

Sentenza

FATTI DI CAUSA

1. Ca.Ma., quale erede di Ro.Gi., impugna la sentenza della C.T.R. della Lombardia, che, in riforma della sentenza della C.T.P. di Milano, ha rigettato il ricorso per l'annullamento della cartella di pagamento n. (Omissis), inerente la ripresa a tassazione delle somme dedotte dall'originario ricorrente (Ro.Gi.), per all'anno di imposta 2014, in ordine alle imposte assolate negli U.S.A, relative a compensi inerenti all'attività di collaborazione con l'Università dello Utah.

2. La sentenza della C.T.R., ritenuto ammissibile l'intervento volontario in grado di appello dell'Agenzia delle Entrate -a fronte della citazione in giudizio in prime cure della sola Agenzia delle Entrate Riscossione- ne ha accolto l'impugnazione, in forza dell'applicabilità della Convenzione Italia-U.S.A. (l. n. 20/2009), in materia di doppia imposizione, osservando che il professionista residente in Italia, con studio all'estero, ha diritto alla deduzione dei redditi prodotti all'estero solo quando dimostri di ivi possedere, a qualunque titolo, locali cui può accedere in autonomia, senza l'ausilio di terzi, circostanza non provata dal contribuente.

3. L'Agenzia delle Entrate Riscossione ha resistito con controricorso.

4. L'Agenzia delle Entrate è rimasta intimata.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. La ricorrente formula nove motivi di ricorso.

2. Con il primo deduce, ai sensi dell'art. 360, comma 1, n. 4) cod. proc. civ., la nullità della sentenza per violazione e falsa applicazione dell'art. 23 D.Lgs. 546/1992, nella parte in cui ritiene rituali ed ammissibili le deduzioni del terzo Agenzia delle Entrate, in assenza della sua chiamata in giudizio ad opera della parte resistente Agenzia delle Entrate Riscossione. Rileva che la C.T.R., a fronte della costituzione tardiva dell'Agenzia delle Entrate Riscossione, in primo grado, ha ritenuto ordinatorio e non perentorio il termine di sessanta giorni previsto dall'art. 23 cit., e conseguentemente improduttiva di effetti giuridici la costituzione tardiva, in assenza delle previsione di una nullità ex art. 156 cod. proc. civ. Ricorda che, pur costituendo una facoltà, la costituzione tardiva del resistente preclude lo svolgimento di alcune attività processuali, fra cui la chiamata del terzo. Al contrario, nel caso di specie, il terzo -Agenzia delle Entrate-, è intervenuto, in grado di appello, in assenza di vocatio in ius. Ammettendo siffatto intervento la C.T.R. ha consentito di veicolare in giudizio eccezioni e deduzioni tardive, che non potevano essere delibate, stante l'ampliamento del thema decidendum, così come determinato in primo grado, con evidente violazione del doppio grado di giudizio.

3. Con il secondo motivo fa valere, ex art. 360, comma 1 n. 4) cod. proc. civ. la nullità della sentenza per falsa applicazione degli artt. 39 D.Lgs. 112/1999 e 57 D.Lgs. 546/1992. Osserva che, diversamente da quanto affermato dalla decisione impugnata, non era onere della parte ricorrente chiamare in giudizio l'Agenzia delle Entrate. L'art. 39 cit., infatti, stabilisce che sia onere del concessionario, nelle lite promosse contro di lui e non riguardanti esclusivamente la regolarità o la validità degli atti esecutivi, chiamare in causa l'ente impositore, dovendo, in mancanza, rispondere delle conseguenze della lite. La disposizione, dunque, come chiarito dalla giurisprudenza di legittimità, assegna al contribuente la facoltà di citare, indifferentemente, il concessionario o l'ente impositore, rimettendo alla volontà del primo l'eventuale chiamata in causa del secondo, non essendo comunque tenuto il giudice a provvedervi.

4. Con il terzo motivo lamenta, ex art. 360, comma 1 n. 4) cod. proc. civ., la violazione degli artt. 14, commi 3 e 4 del D.Lgs. 546/1992 e del principio del doppio grado di giudizio. Sostiene che la disposizione normativa, laddove autorizza l'intervento volontario o la chiamata di soggetto che, insieme al ricorrente, siano destinatari dell'atto impugnato o parti del rapporto controverso, stabilisce il principio per il quale non è consentito all'interveniente di introdurre in grado di appello eccezioni rispetto alle quali si sono consumate preclusioni a carico delle parti nel giudizio di primo grado; né può essere consentito alle parti o al giudice l'ampliamento del thema decidendum, cristallizzato nel precedente grado di giudizio. Al contrario, la sentenza impugnata accoglie proprio le tesi dell'Agenzia delle Entrate, intervenuta nel giudizio di appello.

5. Con il quarto motivo, ai sensi dell'art. 360, comma 1 n. 4) cod. proc. civ., denuncia la violazione dell'art. 112 cod. proc.

civ., per l'omessa pronuncia sul motivo di diritto formulato dal contribuente in primo grado e riproposto in appello, in sede di controdeduzioni, avente ad oggetto la falsa applicazione dell'art. 165 D.P.R. 917/1986. Ricorda che l'art. 165 cit. adotta il criterio del credito di imposta, con il quale si consente al contribuente, al fine di evitare la doppia imposizione, di scomputare dall'imposta italiana sui redditi prodotti all'estero le imposte aventi caratteristiche simili a quella italiana, già pagate a titolo definitivo in altro Stato, a condizione che il contribuente (persona fisica o società) presenti la dichiarazione reddituale ed indichi il reddito prodotto all'estero ed il credito di imposta, perdendo altrimenti detto beneficio. Requisiti questi integrati nel caso di specie -secondo le istruzioni del Modello Unico Persone Fisiche 2015- ed esibiti dal contribuente a seguito della comunicazione di irregolarità di cui all'art. 36 ter D.P.R. 600 del 1973, notificata dall'Agenzia delle Entrate. Rammenta che i redditi prodotti all'estero da Ro.Gi. si riferiscono a compensi derivanti da attività professionali rese, nell'anno 2014, in favore della Università dello Utah -con la quale la collaborazione durava da anni- ed ammontano a 232.382,43 dollari, mentre le imposte trattenute ammontano a 70.122,54 dollari. Nonostante la precisa formulazione del motivo di contestazione della cartella di pagamento, della somma di Euro 85.414,40 -peraltro emessa a fronte della richiesta del contribuente di autotutela per l'annullamento dell'atto di controllo n. T14U0105370126, con il quale gli era stata richiesta la rettifica della dichiarazione dei redditi UNICO 2015- la C.T.R. ha omissso ogni valutazione, benché la censura formulata avesse distinta ed autonoma valenza giuridica, idonea a fondare l'annullamento e non potesse considerarsi assorbita dalle motivazioni di accoglimento dell'appello.

6. Con il quinto motivo, ai sensi dell'art. 360, comma 1, n. 4) cod. proc. civ., si duole della violazione dell'art. 112 cod. proc. civ., per omessa pronuncia sul motivo formulato in primo grado e riproposto in appello, in sede di controdeduzioni, avente ad oggetto l'assenza o comunque la carenza di motivazione dell'atto impositivo. Rileva che l'art. 7 comma 3 L. 212/2000, che impone la motivazione degli atti fiscali si applica anche alla cartella di pagamento non preceduta da atto di accertamento, essendo necessario che il contribuente, dalla sua semplice lettura, sia messo in condizioni di comprendere le ragioni delle maggiori pretese fiscali, non intelleggibili nel caso di specie.

7. Con il sesto motivo, ai sensi dell'art. 360, comma 1 n. 4) cod. proc. civ. fa valere la violazione dell'art. 112 cod. proc. civ. sul motivo formulato in primo grado e riproposto in appello, in sede di controdeduzioni, relativo al mancato invito al contraddittorio endoprocedimentale, di cui all'art. 12, comma 7 L. 212/2000, che rispecchia l'obbligo previsto dall'art. 41 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea, ove è sancito il diritto di ogni individuo di essere ascoltato prima che nei suoi confronti venga adottato un provvedimento che gli rechi pregiudizio. Sostiene che -avuto riguardo al sistema di scambio automatico tra i sistemi fiscali dell'Unione Europea e degli Stati Uniti d'America, che rende possibile l'acquisizione di informazioni sul contribuente, come previsto dalla Direttiva 2011/16/CE- il tributo preteso dal contribuente è da considerarsi 'armonizzato', ciò comportando l'obbligo del contraddittorio endoprocedimentale, non rispettato dall'Ufficio.

