



LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati

MARIA LUISA DE ROSA	Presidente
VALENTINO LENOCI	Consigliere
FEDERICO LUME	Consigliere rel.
DANILO CHIECA	Consigliere
GIULIANO TARTAGLIONE	Consigliere

Oggetto

Assegno divorzile corrisposto da
residente in Italia a soggetto
residente in Svizzera-Convenzione
contro le doppie imposizioni- Art. 21
altri redditi-Interpretazione-
Imposizione in Italia-Esclusione-
Principio di diritto

R.G. N. 22782/2020

UC – 21/11/2025

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 22782/2020 R.G. proposto da:

CASTELLI LUCIA, rappresentata e difesa, in forza di procura in calce al ricorso, dall'Avv. Paolo Panariti e dall'Avv. Gianfranco Losi, elettivamente domiciliata in Roma alla Celimontana n. 38 presso lo studio del primo;

- ricorrente -

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore *pro tempore*, domiciliata in Roma, Via dei Portoghesi n. 12, presso l'Avvocatura Generale dello Stato che la rappresenta e difende;

- controricorrente -

per la cassazione della sentenza della Commissione tributaria regionale della Emilia-Romagna n. 19/2020, depositata in data 7/01/2020, non notificata;



udita la relazione tenuta nell'adunanza camerale del 21 novembre 2025 dal consigliere Federico Lume.

FATTI DI CAUSA

1. Con due avvisi di accertamento a fini Irpef per gli anni di imposta 2014 e 2015 l'Agenzia delle Entrate, Direzione provinciale di Piacenza, recuperava a imposizione nei confronti di Lucia Castelli, cittadina italiana residente in Svizzera, le somme da essa percepite a titolo di assegno divorzile corrispostole da Evandro Agazzi, cittadino italiano residente in Italia, e da quest'ultimo indicate come onere deducibile. La ripresa originava dal combinato disposto degli artt. 23 e 50 t.u.i.r.

2. Lucia Castelli proponeva ricorso contro tali avvisi, sia per l'errata applicazione della normativa nazionale che per la mancata applicazione della Convenzione tra Italia e Confederazione svizzera contro la doppia imposizione. La Commissione tributaria provinciale di Piacenza accoglieva il ricorso.

3. La Commissione tributaria regionale della Emilia-Romagna accoglieva l'appello erariale, affermando che l'assegno divorzile è da ritenersi reddito assimilato a quello di lavoro dipendente corrisposto da soggetto residente in Italia e quindi imponibile solo in Italia ove il reddito era prodotto.

4. Lucia Castelli propone ricorso contro tale decisione, sulla base di due motivi, cui l'Agenzia delle Entrate resiste con controricorso.

Il ricorso è stato fissato per la camera di consiglio del 21 novembre 2025, per la quale la ricorrente ha depositato memoria.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo, proposto ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 4 c.p.c., la ricorrente deduce la nullità della sentenza, ai sensi dell'art. 36 d.lgs. n. 546 del 1992, dell'art. 132, primo comma, n. 4 c.p.c., dell'art. 111, sesto comma, Cost., dolendosi della motivazione assente o apparente.



1.1. Il motivo è infondato in quanto la motivazione della sentenza, sebbene in forma concisa, esprime una chiara *ratio decidendi*, idonea al cd. minimo costituzionale (Cass. Sez. U. 7/04/2014, n. 8053), data dalla considerazione del reddito in questione come reddito assimilato a quello da lavoro dipendente, e come tale tassabile nello Stato della fonte.

2. Col secondo motivo, proposto in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, c.p.c., deduce violazione e falsa applicazione degli artt. 3, 23 e 50 t.u.i.r. e degli artt. 15 e 21 della Convenzione tra l'Italia e la Confederazione Svizzera in materia di doppia imposizione.

Il motivo è fondato.

2.1. I termini fattuali della controversia appaiono pacifici; l'Agenzia delle Entrate ha ripreso a imposizione Irpef l'importo degli assegni divorzili corrisposti alla ricorrente, residente in Svizzera, dall'ex coniuge, cittadino italiano residente in Italia.

Ciò trae origine dal fatto che ai sensi dell'art. 3, comma 1, t.u.i.r., la base imponibile Irpef nei confronti dei non residenti è costituita dai redditi prodotti nel territorio dello Stato; ai sensi dell'art. 23, comma 2, lett. b, ai fini Irpef nei confronti di non residenti, si considerano prodotti nel territorio dello Stato i redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente di cui all'art. 50, comma 1, lett. i); tale previsione equipara a questi «gli assegni periodici ... compresi quelli indicati alle lettere... d) del comma 1 dell'art. 10 t.u.i.r.» (e cioè «gli assegni periodici corrisposti al coniuge»).

La CTR ha confermato la ripresa evidenziando che il reddito in questione è da ritenersi assimilato a quello di lavoro dipendente corrisposto da soggetto privato residente in Italia e quindi è imponibile solo in Italia ove è prodotto.

