assume quindi la funzione di norma residuale, che disciplina i redditi non contemplati dagli articoli da 6 a 20. Ne fanno parte non solamente i proventi che non rientrano in nessuna delle tipologie di reddito espressamente menzionate negli articoli da 6 a 20 (p. es. le prestazioni delle assicurazioni sociali, le prestazioni di mantenimento, determinate prestazioni di risarcimento danni), ma anche quelli che, pur rientrando in una delle tipologie previste dagli articoli da 6 a 20, provengono tuttavia da una fonte diversa da quelle da questi ultimi indicate (p. es. redditi provenienti dallo Stato di residenza o da uno Stato terzo; Helbing/Häni, Internationales Steuerrecht, in: Zweifel/Beusch/Matteotti [a cura di], Basilea 2015, n. 1 ad art. 21 OECD-MA). In altri termini la Convenzione di doppia imposizione riserva allo Stato di residenza l'imposizione di tutti gli elementi di reddito, indipendentemente dalla loro provenienza, che non sono coperti dalla Convenzione. Questa disposizione residuale (in francese articolo " balai ") ha un'importanza fondamentale poiché ha come effetto quello di colmare tutte le falle potenziali insite in una CDI. La CDI diventa quindi globale ed alcun reddito le sfugge (Oberson , Précis de droit fiscal international, 4 a ed., Berna 2014, p. 211).

E. 5.7.3

L'integrazione per differenza cambio non è compresa in alcuna delle tipologie di reddito previste dagli art. 6-20 CDI-I, motivo per cui deve essere applicato l'art. 21 CDI-I. Come visto, tale prestazione viene corrisposta ad ex dipendenti del Comune di Campione d'Italia, oltre alla pensione erogata da parte dell'Istituto di previdenza, per tener conto della particolare situazione socio-economica dell'enclave nel territorio svizzero. A giusta ragione la Divisione delle contribuzioni osserva che alla stessa conclusione si sarebbe giunti anche volendo ritenere che l'indennità in questione sia da interpretare come sussidio assistenziale, così come inteso dalle autorità italiane. In effetti, secondo la dottrina l'art. 21 potrebbe applicarsi a redditi quali le pensioni alimentari, le prestazioni derivanti dalla sicurezza sociale, i risarcimenti danni, le borse ed i premi per delle performances accademiche o artistiche, i redditi provenienti da determinati strumenti finanziari (Oberson , op. cit. p. 212).

E. 5.7.4

Anche se si seguisse la tesi dei ricorrenti e si volesse quindi considerare l'integrazione differenza cambio come una prestazione simile ad una pensione, due criteri dovrebbero essere riuniti affinché tale reddito potesse essere escluso dall'applicazione dell'art. 21:

l'esistenza di un nesso causale con un precedente rapporto di lavoro e l'assolvimento di una funzione previdenziale (Helbing/Häni , op. cit., n. 41 ad art. 21 OECD-MA). L'indennità ha una funzione previdenziale quando serve a coprire i rischi biometrici connessi con la durata della vita, l'invalidità o la morte della persona (Helbing/Häni , op. cit., n. 41 ad art. 21 OECD-MA e n. 110 ad art. 18 OECD-MA). L'art. 21 entra considerazione, quando una o l'altra delle due condizioni è assente (Helbing/Häni , op. cit., n. 41 ad art. 21 OECD-MA).

E. 5.7.5

Nel caso di specie, anche volendo ammettere che l'integrazione per differenza cambio viene corrisposta perché è venuto a cessare il rapporto di lavoro con il Comune di Campione d'Italia – anche se il nesso causale tra il rapporto di lavoro cessato e l'erogazione della prestazione non è diretto, visto che l'integrazione presuppone una decisione dell'autorità comunale –, si deve tuttavia escludere che essa assolva una funzione previdenziale. Ne consegue come non sarebbe comunque adempiuta una delle due condizioni per evitare che l'indennità venga imposta dallo Stato di residenza in applicazione dell'art. 21.

E. 5.8

Per tutti i motivi sopra esposti si deve confermare l'applicazione dell'art. 21 CDI-I. Anche da questo punto di vista, è condivisibile la decisione dell'autorità di tassazione di aggiungere l'importo di fr. 27'500.– ai redditi dichiarati dai contribuenti e di sottoporlo alla sovranità fiscale svizzera.