8. Con il settimo motivo lamenta, ai sensi dell'art. 360, comma 1, n. 4) cod. proc. civ., la violazione dell'art. 112 cod. proc. civ. per omessa pronuncia sulla censura, formulata in primo grado e riproposta in grado di appello, in sede di controdeduzioni, inerente alla violazione del principio di affidamento, collaborazione, buona fede, correttezza e trasparenza che debbono caratterizzare i rapporti fra Amministrazione finanziaria e contribuente, non avendo l'Agenzia delle Entrate preso in alcuna considerazione la documentazione sottoposta da Ro.Gi., tramite la presentazione di apposita istanza di autotutela, rimasta inevasa. Siffatta documentazione, peraltro, richiesta a seguito dell'avviso di irregolarità ex art. 36 ter D.P.R. 600/1973, attestava il credito di imposta estero, dichiarato in sede di trasmissione della dichiarazione dei redditi, rendendolo legittimo, proprio in quanto documentato. L'omessa risposta all'istanza di autotutela, sorretta dagli atti trasmessi, rappresenta una forma di abuso del diritto. La C.T.R. non si è pronunciata sul punto, benché il motivo non potesse considerarsi assorbito.

9. Con l'ottavo motivo denuncia, ex art. 360, comma 1 n.3) cod. proc. civ. la violazione e falsa applicazione della Convenzione Italia-U.S.A., di cui all'art. 14 L. 20/2009. La disposizione, dettata per evitare le doppie imposizioni in materia di imposte sul reddito, infatti, prevede che "I redditi che una persona fisica residente di uno Stato contraente ritrae dalla prestazione di servizi personali a carattere indipendente sono imponibili soltanto in detto Stato, a meno che tali servizi non siano prestati nell'altro Stato contraente e la persona fisica disponga in detto altro Stato di una base fissa per l'esercizio delle sue attività, ma in tal caso i redditi sono imponibili in detto altro Stato unicamente nella misura in cui sono attribuibili a detta base fissa (...)". Il discrimen, dunque, è costituito dall'esistenza di una 'base fissa' del libero professionista negli Stati Uniti. L'esistenza di una base fissa, diversamente da quanto ritenuto dalla sentenza impugnata, presuppone, secondo la giurisprudenza tributaria, un rapporto diretto tra il soggetto e la struttura, ove egli presta la propria attività lavorativa, un nesso funzionale tra quella struttura e l'attività svolta dal professionista, nonché la

riferibilità non occasionale e prevalente alla struttura presso la quale è prestata l'attività. Se dette condizioni non si verificano, allora il contribuente non è tenuto ad effettuare la ritenuta alla fonte a titolo di imposta ai sensi dell'art. 25 D.P.R. 600/1973. Nel caso di specie, tuttavia, tutte le condizioni sono presenti, come provato dal contribuente con la documentazione trasmessa all'Ufficio, da cui si desume fra l'altro non solo l'imposta pagata, in via definitiva, negli Stati Uniti, per l'anno 2014 - pari a 70.122,54 dollari, per un reddito di 232.382,43 dollari - ma altresì la dichiarazione dei redditi individuale relativa all'anno di imposta 2013, volta a provare la sussistenza di un rapporto diretto e continuativo di Ro.Gi. con l'Università dello Utah. Circostanze ignorate dalla Agenzia delle Entrate e non valutate dalla sentenza impugnata, che ha ommesso ogni motivazione sul punto.

10. Con il nono motivo censura, ex art. 360, comma 1, n. 3) cod. proc. civ., la falsa applicazione degli artt. 3 e 165 D.P.R. 917/1986. Rileva che la sentenza della C.T.R. esclude il diritto del contribuente alla detrazione del credito di imposta estero, dall'imposta dovuta sul medesimo nello Stato di residenza, per non avere il medesimo dato la prova di possedere, a qualunque titolo, locali cui può accedere in autonomia, senza l'ausilio di terzi, per svolgere la propria attività professionale all'estero. Assume che il disposto dell'art. 165 cit., al fine di evitare la doppia tassazione, adotta il criterio del credito di imposta, che si applica a tutti i soggetti passivi, residenti in Italia (persone fisiche e giuridiche) semplicemente sulla base del duplice presupposto della similitudine con le imposte previste per in Italia per il medesimo tipo di reddito e della definitività dell'imposta, purché siano rispettati i termini per la presentazione della dichiarazione dei redditi in Italia. Rileva che il contribuente è stato tassato a titolo diretto negli Stati Uniti per i redditi colà prodotti, in modo definitivo, ed ha presentato in termini la dichiarazione dei redditi per le persone fisiche, per l'anno di imposta 2014, sicché debbono ritenersi presenti tutti i criteri previsti dalla disposizione, non essendo previsto dall'art. 165 D.P.R. 917/1986 alcun diverso requisito.

11. Il primo, il secondo ed il terzo motivo possono essere trattati congiuntamente, in quanto strettamente connessi. Le doglianze involgono, infatti, l'ammissibilità dell'intervento dell'Agenzia delle Entrate in grado di appello, in presenza di costituzione tardiva dell'Agenzia delle Entrate Riscossione e della conseguente decadenza dalla facoltà di chiamata in causa dell'Ente impositore. Ritenere l'ammissibilità dell'intervento violerebbe, da un lato, l'art. 23 D.Lgs. 546/1992, dall'altro l'art. 39 D.Lgs. 112/1999, comportando quale effetto un non consentito ampliamento del thema decidendum, nel giudizio di appello, in violazione del principio del doppio grado di giudizio. 11.1 Per dare soluzione alla questione posta vanno, preliminarmente introdotte alcune precisazioni.

11.2 La prima riguarda la portata dell'art. 23 D.Lgs. 546/1992. Secondo l'orientamento di questa Corte "In tema di contenzioso tributario, la costituzione in giudizio della parte resistente deve avvenire, ai sensi dell'art. 23 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, entro sessanta giorni dalla notifica del ricorso, a pena di decadenza dalla facoltà di proporre eccezioni processuali e di merito che non siano rilevabili d'ufficio e di fare istanza per la chiamata di terzi, sicché, qualora tali difese non siano state concretamente esercitate, nessun altro pregiudizio può derivare al resistente, al quale va riconosciuto il diritto di negare i fatti costitutivi della pretesa attrice, di contestare l'applicabilità delle norme di diritto invocate, nonché di produrre documenti ai sensi degli artt. 24 e 32 del D.Lgs. n. 546 del 1992"

(Sez. 5, Sentenza n. 6734 del 02/04/2015; Sez. 5, Ordinanza n.

2585 del 30/01/2019; in precedenza Sez. 5, Sentenza n. 18962 del 28/09/2005).

11.3 La seconda precisazione, indispensabile per affrontare il nodo interpretativo sottoposto, riguarda la lettura dell'art. 39 D.Lgs. 112/1999 -rubricato "Chiamata in causa dell'ente creditore" - laddove si prevede che "Il concessionario, nelle liti promosse contro di lui che non riguardano esclusivamente la regolarità o la validità degli atti esecutivi, deve chiamare in causa l'ente creditore interessato; in mancanza, risponde delle conseguenze della lite".

11.4 La disposizione contiene un precetto che riguarda l'onere della chiamata imposto al concessionario, per le ipotesi in cui i motivi di impugnazione riguardino in via mediata, il merito della pretesa tributaria -e non solo od anche gli atti esecutivi- da cui discendono alcuni corollari.

11.5 In definitiva "L'azione può essere svolta dal contribuente indifferentemente nei confronti dell'ente creditore o del concessionario e senza che tra costoro si realizzi una ipotesi di litisconsorzio necessario, essendo rimessa alla sola volontà del concessionario, evocato in giudizio, la facoltà di chiamare in causa l'ente creditore" (cfr. Sez. U., Sentenza n. 16412 del 25/07/2007, in motivazione).

