



## per la cassazione

della sentenza della C.T.R. della Lombardia - Milano n. 106/6/13, depositata in data 29/7/2013;

udita la relazione della causa svolta dal dott. Angelo Napolitano nella pubblica udienza del 5 luglio 2023, tenutasi alla presenza delle parti e del Sostituto Procuratore Generale;

udite le conclusioni del Sostituto Procuratore Generale, dott. Paola Filippi, che ha chiesto di rigettare il ricorso;

udita, per [redacted] Agenzia delle Entrate, [redacted]  
[redacted]  
[redacted]  
udito, [redacted]  
[redacted];

## Fatto

Con sentenza del 19 maggio 2006 il Tribunale di Valencia (Spagna) dichiarò la separazione personale dei coniugi [redacted] (d'ora in avanti, anche "il ricorrente" o "il contribuente") [redacted] [redacted] (d'ora in avanti, anche "la Castell"), allora entrambi residenti in Spagna, sulla base di un accordo approvato dal giudice spagnolo.

La sentenza riconobbe alla [redacted] la somma *una tantum* di 1.000.000 di euro a titolo di "*pension compensatoria*" da versare ratealmente nel corso di sei anni sino all'estinzione del debito.

Dopo la separazione, il ricorrente trasferì il proprio domicilio in Italia. Nel 2006 il ricorrente versò alla [redacted] una rata della "*pension compensatoria*" (l'assegno divorzile), pari ad euro 50.000, che fu tassato in Spagna in capo alla percipiente, in quanto assimilato ad un reddito da lavoro dipendente.

In sede di dichiarazione dei redditi del 2007, presentata in relazione al periodo d'imposta 2006, il ricorrente portò in deduzione dal reddito imponibile il suindicato importo.



In esito ad un controllo formale ex art. 36-ter del d.P.R. n. 600 del 1973, l'Ufficio rilevò l'indebita deduzione ed iscrisse a ruolo le maggiori imposte dovute a titolo di Irpef, addizionali comunali e regionali, interessi e sanzioni, per un importo pari ad euro 31.137,87.

Successivamente, l'agente della riscossione notificò al ricorrente la cartella di pagamento con la quale gli venne richiesto il detto importo oltre ai compensi di riscossione.

Il ricorrente propose ricorso alla C.T.P. di Milano, invocando il principio di simmetria e la doppia imposizione economica.

Il giudice di primo grado accolse le doglianze del contribuente.

La C.T.R. della Lombardia riformò integralmente la sentenza di primo grado, accogliendo l'appello dell'Ufficio.

Avverso la sentenza d'appello il contribuente ha proposto ricorso per cassazione, sulla base di cinque motivi, il secondo dei quali articolato in due profili.

Resiste con controricorso l'Agenzia delle Entrate.

Il contribuente ha depositato memoria ai sensi dell'art. 378 c.p.c.

## Diritto

1. Con il primo motivo di ricorso, rubricato "*Nullità della sentenza per mancata rilevazione della formazione del giudicato interno ex art. 360, comma 1, n. 4 c.p.c.*", il contribuente si duole che l'Agenzia delle Entrate, rimasta soccombente in primo grado, avrebbe proposto appello in relazione solo ad una delle due *rationes decidendi* sulle quali essa si fondava, con la conseguenza che, essendosi formato il giudicato interno con riferimento alla *ratio* non attinta dall'impugnazione, di per sé sufficiente a reggere l'accoglimento dell'originario ricorso di primo grado, l'appello contro una sola delle due *rationes decidendi* avrebbe dovuto essere dichiarato inammissibile.

In particolare, la sentenza di primo grado aveva accolto sia la doglianza del contribuente relativa alla illegittima applicazione



dell'art. 10, comma 1, lett. c), del d.P.R. n. 917 del 1986, sia la doglianza relativa alla violazione della Convenzione italo-spagnola sul divieto delle doppie imposizioni, sicché, avendo l'Ufficio appellato la sentenza solo con riferimento alla illegittima applicazione dell'art. 10, comma 1, lett. c), del d.P.R. n. 917 del 1986, sarebbe passata in giudicato la statuizione in merito alla contrarietà della ripresa a tassazione rispetto alla convenzione italo-spagnola.