E. 6.1

Da ultimo i ricorrenti ravvisano una disparità di trattamento tra i pensionati ex dipendenti del Comune di _____ residenti sul suolo del Comune di _____ e di quelli residenti in Svizzera, unicamente in base alla differente sovranità territoriale. Un'ulteriore discriminazione viene poi addotta, in sede di replica, in merito al diverso trattamento del lavoratore dipendente del Comune di _____ e del pensionato ex dipendente dello stesso Comune.

E. 6.2

Differenti disposizioni del diritto fiscale e del diritto internazionale svizzero proibiscono le discriminazioni. In particolare, le Convenzioni che mirano ad evitare le doppie imposizioni in ambito di imposte sul reddito e sulla sostanza comprendono delle clausole di non discriminazione. Nel Modello di Convenzione OCSE è l'art. 24 che tratta la questione, vietando di discriminare i cittadini dell'altro Stato contraente, i quali non possono essere sottoposti ad alcuna imposizione più gravosa rispetto a quella alla quale sono sottoposti i cittadini che si trovano nella stessa situazione, in particolare in relazione alla loro residenza (Yersin/Aubry Girardin , in: Noël/Aubry Girardin [a cura di], Commentaire romand LIFD, 2 a ed., Basilea 2017, n. 71a ad "Remarques préliminaires"; Oberson , Précis de droit fiscal international, op. cit, p. 11; Oesterhelt , in: Zweifel/Beusch/Matteotti [a cura di], Internationales Steuerrecht, n. 37 ad art. 24 OECD-MA). Nei rapporti italo-svizzeri, in particolare, trova applicazione l'art. 25 par. 1 prima frase CDI, secondo cui i nazionali di uno Stato contraente, siano essi residenti o non di uno degli Stati contraenti, non sono assoggettati nell'altro Stato contraente ad alcuna imposizione od obbligo ad essa relativo, diversi o più onerosi di quelli cui sono o potranno essere assoggettati i nazionali di detto altro Stato che si trovino nella stessa situazione. Come sottolineato dallo stesso Tribunale federale in una sentenza del 31 gennaio 2000, l'art. 25 CDI-I si limita a sancire il divieto di

operare in materia fiscale delle discriminazioni dirette, ovvero fondate unicamente sulla cittadinanza del contribuente (decisione TF n. 2P.145/1999 e 2A.216/1999 del 31 gennaio 2000, in: RDAT II-2000 n. 21t).

E. 6.3

Ora a prescindere dal fatto che i ricorrenti non spiegano su quale base giuridica essi ravvisino una disparità di trattamento, si ricorda comunque che, nel caso di specie non sussiste alcuna disparità di trattamento ai sensi dell'applicazione dell'art. 25 pari 1 CDI: il fatto che l'Italia e la Svizzera applichino regimi fiscali diversi, comportanti carichi fiscali diversi non implica una discriminazione né una disparità di trattamento. In altre parole, non si vede come si possa rimproverare alla Svizzera il fatto di sottoporre i propri contribuenti ad un trattamento fiscale diverso da quello cui l'Italia sottopone i suoi contribuenti. Per quanto concerne la seconda disparità di trattamento, sollevata nella replica del 19 ottobre 2017, anche in tal caso non si tratta con ogni evidenza di una discriminazione fondata sulla nazionalità dei contribuenti svizzeri, che come tale potrebbe essere in contrasto con l'art. 25 par. 1 CDI-I. In ogni caso, l'autorità fiscale ha spiegato per quale ragione rinuncia ad assoggettare all'imposta in Svizzera lo stipendio erogato dal Comune di Campione d'Italia ai propri dipendenti residenti, sebbene sia calcolato con un "cambio favorevole". Il salario e la differenza di cambio costituiscono un'unica prestazione, versata dallo stesso ente pubblico, in qualità di datore di lavoro. Nel caso invece dei pensionati comunali, come il ricorrente, l'integrazione viene erogata dal Comune, mentre la pensione dall'INPS.

E. 7

Il ricorso è respinto. Tassa di giustizia e spese processuali sono a carico dei ricorrenti, soccombenti. Per questi motivi, visti per le spese gli art. 144 LIFD e 231 LT dichiara e pronuncia 1. Il ricorso è respinto . 2. Le spese processuali consistenti: a. nella tassa di giustizia di fr. 400.– b. nelle spese di cancelleria di complessivi fr. 100.– per un totale di fr. 500.– sono a carico dei ricorrenti. 3. Contro il prese Copia per conoscenza: - municipio di _____. per la Camera di diritto tributario del Tribunale d'appello Il presidente: La segretari a :

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.