11.6 Cionondimeno, la conseguenza delle premesse appena svolte, non può essere, come sembra pretendere la ricorrente, l'inammissibilità dell'intervento dell'ente impositore, laddove il concessionario non abbia adempiuto al dovere di chiamarlo. L'ente impositore è infatti il titolare della pretesa tributaria messa in discussione e non può ritenersi che egli abbia la facoltà di intervenire se chiamato, ma non possa farlo se il concessionario non abbia provveduto, ai sensi dell'art. 39 D.Lgs. 112/1999, a denunciare la lite. La previsione secondo la quale laddove il concessionario non provveda alla chiamata dell'ente impositore "risponde delle conseguenze della lite" inerisce esclusivamente al rapporto fra il primo ed il secondo ed all'estensione all'ente impositore degli effetti del giudicato formatosi nei confronti dell'agente della riscossione, indipendentemente dalla litis denunciatio (Sez. 5, Ordinanza n. 14566 del 26/05/2021; Sez. 5 - , Ordinanza n. 31476 del 03/12/2019), e non autorizza ad escludere la legittimità dell'intervento volontario del legittimato passivo (ente impositore) che, a prescindere dalla sua chiamata in causa, sia venuto a conoscenza della lite. La chiamata in causa, infatti, ha quale scopo la sollecitazione della parte chiamata all'intervento e non è pensabile che chi non è sollecitato, non possa autonomamente svolgere quelle stesse difese che avrebbe potuto svolgere se lo fosse stato, tanto più se si tratta del legittimato passivo della pretesa e se il giudicato formatosi fra le parti originarie gli sia comunque esteso, indipendentemente dalla sua partecipazione al giudizio, come accade nell'ipotesi configurata dall'art. 39 D.Lgs. 112/1999.

11.7 È chiaro, nondimeno, che l'intervento volontario soggiace alle decadenze e preclusioni già formatesi in giudizio, nel momento in cui l'intervento viene spiegato, secondo il disposto dell'art. 268, comma 2 cod. proc. civ., applicabile al processo tributario ai sensi dell'art. 1, comma 2 D.Lgs. 546/1992.

11.8 Si pone, infatti, l'obbligo per l'interventore di accettare il processo nello stato in cui si trova al momento della sua costituzione, in relazione alle preclusioni istruttorie già verificatesi per le parti originarie, non essendo consentito -ove sia già intervenuta la relativa preclusione- dedurre nuove prove costituende o produrre documenti. Siffatto divieto, tuttavia, opera solo sul piano probatorio e non coinvolge quello assertivo, in quanto attività coesistente all'intervento stesso (ex multis Sez. 2, Sentenza n. 1859 del 25/01/2018, Sez. 1, Sentenza n. 25798 del 22/12/2015; Sez. 3, Sentenza n. 11681 del 26/05/2014; cfr. in tema di processo tributario Sez. 3 - , Sentenza n. 25620 del 14/12/2016).

11.9 Questo quadro assume nel rito tributario una connotazione particolare, avuto riguardo alla natura impugnatoria del processo, che, in quanto diretto a sollecitare il sindacato giurisdizionale sulla legittimità del provvedimento impositivo circoscrive il dibattito alla pretesa effettivamente avanzata con l'atto impugnato. Sicché il giudice tributario non può estendere la propria indagine all'esame di circostanze nuove ed estranee a quelle originariamente invocate dall'ufficio, ma rispetto a quelle non incontra se non il limite dei motivi di impugnazione.

11.10 La conseguenza è che, in termini generali, l'intervento è spiegabile anche nel processo d'appello tributario. Ciò è stato espressamente riconosciuto dalla giurisprudenza di questa Sezione, con riferimento all'intervento del destinatario dell'atto impugnato, disciplinato dall'art. 14 D.Lgs. 546/1992, per "tutte le ipotesi in cui l'atto impositivo può pregiudicare i diritti di un terzo (quale il coobbligato solidale dipendente) producendo, direttamente, effetti giuridici nei suoi confronti" (Sez. 5, Sentenza n. 32188 del 10/12/2019; Sez. 5, Sentenza n. 20803 del 11/09/2013).

Ora, sebbene sul punto la sentenza risulti poco chiara, facendo riferimento alla mancata previsione di forme di nullità connesse alla tardiva costituzione del convenuto, da cui si ricaverebbe la non perentorietà del termine previsto dall'art. 23 cit., vi è che neppure parte ricorrente dubita del diritto del convenuto costituitosi tardivamente a contraddire alla domanda, mentre non viene sollevata alcuna censura in ordine alle facoltà difensive effettivamente esercitate dall'Agenzia delle Entrate Riscossione.

Il rilievo, di cui al primo motivo, invero, non costituisce altro la premessa argomentativa delle successive doglianze. Si sostiene, in buona sostanza, che se la parte convenuta non ha esercitato la facoltà di chiamata in causa dell'Ente impositore, perché decaduta in quanto tardivamente costituita, allora l'Agenzia delle Entrate non potrebbe intervenire in giudizio, tanto più nel grado di appello.

Ed in particolare il legittimato passivo, quando sia posto in discussione il fondamento del credito erariale, è l'ente impositore, (cfr. Sez. U. 25 luglio 2007 n. 16412, in motivazione).

La citazione del concessionario in luogo dell'ente titolare della pretesa tributaria non comporta la declaratoria di inammissibilità della domanda (da ultimo ex multis Sez. 6 - 5, Ordinanza n. 3955 del 18/02/2020; Sez. 6 - 5, Ordinanza n. 97 del 08/01/2015) essendo, al contrario, previsto che il primo resti soggetto alle conseguenze della lite, qualora ometta di provvedere alla chiamata in causa dell'ente impositore.

Fra Ente impositore e concessionario non ricorre un'ipotesi di litisconsorzio necessario, posto che il contribuente è indifferente ai rapporti di responsabilità intercorrenti fra l'uno e l'altro (ancora Sez. U. 25 luglio 2007 n. 16412, in motivazione; Sez. 5, Sentenza n. 2803 del 09/02/2010). Tanto è vero che la disposizione, prevedendo la soggezione del secondo alla conseguenze della lite, in assenza della chiamata del primo, ne ammette l'omissione, benché si tratti del legittimato passivo.

L'assenza del litisconsorzio necessario implica l'insussistenza del dovere del giudice di disporre d'ufficio la chiamata dell'ente impositore (Sez. 6 - 5, Ordinanza n. 3955 del 18/02/2020, nello stesso senso Sez. U. 25 luglio 2007 n. 16412).

L'agente della riscossione non necessita di alcuna autorizzazione del giudice per chiamare in causa l'ente impositore, in quanto la chiamata di cui all'art. 39 D.Lgs. 112/1999 assume la natura di litis denuntiatio, posto che essa "è preordinata a rendere edotto l'ente creditore della pendenza della lite e dei motivi di ricorso, così da consentirgli, ove lo ritenga opportuno, di intervenire volontariamente nel giudizio in corso, per spiegare le proprie difese in relazione ai vizi dell'atto al medesimo imputabili" (Sez. 6 - 5, Ordinanza n. 16685 del 21/06/2019).

D'altro canto, se, da un lato, l'art. 39 cit. si pone come eccezione al disposto dell'art. 14, commi 1 e 2 D.Lgs. 546/1992 - che regola l'intervento nel processo tributario ed impone la partecipazione al giudizio di tutte le parti su cui possono riverberarsi gli effetti giuridici della pronuncia rispetto all'oggetto del ricorso - perché ammette che il legittimato passivo-ente impositore possa essere sostituito dall'agente della riscossione, quando questi non provveda alla chiamata, sul primo ricadendo in ogni caso l'efficacia del giudicato. Dall'altro, la disposizione di cui al terzo comma dell'art. 14 cit. secondo la quale "Possono intervenire volontariamente o essere chiamati in giudizio i soggetti che, insieme al ricorrente sono destinatari dell'atto impugnato o parti del rapporto tributario controverso" va ritenuta applicabile anche all'ente impositore, non potendo dubitarsi che sia parte "del rapporto tributario controverso".

Ma, la medesima soluzione deve essere adottata anche per l'intervento in appello dell'ente impositore, non chiamato in causa dal concessionario, ai sensi dell'art. 39 D.Lgs. 112/1999, perché, come si è detto supra (sub 11.6), va estesa al suo intervento la stessa disciplina che regola l'intervento delle altre parti.

12. Va quindi conclusivamente affermato che l'intervento dell'ente impositore, non chiamato in causa dal concessionario ex art. 39 D.Lgs. 112/1999, può dispiegarsi anche in grado di appello, purché nei limiti delle preclusioni e decadenze formatesi nel corso del giudizio.