1.1. Il motivo è infondato.

E' la stessa Agenzia delle Entrate, in sede di controricorso, a ricordare che l'appello dell'Ufficio aveva criticato anche *"la tesi trattata dal contribuente inerente il divieto della doppia imposizione erroneamente accolta dai giudici"*, sicché il motivo in esame è destituito, in fatto, di fondamento.

Peraltro, si deve qui ribadire che *"nel processo tributario, ove l'Amministrazione finanziaria si limiti a ribadire e riproporre in appello le stesse ragioni ed argomentazioni poste a sostegno della legittimità del proprio operato, come già dedotto in primo grado, in quanto considerate dalla stessa idonee a sostenere la legittimità dell'avviso di accertamento annullato, è da ritenersi assolto l'onere d'impugnazione specifica previsto dall'art. 53 del d.lgs. n. 546 del 1992"* (Cass., Sez. 6 - T, Ordinanza n. 6302 del 25/02/2022).

2. Con il primo profilo del secondo motivo di ricorso, rubricato *"Violazione e falsa applicazione dell'art. 10, comma 1, lett. c), d.P.R. n. 917 del 1986, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3 c.p.c."*, il contribuente critica l'interpretazione dell'art. 10, comma 1, lett. c), del d.P.R. n. 917 del 1986 data dalla C.T.R., secondo la quale, a prescindere dal trattamento fiscale di quanto percepito dal coniuge o ex coniuge, la deducibilità dal reddito imponibile del coniuge o ex coniuge tenuto al versamento è limitata agli assegni periodici, con esclusione degli importi versati *una tantum*, come quello per cui è causa (benché la sua corresponsione fosse stata pattiziamente rateizzata).



Secondo il contribuente, invece, la citata disposizione del Tuir andrebbe letta alla luce del "principio di simmetria": il motivo della indeducibilità dell'assegno *una tantum* risiederebbe nel fatto che il corrispondente importo non è soggetto a tassazione in capo al coniuge o ex coniuge percipiente, sicché la sua tassazione come componente positiva di reddito in capo al *solvens* evita "salti d'imposta".

Ne conseguirebbe, secondo l'argomentazione del contribuente, che, qualora, come succede in Spagna, anche l'assegno versato *una tantum* sia soggetto a tassazione, allora si giustificerebbe, per evitare la doppia imposizione, la deducibilità del correlativo importo dal reddito imponibile del *solvens*.

2.1. Con un secondo profilo di doglianza, proposto in subordine, il contribuente formula questione di legittimità costituzionale dell'art. 10, comma 1, lett. c), del d.P.R. n. 917 del 1986, interpretato nel senso di non ritenere mai consentita la deduzione dalla base imponibile facente capo al *solvens* dell'assegno *una tantum* da lui versato, a prescindere dal trattamento fiscale di tale assegno in capo all'*accipiens*.

In particolare, secondo il contribuente, non consentire la deduzione dalla base imponibile del *solvens* domiciliato fiscalmente in Italia dell'assegno *una tantum* (sebbene rateizzato) versato ad un soggetto domiciliato fiscalmente all'estero, nel caso in cui tale assegno sia assoggettato a tassazione nel paese di residenza dell'*accipiens*, si porrebbe in contrasto con gli artt. 3 e 53 Cost.

2.2. Il motivo è infondato, in entrambi i profili in cui è articolato.

Innanzitutto, sul piano letterale, l'art. 10, comma 1, lett. c), del d.P.R. n. 917 del 1986, è chiaro nel limitare la deducibilità dei soli "assegni periodici corrisposti al coniuge", con esclusione, quindi, degli assegni *una tantum*.

Coglie nel segno la difesa del contribuente, lì dove individua la *ratio* della deducibilità degli assegni periodici (di separazione o divorzili) nel fatto che il corrispondente importo versato all'altro coniuge o ex



coniuge è soggetto a tassazione, equiparato ad un reddito da lavoro dipendente, mentre gli assegni *una tantum* (previsti nell'ordinamento italiano solo per il caso di divorzio, ex art. 5, comma 8, della legge n. 898 del 1970), non essendo soggetti a tassazione in capo all'*accipiens*, non sono deducibili dalla base imponibile del *solvens*.