13. Fatta questa premessa, occorre tornare a quanto accennato in ordine alla natura impugnatoria del processo tributario ed alla correlativa definizione del thema decidendum e dello ius novorum in sede di appello. Come si è detto, nel giudizio tributario, l'oggetto del dibattito processuale è delimitato, da un lato, dalle ragioni di fatto e di diritto esposte dall'Ufficio nell'atto impositivo impugnato e, dall'altro, dagli specifici motivi d'impugnazione dedotti dal contribuente nel ricorso introduttivo. La disciplina delle domande ed eccezioni nuove in grado di appello è specificamente regolata dall'art. 57 D.Lgs. 546/1992, che esclude l'ammissibilità di nuove domande e limita la proponibilità delle nuove eccezioni a quelle sole rilevabili anche d'ufficio.

Secondo questa Corte "si ha domanda nuova per modificazione della causa petendi, inammissibile in appello, quando i nuovi elementi dedotti dinanzi al giudice di secondo grado comportino il mutamento dei fatti costitutivi del diritto azionato, modificando l'oggetto sostanziale dell'azione ed i termini della controversia, in modo da porre in essere, in definitiva, una pretesa diversa, per la sua intrinseca essenza, da quella fatta valere in primo grado, e sulla quale non si è svolto in quella sede il contraddittorio" (Sez. 5, Sentenza n. 22010 del 13/10/2006, in motivazione).

È, invece, eccezione nuova, l'eccezione in senso stretto, relativa ai vizi d'invalidità dell'atto tributario o ai fatti modificativi, estintivi o impeditivi della pretesa fiscale, ma non l'eccezione impropria o la mera difesa e, cioè, la contestazione dei fatti costitutivi del credito tributario o delle censure del contribuente, che restano sempre deducibili (ex multis Sez. 6 - 5, Ordinanza n. 11223 del 31/05/2016).

In altre parole, non può dirsi che vi sia modificazione del petitum, allorquando l'amministrazione finanziaria, non intervenuta in primo grado, si limiti in grado di appello a contrastare i motivi di impugnazione dell'atto impugnato formulati dal contribuente in prima cura, in ordine alla pretesa che ne forma oggetto, ferme restando le preclusioni istruttorie.

Ora, va osservato che, nel caso di specie, da un lato, parte ricorrente non chiarisce quali sarebbero state le deduzioni introdotte dall'Agenzia delle Entrate, in violazione del divieto di ius novorum in appello -ciò rendendo inammissibile siffatto profilo di censura- dall'altro, la sentenza impugnata, illustrando il contenuto dell'atto di intervento, dà conto di mere difese in diritto, riguardanti la disciplina relativa al credito di imposta, applicabile al professionista residente in Italia, con studio all'estero.

È chiaro che, allora, il giudizio di secondo grado ha avuto quale oggetto esclusivamente la pretesa tributaria, come desumibile dall'atto impositivo, nei limiti delle censure formulate dal contribuente. Nessuna modifica del thema decidendum, pertanto, può dirsi realizzata in forza dell'intervento dell'Agenzia delle Entrate.

14. I primi tre motivi non possono, dunque, essere accolti in quanto in parte infondati ed in parte inammissibili.

15. Prima di affrontare il quinto ed il sesto motivo di appello, in quanto antecedenti logici del quarto motivo, va premesso che, pur essendo le doglianze, successive al terzo motivo (e specificamente quelle di cui al quarto, quinto, sesto e settimo motivo), formulate ai sensi dell'art. 112 cod. proc. civ., esse possono essere affrontate perché nel corpo dei motivi si contesta, in realtà, la mancata applicazione di norme di legge, sicché i motivi non possono dichiararsi inammissibili per essere stati prospettati meramente nella rubrica -ma non nella loro esposizione- sotto il profilo dell'omessa pronuncia (cfr. "Non ricorre il vizio di mancata pronuncia su una eccezione di merito sollevata in appello qualora essa, anche se non espressamente esaminata, risulti incompatibile con la statuizione di accoglimento della pretesa dell'attore, deponendo per l'implicita pronuncia di rigetto dell'eccezione medesima, sicché il relativo mancato esame può farsi valere non già quale omessa pronuncia, e, dunque, violazione di una norma sul procedimento (art. 112 c.p.c.), bensì come violazione di legge e difetto di motivazione, in modo da portare il controllo di legittimità sulla conformità a legge della decisione implicita e sulla decisività del punto non preso in considerazione" (così ex multis, Sez. 3, Ordinanza n. 24953 del 06/11/2020).

16. Con il quinto motivo si lamenta l'omessa pronuncia della C.T.R. sulla deduzione, formulata con l'impugnazione dell'atto impositivo e ribadita in sede di controdeduzioni in appello, inerente all'assenza o comunque alla carenza di motivazione della cartella esattoriale.

16.1 La sentenza qui impugnata sebbene non affronti in modo diretto la questione, tuttavia, afferma "che l'Ufficio (con la cartella di pagamento impugnata, nonché con il successivo diniego di autotutela) ha sempre contestato la spettanza del credito riportato dal contribuente nella dichiarazione dei redditi per l'anno 2014, sulla base dell'art. 14 della Convenzione Italia-Usa (l. 20/2009), al fine di evitare le doppie imposizioni".

Dal testo della decisione sembra, dunque, che la C.T.R. abbia preso conoscenza della motivazione della cartella, posto che la richiama e le attribuisce uno specifico contenuto, che considera -con evidenza- sufficiente, tanto da passare in verifica la correttezza dell'interpretazione normativa offerta dall'Agenzia delle Entrate.

Rispetto a queste affermazioni della sentenza impugnata la ricorrente non svolge alcuna osservazione, limitandosi a riportare il testo delle controdeduzioni formulate in appello ed a riaffermare il vizio dell'atto impositivo, per difetto di motivazione, senza confrontarsi con la pronuncia, anche solo per negare la corrispondenza fra il dato testuale della cartella e quanto ritenuto dalla C.T.R.. Né viene riportata in ricorso la descrizione della cartella, riguardante il dettaglio fornito dall'Ente che ha emesso il ruolo, in modo da consentire l'eventuale controllo sull'omissione della motivazione.

17. Il quinto motivo, dunque, va dichiarato inammissibile.

18. Con il sesto motivo ci si duole dell'omessa pronuncia in ordine al motivo dedotto con l'impugnazione dell'atto e ribadito in appello, relativo al mancato invito al contraddittorio endoprocedimentale. Si sostiene che, nel caso di specie, il tributo richiesto è da ritenersi 'armonizzato -con conseguente obbligo di contraddittorio endoprocedimentale- posto che, ai sensi della Direttiva 2011/16/CE, l'Agenzia delle Entrate avrebbe potuto acquisire autonomamente le informazioni sul contribuente, stante il sistema di scambio automatico fra i sistemi fiscali dell'Unione Europea e degli Stati Uniti.

18.1 A questo proposito, prima ancora di precisare i limiti dell'obbligo di contraddittorio preventivo di cui all'art. 12, comma 7 L. 212/2000, va immediatamente chiarito che la disciplina di cui alla Direttiva 2011/16/CE dedica allo scambio con paesi terzi due disposizioni. E segnatamente, l'art. 19, rubricato "Estensione della cooperazione più estesa prestata ad un paese terzo" secondo il quale "Quando uno Stato membro presti ad un paese terzo una cooperazione più estesa

di quella prevista a norma della presente direttiva, tale Stato membro non può rifiutare tale cooperazione più estesa ad un altro Stato membro che desideri partecipare a tale cooperazione più estesa con detto Stato membro". E l'art. 24, rubricato "Scambio di informazioni con i paesi terzi" che stabilisce che "1. L'autorità competente di uno Stato membro che riceve da un paese terzo informazioni prevedibilmente pertinenti per l'amministrazione e l'applicazione delle leggi nazionali di detto Stato membro relative alle imposte di cui all'articolo 2 può, a condizione che ciò sia consentito ai sensi di un accordo con tale paese terzo, trasmettere tali informazioni alle autorità competenti degli Stati membri per i quali tali informazioni potrebbero essere utili e ad ogni autorità richiedente. 2. Le autorità competenti possono trasmettere a un paese terzo, in conformità alle disposizioni di diritto interno applicabili alla comunicazione di dati personali a paesi terzi, informazioni ottenute in virtù della presente direttiva, purché siano soddisfatte le condizioni seguenti a) l'autorità competente dello Stato membro da cui proviene l'informazione ha consentito tale comunicazione; b) il paese terzo interessato si è impegnato a fornire la cooperazione necessaria per raccogliere gli elementi comprovanti l'irregolarità o l'illegalità di operazioni che sembrano essere contrarie o costituire una violazione della normativa fiscale".

18.2 Dalla semplice lettura del testo delle disposizioni si ricava che lo scopo è quello di scambiare fra Stati membri informazioni provenienti da paesi terzi, se da questi consentito, e di fornire informazioni a paesi terzi da parte di Stati membri, purché ciò sia permesso dallo Stato da cui proviene l'informazione ed il paese terzo si sia impegnato a raccogliere le informazioni significative in ordine alla violazione della normativa fiscale.

18.3 Mal si comprende, invero, come siffatta disciplina, finalizzata allo scambio ed al recupero di informazioni inerenti la violazione di disposizioni tributarie negli Stati membri, possa modificare la natura delle imposte, trasformando un tributo non armonizzato, qual è l'IRPEF, in un tributo armonizzato. I tributi armonizzati, infatti, sono tributi comuni agli Stati membri dell'Unione Europea, il cui scopo è quello di eliminare le distorsioni di origine fiscale che ostacolano la libera concorrenza nel mercato unico e di non discriminare merci, persone, servizi e capitali in base alla nazionalità. Le imposte dirette, pacificamente, non rientrano fra i tributi armonizzati, posto che esse non colpiscono la circolazione o il consumo di un bene, ma il reddito.

18.4 Peraltro, all'art. 2 della medesima Direttiva, a chiarimento dell'ambito applicativo del provvedimento si stabilisce espressamente al par. 1 che "La presente direttiva si applica alle imposte di qualsiasi tipo riscosse da o per conto di uno Stato membro o delle ripartizioni territoriali o amministrative di uno Stato membro, comprese le autorità locali". Ed al par. 2 che "Nonostante il paragrafo 1, la direttiva non si applica all'imposta sul valore aggiunto e ai dazi doganali o alle accise contemplate da altre normative dell'Unione in materia di cooperazione amministrativa fra Stati membri. La presente direttiva non si applica inoltre ai contributi previdenziali obbligatori dovuti allo Stato membro o a una ripartizione dello stesso o agli organismi di previdenza sociale di diritto pubblico".

18.5 È chiarissima, dunque, la volontà del legislatore europeo di tenere distinta la disciplina dei contributi non armonizzati, di cui al par. 1, da quelli armonizzati, di cui al par. 2 prima parte.

18.6 Seguendo il ragionamento della ricorrente, invece, la semplice esistenza di una disciplina unionale in materia fiscale trasformerebbe qualsiasi tributo in un tributo armonizzato. Ed alla stregua di una simile impostazione, secondo la Direttiva 2011/16/CE tutti i tributi sarebbero armonizzati, purché essi formino oggetto di scambi di informazioni.

18.7 Va affrontata, a questo punto, la questione relativa all'estensione del l'obbligo di contraddittorio endoprocedimentale ai tributi non armonizzati.

18.8 Anche il sesto motivo deve, dunque, essere rigettato.

È chiaro, nondimeno, che la natura di un tributo come 'armonizzato' o 'non armonizzato', non dipende affatto dalla 'scambiabilità' dei dati fra Stati membri o fra questi e paesi terzi, ma dalla funzione del tributo e dalla sua disciplina.

È sufficiente sul punto richiamare l'insegnamento delle Sezioni Unite di questa Corte, secondo cui "In tema di diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali, l'Amministrazione finanziaria è gravata di un obbligo generale di contraddittorio endoprocedimentale, la cui violazione comporta l'invalidità dell'atto purché il contribuente abbia assolto all'onere di enunciare in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere e non abbia proposto un'opposizione meramente pretestuosa, esclusivamente per i tributi "armonizzati", mentre, per quelli "non armonizzati", non è rinvenibile, nella legislazione nazionale, un analogo generalizzato vincolo, sicché esso sussiste solo per le ipotesi in cui risulti specificamente sancito. (Sez. U, Sentenza n. 24823 del 09/12/2015, ribadita, fra le altre, da Sez. 6 - 5, Ordinanza n. 11560 del 11/05/2018; Sez. 6 - 5, Ordinanza n. 27421 del 29/10/2018).

Ne consegue che, in assenza di specifica previsione, non può estendersi il disposto di cui all'art. 12, comma 7, L. 212/2000.

19. Rinviano ancora la trattazione del quarto motivo, connesso con l'ottavo ed il nono, occorre affrontare il settimo, riguardante l'omessa pronuncia -nonostante la proposizione della questione in primo e secondo grado- in ordine all'affermata mancanza di tutela ed abuso del diritto, connessi alla violazione del principio di affidamento, collaborazione, buona fede, correttezza e trasparenza, per non avere l'Ufficio preso in considerazione, a fronte dell'istanza di autotutela (rimasta inevasa) la documentazione, pure richiesta a seguito dell'avviso di irregolarità ex art. 36 ter D.P.R. 600/1973, che attestava il credito di imposta estero.

19.1 Ora, è vero che la sentenza non affronta espressamente l'argomento, se non di sfuggita e per implicito, attestando che "l'ufficio (con la cartella di pagamento impugnata, nonché con il successivo diniego di autotutela), ha sempre contestato la spettanza del credito riportato dal contribuente nella dichiarazione dei redditi". Ma, è anche vero che a fronte di una censura "contro il rifiuto espresso di esercizio dell'autotutela (ma anche contro il silenzio rifiuto formatosi su un'istanza volta a sollecitarlo) il sindacato giurisdizionale può esercitarsi soltanto sulla legittimità del rifiuto stesso da parte dell'Amministrazione finanziaria, in relazione alle ragioni di rilevante interesse generale che, ai sensi dell'art. 2-quater del decreto-legge 20 settembre 1994, n. 564, convertito con modificazioni dalla legge 30 novembre 1994, n. 656, e dell'art. 3 del D.M. 11 febbraio 1997, n. 37, ne giustificano l'esercizio" (Sez. 5, Sentenza n. 3442 del 20/02/2015, in motivazione).

19.2 Questo tipo di contestazione non è stata sollevata dalla ricorrente e, pertanto, il motivo deve essere dichiarato inammissibile, non potendo esaminarsi questioni che attengono ad aspetti diversi quali la buona fede o la correttezza.

20. Venendo al quarto motivo di doglianza, strettamente connesso il nono con il quale egualmente si contesta la violazione e falsa applicazione dell'art. 165 D.P.R. 917/1986, e con l'ottavo, con il quale si contesta la falsa applicazione dell'art. 14 della L. 20/2009 (Convenzione Italia-U.S.A.), vale la pena di riportare, in premessa, la decisione della sentenza impugnata sul punto. La C.T.R., infatti, afferma che "deve ritenersi che sulla base della citata normativa pattizia - Convenzione Italia-U.S.A.- ove un professionista non disponga di una base fissa negli Stati Uniti, come nel caso di specie, sia tenuto a corrispondere le imposte sul reddito percepito in detto Stato, esclusivamente in Italia. E ciò, pur nella considerazione che sebbene sia vero che il modello OCSE, cui usualmente fanno riferimento le Convenzioni contro le doppie imposizioni, ha abrogato la distinzione tra stabile organizzazione (da riferirsi all'attività di impresa) e la base fissa (da riferirsi, invece, all'attività di lavoro autonomo) determinando così una sostanziale equiparazione tra le due espressioni, vero è anche che il nostro Paese ha formalmente espresso riserva (ex art. 3 del Modello OCSE), per continuare ad includere nelle Convenzioni un articolo specifico riguardante l'imposizione dei redditi che derivano dall'esercizio di professioni indipendenti. Risulta, quindi, corretto ritenere che il professionista residente in Italia con studio all'estero non può essere tassato in Italia solamente quando dimostri di possedere, a qualunque titolo, locali cui può accedere in autonomia senza l'ausilio di terzi, per svolgere la propria attività professionale".