In altri termini, l'ordinamento tributario italiano, per evitare una doppia imposizione economica sul piano interno, prevede, simmetricamente, la tassazione, in capo al coniuge o ex coniuge *accipiens*, degli assegni periodici di separazione o divorzili, nonché la deducibilità del corrispondente importo dalla base imponibile del *solvens*; d'altro canto, non assoggettando a tassazione l'importo degli assegni *una tantum* corrisposti all'ex coniuge, non ne consente la deduzione da parte del *solvens*, evitando in tal modo che il detto importo sfugga totalmente alla tassazione.

Senonché, il ricordato principio di simmetria non vale automaticamente anche nei rapporti tra diversi ordinamenti sovrani. Nel caso di specie, i soggetti partecipanti della transazione economica sono residenti in due diversi Stati, e ciascuno di essi instaura il rapporto d'imposta con uno Stato sovrano.

Ne consegue che, in assenza di una specifica disposizione di un trattato internazionale tra Italia e Spagna o di una disposizione di una fonte sovranazionale (del diritto dell'Unione europea), non può che applicarsi l'art. 10, comma 1, lett. c), del d.P.R. n. 917 del 1986, che esclude la deducibilità dalla base imponibile del *solvens* dell'assegno *una tantum* da lui versato (sebbene in forma rateale) all'ex coniuge.

Il fatto che il "principio di simmetria", che governa il trattamento fiscale degli assegni di separazione e divorzio versati al coniuge o all'ex coniuge, evocato dal contribuente, abbia valenza generale solo per il diritto interno, cioè in relazione alle transazioni economiche intercorse tra due persone entrambe assoggettate alla potestà



fiscale di un unico Stato, dà ragione della manifesta infondatezza della sollevata questione di legittimità costituzionale.

3. Con il terzo motivo di ricorso, rubricato "*Violazione e falsa applicazione della Convenzione tra Italia e Spagna per evitare le doppie imposizioni e dell'art. 117 Cost. ai sensi dell'art. 360, comma 1, n. 3 c.p.c.*", il contribuente censura la sentenza d'appello nella parte in cui ha ritenuto che la Convenzione italo-spagnola, ratificata con legge n. 663 del 1980, riguarda il divieto di doppia imposizione con riferimento alla stessa persona e non a persone diverse.

Secondo il contribuente, vi sarebbero degli indici, all'interno della citata Convenzione, che farebbero propendere per l'estensione del divieto di doppia imposizione oltre il campo delle doppie imposizioni in senso giuridico.

3.1. Il motivo è infondato.

Nell'ambito della Convenzione conclusa tra Italia e Spagna, ratificata a mezzo della legge n. 663 del 1980, non si rinviene alcuna disposizione atta a consentire al coniuge o ex coniuge italiano, che versa un assegno *una tantum* (anche in più rate predefinite nel tempo, cfr. Risoluzione n. 153/E dell'Agenzia delle Entrate, dell'11 giugno 2009), in seguito a separazione personale o a divorzio, ad un soggetto residente in Spagna, di portare in deduzione dalla base imponibile, ai fini Irpef, quanto versato al coniuge soggetto al fisco spagnolo.

In particolare, è corretta la conclusione della C.T.R. secondo la quale l'art. 22 della citata Convenzione mira ad evitare la doppia imposizione giuridica dei redditi dello stesso soggetto passivo, non ad evitare la doppia imposizione economica in una fattispecie come quella di causa.

4. Con il quarto motivo di ricorso, rubricato "*Violazione e falsa applicazione dell'art. 18 e dell'art. 21 del trattato sul funzionamento dell'Unione europea in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3 c.p.c.*", il contribuente censura la sentenza d'appello perché violerebbe il principio di non discriminazione in ragione della nazionalità ed il



diritto fondamentale di ogni cittadino dell'Unione europea di circolare e soggiornare liberamente nel suo territorio.

Deduce il contribuente che escludere la deducibilità dal reddito imponibile in Italia dell'assegno *una tantum* versato al coniuge o ex coniuge residente in un altro paese UE costituirebbe un ostacolo alla libera circolazione dei cittadini da uno Stato ad un altro dell'Unione europea.

L'indeducibilità dell'assegno *una tantum*, inoltre, secondo il contribuente, discriminerebbe il debitore residente rispetto al debitore dell'assegno residente in un paese diverso, in cui fosse riconosciuta la deducibilità dell'importo versato (o degli importi versati, in caso di versamento rateale).