20.1 Dalla semplice lettura della decisione si ricava, dunque, che la C.T.R. non ha affatto omesso di dare applicazione al disposto di cui all'art. 165 D.P.R. 917/1986, negando in radice la detraibilità delle somme relative alle imposte pagate all'estero sui redditi prodotti all'estero, limitandosi, invece, a circoscriverne la portata in relazione a quanto previsto dalla Convenzione Italia-U.S.A., trasfusa nella L. 20/2009, secondo l'interpretazione che ne ha dato.

20.2 Partendo da questa osservazione, occorre allora esaminare la tenuta del ragionamento del giudice di seconda cura, nella parte in cui assume che "il professionista residente in Italia, con studio all'estero può non essere tassato in Italia solamente qualora dimostri di possedere, a qualunque titolo locali cui può accedere in autonomia senza l'ausilio di terzi, per svolgere la propria attività professionale".

20.3 Conviene, a questo punto, fare un passo indietro.

20.4 Va ricordato, innanzitutto, che il Modello OCSE, introdotto per la prima volta il 30 luglio 1963 (e in seguito ripetutamente aggiornato) ha quale finalità quella della costituzione di uno standard fra i paesi aderenti per la stipulazione di Convenzioni bilaterali sulla doppia imposizione fiscale.

20.5 Ed invero, questa Corte ha escluso il valore normativo del Commentario al Modello OCSE, definendolo 'al più, una raccomandazione diretta ai paesi aderenti' alla medesima organizzazione (Sez. 5, Sentenza n. 17206 del 28/07/2006; conf. Sez. 5 -, Sentenza n. 6242 del 05/03/2020), ritenendone, tuttavia, "l'idoneità a fungere da strumento di indirizzo

ed ausilio nell'interpretazione dell'esatto contenuto e delle finalità delle convenzioni internazionali basate sul relativo Modello" (così Sez. U, Sentenza n. 8500 del 25/03/2021, in motivazione).

20.6 In questo contesto, va compreso il senso delle riserve dei paesi Membri rispetto al Modello convenzionale, come interpretato dal Commentario. L'obiezione ad una norma determinata o ad una sua particolare interpretazione implica la scelta di non vincolarsi a quella regola o a quella lettura, pur mantenendo ferma la volontà di aderire al resto del testo.

20.7 Ora, l'Italia ha formulato, in relazione all'art. 3 del Modello di Convenzione, sin dalla versione dell'anno 2000, la riserva di non includere le definizioni dell'alinea 1 lett. c) ed h), relative rispettivamente ad impresa e attività ed affari, riservandosi il diritto di includere un articolo riguardante le professioni indipendenti. E ciò, perché contestualmente è stato soppresso l'art. 14 del Modello OCSE, che disciplinava le professioni indipendenti.

20.8 Ecco, che, allora l'introduzione dell'art. 14 nella Convenzione Italia-USA, è proprio frutto della riserva formulata dall'Italia, al fine precipuo di conservare una regolamentazione pattizia -nella redazione delle Convenzioni bilaterali- per le attività professionali o altre attività indipendenti di carattere analogo, da intendersi non disciplinate dalle alla stregua delle altre attività di natura diversa di cui all'art. 7 del Modello (impresa). Ed infatti, fra le riserve contenute all'art. 7, il Commentario, indica al n. 88) la riserva dell'Italia del diritto di tassare le professioni liberali ai sensi del testo dell'art. 14, soppresso nell'anno 2000. Obiezione che va ad aggiungersi a quella relativa all'art. 3, alla quale corrisponde.

20.9 Assume, dunque, particolare rilievo la differenza fra la stabile organizzazione -come definita dall'art. 5 e ripresa dall'art. 7 del Modello- e la base fissa (fixed base) di cui al soppresso articolo 14, in quanto l'Italia ha voluto con chiarezza distinguere le due ipotesi, mantenendo il principio per cui 'se il professionista ha una base fissa a sua disposizione -che può essere da lui regolarmente utilizzata (he has a fixed base regularly available to him)- allora i suoi redditi potranno essere tassati nell'altro Stato ma solo nella misura in cui sono imputabili a tale base fissa (the income may be taxed in the other State but only so much of it as is attributable to that fixed base).

20.10 Si torna, dunque, alla necessità di determinare il concetto di 'base fissa', che, per dare un senso alla riserva, va considerato necessariamente una nozione non del tutto sovrapponibile a quello di 'stabile organizzazione'

20.11 Nel cercare il tratto distintivo fra i due concetti soccorre il Commentario all'art. 14 del 1998, ovverosia l'ultimo che precede la sua soppressione. Ivi si legge (al par. 3) che le disposizioni di cui all'art. 14 sono analoghe a quelle di cui all'art. 7 che riguardano le imprese, fondandosi sui medesimi principi, sicché le disposizioni dell'art. 7 ed i relativi commentari possono servire da direttiva per l'interpretazione e l'applicazione dell'art. 14. Nondimeno (al par.4), si precisa che, sebbene gli artt. 7 e 14 siano fondati sugli stessi principi, la nozione di organizzazione stabile dovrebbe essere riservata alle attività commerciali. Ed è per questo che è stata impiegata l'espressione 'base fissa', che è stato ritenuto opportuno di non definire, ma riguarda, per esempio, 'lo studio di un medico l'ufficio di un architetto o di un avvocato. Normalmente però -precisa il Commentario

- una persona che esercita un'attività indipendente non dispone di simili strutture in uno Stato nel quale non risiede, ciononostante se in un altro Stato esiste un centro di attività che presenta dei caratteri di 'fissità' o di permanenza, questo Stato dovrebbe poter tassare le attività in questione

20.12 Ora, è chiaro che dal Commentario all'art. 14 possono trarsi alcune considerazioni la base fissa non è la stabile organizzazione, ma qualcosa di meno. Per parlare di base fissa, infatti, è sufficiente la permanenza dell'attività, il suo realizzarsi in un centro (o un luogo) dove l'attività venga svolta in modo continuativo, che, in qualche modo, richiami le modalità di svolgimento della medesima attività nello Stato di residenza; non è importante che si tratti di un luogo che 'appartiene' al libero professionista -perché questo non rientrava nel Commento all'art. 14, su cui l'Italia non ebbe ad esprimere riserve- ma solo di un luogo che gli consente di svolgere la sua attività in modo continuativo.

20.13 Ancorché, come si è detto, al Commentario non possa riconoscersi valore interpretativo vincolante, la sua lettura aiuta a comprendere il senso della riserva introdotta dall'Italia agli artt. 3 e 7 del Modello OCSE, dando significato alla volontà di mantenere per le libere professioni una regolamentazione diversa da quella relativa alle imprese, anche perché gli Stati Uniti hanno formulato all'art. 3 del Modello, una riserva diversa riguardante la lett. e) del par. 1, che nulla a che vedere con la riserva formulata dall'Italia, mentre nessuna delle riserve formulate dagli Stati Uniti all'art. 7, concerne la tassazione delle professioni liberali.

20.14 Quanto fin qui ricostruito non è che il quadro nel quale si iscrive la Convenzione Italia-USA, che, tuttavia, va interpretata secondo i principi della Convenzione di Vienna sul diritto dei trattati, che attribuiscono prevalenza al testo scritto rispetto all'intenzione delle parti. L'art. 31, infatti, che costituisce il cardine dell'interpretazione, si articola su tre regole fondamentali: l'interpretazione letterale -vale a dire 'il significato ordinario dei termini del tratto nel loro contesto'-, la regola dell'interpretazione di buona fede ed il riferimento all'oggetto ed allo scopo del trattato. Mentre il contesto, a mente del secondo comma dell'art. 31, comprende, oltre al preambolo ed agli allegati, anche a) ogni accordo relativo al trattato e che sia intervenuto tra tutte le parti in occasione della sua conclusione; b) ogni strumento disposto da una o più parti in occasione della conclusione del trattato ed accettato dalle altre parti in quanto strumento relativo al trattato.

20.15 Vanno allora introdotte alcune banalissime considerazioni che attengono proprio al dato testuale.

20.16 Se dunque ci si attiene al dato testuale, ma anche al contesto in cui le due diverse espressioni sono inserite, se ne deve dedurre che 'stabile organizzazione' e 'base fissa' non sono sovrapponibili, ché altrimenti il legislatore convenzionale non avrebbe utilizzato espressioni diverse, tanto più essendo uguale la regola che disciplina la tassazione. In entrambi i casi, infatti, i redditi prodotti nell'altro Stato contraente sono imponibili nell'altro Stato solo nella misura in cui 'sono attribuibili alla stabile organizzazione' (art. 7) o 'sono attribuibili a detta base fissa' (art. 14).

20.17 Nel chiarire che cosa si intenda per 'stabile organizzazione' nelle Convenzioni bilaterali questa Corte ritenuto tale quella "sede di affari, dotata di stabilità, per mezzo della quale l'impresa esercita in tutto o in parte la sua attività, con esclusione dei casi in cui l'impresa si limiti ad utilizzare impianti non suscettibili di produzione di reddito autonomo, in quanto aventi carattere preparatorio o ausiliario" (Sez. 5, Sentenza n. 35138 del 29/11/2022, in motivazione). Si è detto che occorre "in particolare, una presenza del soggetto non residente che sia incardinata, con attrezzature e personale, nel territorio dell'altro Stato contraente (c.d. elemento materiale od oggettivo, o "place of business test"), tale da connotare connessione spaziale con il territorio dello Stato. In secondo luogo, occorre che tale presenza sia caratterizzata da un certo grado di permanenza in ragione della attività esercitata (c.d. "threshold time" o "duration test"). Infine, occorre che tale organizzazione sia in grado di generare un'attività economica (c.d. "business activity test"), che si riveli autonoma rispetto a quella svolta dalla società madre (c.d. elemento dinamico o funzionale Cass., Sez. 5, 22 gennaio 2021, n. 1301). L'ultimo dei tre requisiti è desumibile a contrario dalle indicazioni contenute sia nell'art. 5 del Modello OCSE, sia nell'art. 162 TUIR (commi 4 e seguenti), dai quali si evince che non possono qualificarsi stabili organizzazioni di un'impresa non residente organizzazioni caratterizzate dall'assenza di produttività. Ugualmente tale requisito "dinamico" o "funzionale" emerge, in positivo, dalle indicazioni contenute nel Commentario al Modello di Convenzione OCSE (Cass., Sez. 5, 4 febbraio 2021, n. 2581, in motivazione; Cass., Sez. V, 12 dicembre 2018, n. 32080; Cass., Sez. 5, 18 maggio 2018, n. 12240), indicazioni utilizzabili alla stregua di regole di soft law, a chiarimento dell'art. 5 del Modello di convenzione OCSE e della conforme disposizione normativa di diritto interno (art. 162 TUIR). Dal Commentario emerge, difatti, che tale organizzazione deve essere idonea a svolgere l'attività imprenditoriale ("the carrying on of the business of the enterprise through this fixed place of business"), e che ciò deve avvenire mediante l'utilizzo del personale che si trovi ad operare nella sede fissa (punto 10 del Commentario). Deve, pertanto, trattarsi di una organizzazione di beni e di personale di un contribuente non residente, la quale organizzazione, dotata di un certo grado di permanenza sul territorio dello Stato, sia idonea a generare una attività produttiva o commerciale non ausiliaria, svolta attraverso la medesima organizzazione, in termini non dissimili da un ramo di azienda dotato di autonomia funzionale e, quindi, idoneo a provvedere a uno scopo produttivo con la propria struttura (Cass., Sez. Lav., 4 agosto 2021, n. 22249; Cass., Sez. 5, 23 luglio 2021, n. 21161)" (così ancora Sez. 5, Sentenza n. 35138 del 29/11/2022).

20.18 Affrontando, invece, la definizione di la 'base fissa', alcune recenti sentenze l'hanno equiparata proprio a quella di stabile organizzazione. Si è detto, infatti, che "In tema di tassazione dei redditi prodotti da una associazione straniera, la gestione in Italia, da parte di un soggetto residente all'estero e con compenso corrisposto da un'associazione tedesca, di una casa-famiglia per il recupero e l'istruzione di minori disagiati rientra tra le attività di natura educativa e pedagogica tassate in virtù dell'art. 14 della Convenzione italo-tedesca contro le doppie imposizioni, purché abbia nel territorio nazionale una base fissa, che è concetto del tutto assimilabile a quello di stabile organizzazione previsto dall'art. 5 della Convenzione medesima" (Sez. 5, Sentenza n. 3303 del 05/02/2024; Sez. 5, Sentenza n. 2116 del 22/01/2024; Sez. 5, Sentenza n. 3303 del 05/02/2024).

20.19 Invero, l'assimilazione fra stabile organizzazione e base fissa può forse giustificarsi ai sensi dell'art. 14 della Convenzione Italia-Germania, perché detta disposizione include "i redditi che un residente in uno Stato ritrae dall'esercizio di una libera professione o da altre attività indipendenti" mentre l'art. 14 della Convenzione Italia- USA, disciplina solo "i redditi della persona fisica residente di uno Stato contraente ritrae dalla prestazione di servizi a

carattere indipendente', escludendo pertanto qualunque tipo di ente, che invece appare compreso nella nozione di 'residente in uno Stato' ai sensi dell'art. 4 di entrambe le Convenzioni, perfettamente sovrapponibile al modello OCSE. La disposizione, infatti, stabilisce che "Ai fini della presente Convenzione, l'espressione "residente di uno Stato contraente" designa ogni persona che, in virtù della legislazione di detto Stato, è assoggettata ad imposta nello stesso Stato a motivo del suo domicilio, della sua residenza, della sede della sua direzione e di ogni altro criterio di natura analoga".

20.20 Se questa è, nondimeno, la concezione di 'base fissa' cui aderire (il che, per inciso, dà anche un senso alla riserva formulata dall'Italia) ne discende che la sentenza erra dove collega la 'base fissa' addirittura al possesso 'a qualunque titolo, di locali cui il professionista può accedere in autonomia, senza l'ausilio di terzi, per svolgere la propria attività professionale'.

20.21 E, tuttavia, nel caso di specie, la parte contribuente ha ommesso di allegare -neppure in questa sede il ricorso vi fa cenno- elementi da cui poter trarre che Ro.Gi. , nel periodo in discussione, avesse soggiornato 'in modo continuativo' negli Stati Uniti per ivi poter svolgere 'in modo continuativo' la sua professione, là collocando la 'base fissa' della sua attività. Manca, dunque, il presupposto di fatto per l'applicazione dell'art. 14 della Convenzione Italia-U.S.A. di cui alla legge n. 20/2009. Sicché la sentenza, seppure con la diversa motivazione fin qui esposta, deve essere confermata.

Per meglio comprendere che cosa si debba intendere per 'base fissa', nella Convenzione Italia-USA, appare, invero, opportuno partire dall'analisi del testo del modello OCSE e del suo Commentario, nonché dalle riserve espresse dall'Italia, in modo da ricostruire, anche sotto il profilo storico, il quadro in cui la Convenzione è stata siglata.

Al Modello si accompagna un Commentario esplicativo delle disposizioni ivi contenute, che costituisce, secondo la dottrina internazionalistica, una guida nell'applicazione delle convenzioni bilaterali. Tuttavia, il Commentario non assume valore vincolante nella interpretazione dei trattati fiscali bilaterali. E ciò non solo perché tanto il Modello, che il Commentario rappresentano semplici strumenti adottati da un organo interno ad una organizzazione internazionale, ma perché l'interpretazione dei trattati internazionali -e fra questi rientrano ovviamente le Convenzioni bilaterali sulle doppie imposizioni fiscali adottate sulla base del Modello Ocse - è regolata dagli artt. 31, 32 e 33 della Convenzione di Vienna sul diritto dei trattati che stabiliscono le regole generali ed i mezzi complementari di interpretazione, fra cui non rientra quello di uno strumento di interpretazione che preceda la conclusione del trattato. È arduo, infatti, secondo alcuni autori, considerare il Commentario alla stregua di uno 'strumento disposto da una o più parti in occasione della conclusione del trattato ed accettato dalle altre parti in quanto strumento lativo al trattato' ai sensi dell'art. 31, comma 2 lett. b) della Convenzione di Vienna, posto che esso, a dispetto della sua accettazione da parte dei paesi Membri dell'OCSE, non è disposto in occasione della conclusione di una Convenzione bilaterale. È stato, peraltro, escluso anche che il Commentario possa qualificarsi in termini di 'accordo' ai sensi dell'art. 31, comma 2 lett. a) e comma 3 lett. a) della medesima convenzione, nel primo caso perché non si tratta di un 'accordo relativo al trattato e che sia intervenuto tra tutte le parti in occasione della sua conclusione', nel secondo caso, perché non si tratta di 'accordo ulteriore intervenuto tra le parti circa l'interpretazione del trattato o l'attuazione delle disposizioni in esso contenute'.