4.1. Il motivo è infondato.

L'ordinamento dell'Unione europea, nello stadio attuale del suo sviluppo, ed al di là di interventi specifici e settoriali attuati mediante regolamenti o direttive, non impone l'uniformità del trattamento fiscale nei diversi paesi, né impone il coordinamento dei regimi fiscali allo scopo di evitare tutte le possibili forme di doppia imposizione economica.

Sicché i soggetti dell'ordinamento dell'Unione europea, siano essi persone fisiche o giuridiche, imprenditori o meno, possono liberamente trasferirsi da un paese ad un altro anche in considerazione di un più favorevole regime fiscale vigente in un paese piuttosto che in un altro.

Se ne conclude che la indeducibilità della rata di assegno *una tantum* versata dal contribuente non concretizza un ostacolo alla libera circolazione delle persone da un paese nel quale quella deduzione sarebbe possibile ad un altro (nella specie, l'Italia), nel quale, in base alla legislazione vigente, quella deduzione non è consentita.

Quanto, poi, al principio di non discriminazione che deve informare la legislazione fiscale italiana, in realtà non si comprende rispetto a chi sarebbe discriminato il contribuente che, in una fattispecie come quella di causa, non può portare in deduzione dalla base imponibile



l'assegno *una tantum* versato in favore del coniuge o ex coniuge residente all'estero: non lo è rispetto a tutti gli altri soggetti che sono assoggettati alla potestà fiscale italiana, visto che l'art. 10, comma 1, lett. c), del d.P.R. n. 917 del 1986 non consente a nessuno, che sia fiscalmente domiciliato in Italia, di portarsi in deduzione l'assegno *una tantum* versato al coniuge o ex coniuge; né può dirsi discriminato rispetto ad un soggetto al quale, in base alla legislazione fiscale del paese in cui è domiciliato, è consentita tale deduzione, visto che, come si diceva poc'anzi, non vi è alcun obbligo generale per gli Stati dell'UE (al di fuori di ipotesi settoriali relative a rapporti di diritto commerciale), di coordinare le legislazioni fiscali allo scopo di evitare le doppie imposizioni economiche.

Con particolare riguardo al caso Schempp (sentenza CGUE del 12 luglio 2005, causa C-403/03), deve qui rilevarsi la eterogeneità della fattispecie affrontata dalla CGUE, in quanto è lo stesso diritto tedesco che prevede le deducibilità degli assegni alimentari versati ad un coniuge o ex coniuge residente in uno Stato diverso, purché risulti che in tale Stato quegli assegni siano assoggettati a tassazione in capo all'*accipiens*; in Italia, invece, è esclusa, con una disposizione generale che non conosce deroghe, la deducibilità degli assegni non periodici (*una tantum*): si tratta di una scelta di politica fiscale non sindacabile in via giurisdizionale.

5. Con il quinto motivo di ricorso, rubricato "*Violazione e falsa applicazione dell'art. 8 del d.lgs. n. 546 del 1992 e dell'art. 10, comma 3, della legge n. 212 del 2000, ex art. 360, comma 1, n. 3 c.p.c.*", il contribuente si duole che la C.T.R. non ha dichiarato l'inapplicabilità delle sanzioni irrogate dall'Ufficio, in presenza di una obiettiva condizione di incertezza del campo di applicazione dell'art. 10, comma 1, lett. c), del d.P.R. n. 917 del 1986.

5.1. Il motivo è inammissibile per l'assorbente ragione che esso è nuovo, in quanto relativo ad una questione che non risulta dalla sentenza impugnata essere stata portata alla cognizione del giudice



d'appello (*ex multis*, Cass., Sez. 1, Sentenza n. 25319 del 25/10/2017).

6. In conclusione, il ricorso deve essere rigettato.

Le spese seguono la soccombenza e sono liquidate in dispositivo.

Ai sensi dell'art. 13 comma 1 quater del d.P.R. n. 115 del 2002, si deve dare atto della sussistenza dei presupposti per il versamento, da parte del contribuente, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello previsto per il ricorso principale, a norma dell'art. 13, comma 1 bis, se dovuto.

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

Rigetta il ricorso.

Condanna [REDACTED] al pagamento, in favore dell'Agenzia delle Entrate, delle spese del presente giudizio, che si liquidano in euro tremiladuecento per onorari, oltre alle spese prenotate a debito.

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

Così deciso, in Roma, il 5 luglio 2023.

Il Giudice estensore

[REDACTED]

Il Presidente

Dott. Ettore Cirillo