La particolarità del Commentario al Modello OCSE -proprio perché quest'ultimo introduce uno standard convenzionale- infatti, è quella di precedere la stipulazione delle Convenzioni bilaterali, ancorché esso sia suscettibile di modifiche dopo la sigla di ciascuna Convenzione. Questa sua specificità, ovverosia la sua continua evoluzione -che interviene ad opera del Comitato dell'OCSE, formato dai rappresentanti dei governi dei paesi Membri- rende ancora più chiara la non vincolatività del Commentario, perché, diversamente, la sua modifica comporterebbe la modifica delle Convenzioni bilaterali, indipendentemente dal loro recepimento formale.

In altre parole, si tratta di quello che la dottrina internazionalistica definisce soft law, ovverosia un atto rivolto non ad esercitare non un vincolo, ma un'influenza sul destinatario.

Ora, escluso come si è detto che il Commentario al modello OCSE possa considerarsi strumento pattizio di interpretazione, non essendo strumento adottato in occasione del trattato, occorre affidarsi al testo, da interpretarsi secondo 'buona fede', ricercando il senso comune dei termini della convenzione, avuto riguardo al contesto nel quale si trovano inseriti ed alla luce dell'oggetto e dello scopo del trattato.

La prima è che la Convenzione Italia-Usa con l'art. 14 introduce una regolamentazione specifica alla tassazione delle 'Professioni indipendenti', tenendola distinta da quella riservata alle imprese di cui all'art. 7.

La seconda è che l'espressione 'base fissa' utilizzata per ancorare la tassazione allo Stato contraente diverso dallo Stato di residenza della persona fisica che esercita la professione liberale, non è testualmente sovrapponibile all'espressione 'stabile organizzazione' definita dall'art. 5 della Convenzione -che ripete pedissequamente l'art. 5 del Modello OCSE- e richiamata dall'art. 7, che disciplina la tassazione delle imprese di uno Stato contraente che svolgano attività 'nell'altro Stato contraente'.

Se le nozioni di stabile organizzazione e base fissa fossero effettivamente sovrapponibili la previsione di cui all'art. 14 sarebbe del tutto superflua, ma una simile interpretazione andrebbe proprio contro il significato testuale della Convenzione che ha inteso tenere distinte le due ipotesi, introducendo due disposizioni diverse.

Non va, inoltre, dimenticato, che la 'base fissa' non rientra nelle 'Definizioni generali' dell'art. 3 della Convenzione, né la Convenzione dedica una disposizione alla sua descrizione, come fa, invece, per la 'Stabile organizzazione', con l'art. 5. Sicché è compito dell'interprete nazionale distinguere i due concetti, conservando quella differenza che il testo della Convenzione rende palese.

Ne consegue che "Gli elementi costitutivi di una "stabile organizzazione" sono, quindi, quello materiale ed oggettivo della "sede fissa di affari" e quello dinamico dell'esercizio in tutto o in parte della sua attività; la verifica in concreto della ricorrenza di detti elementi deve essere effettuata dal giudice di merito, con giudizio di fatto incensurabile in Cassazione (Cass., sez. 5, 7/10/2011, n. 20597; Cass., sez. 5, 17/01/2013, n. 1103; Cass., sez. 5, 24/11/2017, n. 28059; Cass., sez. 5, 12/12/2018, n. 32078; Cass., sez. 5, 29/01/2020, n. 1977)" (in questo senso, Sez. 5, Ordinanza n. 1301 del 22/01/2021, in motivazione).

La decisione testé richiamata si basa sul presupposto della soppressione dell'art. 14 del Modello OCSE, osservandosi che il medesimo 'è stato rimosso dal commentario OCSE e 'sebbene l'Italia abbia espresso sul punto una riserva (...) in ogni caso per la definizione il suddetto commentario rimanda all'art. 7 e da qui all'art. 5".

La scelta della Convenzione Italia-Germania (legge 459/1992) di comprendere nell'art. 14 ogni 'residente' il cui reddito prodotto all'estero non sia disciplinato dagli altri articoli della Convenzione (l'art. 7 disciplina gli utili delle imprese) dimostra che l'art. 14 può ben applicarsi anche agli enti di fatto o a quelli con personalità giuridica che non esercitino attività commerciale (ai quali si applica l'art. 7). Ma, ciò non è vero nel caso della Convenzione Italia-USA che regola all'art. 14 solo i redditi della persona fisica.

È, dunque, il diverso dato testuale delle due Convenzioni a consentire una diversa interpretazione del concetto di 'base fissa', in quanto, certamente, laddove esso si riferisca all'attività di un ente appare più facilmente assimilabile alla nozione di 'stabile organizzazione', necessitando di uno stretto collegamento anche fisico con lo Stato contraente in cui l'ente esercita l'attività, perché una sede, o quantomeno un'organizzazione locale è elemento imprescindibile per poter affermare che l'attività è svolta sul territorio di quello Stato contraente.

Diversamente la nozione di 'base fissa' riferita alla persona fisica, può atteggiarsi in modo meno stringente all'esistenza di una sede o di luogo fisico ove l'attività è esercitata, posto che la 'prestazione di servizi personali a carattere indipendente può svolgersi anche in modo del tutto 'scollegato' da un sito, da un locale o sinanco da un centro fisico. Si pensi, per esempio, al caso di un ingegnere minerario, che svolga attività di consulenza per impianti collocati in luoghi diversi, e che abbia quale unico elemento fisso un recapito di posta elettronica o un numero telefonico, ma egualmente svolga la sua attività per un lungo periodo nell'altro Stato contraente (in questo caso gli Stati Uniti) ed ivi abiti, oppure al caso di un chirurgo, che per le sue particolari abilità, sia chiamato ad operare in diverse strutture sanitarie, e che, parimenti, non abbia che luogo stabile nell'altro Stato dove presta attività, ma ivi soggiorni per svolgere la sua professione. Si tratta di ipotesi, replicabili anche in altre libere professioni, che certamente comportano la produzione di reddito in un altro Stato contraente, in modo continuativo e che implicano una stanzialità, che, tuttavia, non comprende l'esistenza di luogo fisico 'fisso', di svolgimento dell'attività.

Ecco, allora, che per non escludere simili situazioni -ormai sempre più diffuse- dalla regolamentazione sulle doppie imposizioni occorre svincolare la nozione di 'base fissa' dalla fissa materialità di un luogo e collegarla, invece, all'attività fisicamente svolta nell'altro Stato contraente produttiva di reddito, che sia 'fissa' solo nel senso di continuativa, non occasionale, accompagnata dal 'soggiorno continuativo del contribuente nello Stato estero'. La 'base fissa' diventa, in questo senso, un centro unico di interessi della persona fisica per lo svolgimento dell'attività professionale nell'altro Stato contraente, indipendentemente dalla continuità di utilizzo di un unico luogo fisico predeterminato, ma indispensabilmente legata al soggiorno continuativo in quello Stato. Solo così è possibile salvaguardare -evitando

diseguaglianze- categorie di professionisti che operano al di fuori dell'Italia e che svolgano attività in modo indipendente, con modalità che prescindono dalla stanzialità e dall'utilizzo di un solo luogo fisico, loro applicando le Convenzioni sulle doppie imposizioni.

21. Il ricorso deve, pertanto, essere rigettato, con conseguente condanna della parte ricorrente al pagamento delle spese di lite di questo giudizio di legittimità, da liquidarsi in Euro 7.400,00, oltre a spese prenotate a debito.

P.Q.M.

Rigetta il ricorso e condanna parte ricorrente al pagamento delle spese di lite di questo giudizio di legittimità, che liquida in Euro 7.400,00, oltre a spese prenotate a debito.

Ai sensi dell'art. 13 comma 1-quater D.P.R. n. 115 del 2002, dà atto della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento, da parte della ricorrente, di un ulteriore importo a titolo di contributo unificato, pari a quello previsto per il ricorso stesso, a norma del comma 1-bis dello stesso art. 13, se dovuto.

Così deciso in Roma il 27 novembre 2024.

Depositato in Cancelleria il 31 gennaio 2025.