2.2. Il motivo assume che tale interpretazione omette di considerare e viola la Convenzione tra Italia e Confederazione elvetica



contro le doppie imposizioni firmata a Roma il 9 marzo 1976, oggetto del ricorso, che all'art. 21 dispone che «gli elementi di reddito di un residente di uno Stato contraente, qualsiasi ne sia la provenienza, che non sono stati trattati negli articoli precedenti della presente Convenzione sono imponibili soltanto in questo Stato»; tale disposizione è applicabile al caso di specie posto che in nessun altro articolo della Convenzione risultano disciplinati i redditi da assegno divorzile.

2.3. Costituisce giurisprudenza del tutto consolidata che in materia di imposte sul reddito, le norme pattizie derivanti da accordi tra Stati prevalgono sulle corrispondenti norme nazionali per il carattere di specialità del loro ambito di formazione, dovendo la potestà legislativa essere esercitata nel rispetto dei vincoli derivanti, tra l'altro, dagli obblighi internazionali di cui all'art. 117, primo comma, Cost., attesa la *ratio* di evitare fenomeni di doppia imposizione (Cass. 14/11/2024, n. 29463; Cass. 24/11/2016, n. 23984; Cass. 01/06/2021, n. 15207); lo stesso art. 75 t.u.i.r. espressamente prevede la prevalenza della norma convenzionale ove più favorevole al contribuente.

Le Convenzioni hanno il fine primario di evitare la doppia imposizione giuridica prevedendo i criteri di riparto della potestà impositiva tra gli Stati in relazione alle varie tipologie di reddito.

2.4. L'art. 21 della Convenzione tra Italia e Confederazione svizzera per evitare le doppie imposizioni, firmata a Roma il 9 marzo 1976, nonché del protocollo firmato a Roma il 28 aprile 1978, che modifica la convenzione stessa, ratificati dalla legge n. 943 del 23 dicembre 1978, prevede che «gli elementi di reddito di un residente di uno Stato contraente, qualsiasi ne sia la provenienza, che non sono stati trattati negli articoli precedenti della presente Convenzione sono imponibili soltanto in questo Stato».



Poiché nessun articolo della Convenzione regola il reddito derivante da assegno divorzile o di mantenimento corrisposto a seguito dello scioglimento del matrimonio, tale reddito deve ritenersi rientrare nella previsione dell'art. 21, con conseguente imposizione solo in Svizzera.

Del resto, altre Convenzioni, per es. quella con la Repubblica Federale tedesca, approvata il 19 ottobre 1981, il cui art. 22 prevede regola analoga a quella appena descritta, espressamente nel Protocollo aggiuntivo specifica (art. 15) che gli assegni di mantenimento versati da un soggetto residente in uno Stato contraente a favore di un residente di altro Stato sono oggetto di imposizione solo nel primo.

Né appare applicabile l'art. 15 della Convenzione, come dedotto dalla difesa erariale. Il par. 1 di tale articolo prevede che «Salve le disposizioni degli articoli 16, 18 e 19, i salari, gli stipendi e le altre remunerazioni analoghe che un residente di uno Stato contraente riceve in corrispettivo di un'attività dipendente sono imponibili soltanto in detto Stato, a meno che tale attività non venga svolta nell'altro Stato contraente. Se l'attività è quivi svolta, le remunerazioni percepite a tal titolo sono imponibili in questo altro Stato».

La disposizione infatti espressamente regola, sulla base del Modello Ocse di Convenzione, gli emolumenti percepiti a fronte di un'attività di lavoro dipendente e non il reddito in questione.

Né a tal fine appare potersi dare rilevanza al fatto che nell'ordinamento interno, nelle citate disposizioni, sia prevista l'assimilazione del reddito da assegno divorzile ai redditi da lavoro dipendente; l'art. 3, par. 2, della Convenzione prevede che le espressioni non diversamente definite abbiano il significato attribuitogli dall'ordinamento interno «a meno che il contesto non richieda una diversa interpretazione» e pertanto, secondo l'assunto erariale, mancando una definizione convenzionale dei salari, stipendi ed altre



remunerazioni, occorrerebbe fare riferimento alla citata normativa interna.

Tuttavia, sul punto, la giurisprudenza euro-unitaria (Corte Giustizia, Grande Sez., sent. 12/09/2017, n. 648/15, ai punti 35-39 della motivazione), sia pure a proposito di una Convenzione sulle doppie imposizioni stipulata tra altri Stati, ha già avuto modo di chiarire che il criterio residuale pattizio, che rimette ad un unico Stato contraente l'interpretazione di espressioni non già definite dallo stesso accordo, non può essere considerato di per sé solo decisivo, ed è comunque recessivo rispetto ai criteri dettati dagli artt. 31-33 della Convenzione di Vienna sul diritto dei trattati, conclusa a Vienna il 23 maggio 1969, di cui sono parti sia l'Italia che la Svizzera, dalla quale risulta la regola generale (art. 31, paragrafo 1) che un trattato dev'essere interpretato in buona fede, in base al senso comune da attribuire ai termini del trattato nel loro contesto ed alla luce del suo oggetto e del suo scopo. Nello stesso senso, peraltro, anche questa Corte (Cass. 17/04/2019, n. 10706, al punto 1.10 della motivazione), a proposito dei criteri di interpretazione delle convenzioni sulla doppia imposizione, ha a sua volta fatto riferimento alla medesima regola generale di cui all'art. 31, paragrafo 1, della predetta Convenzione di Vienna, evidenziando che, ai sensi di quest'ultima disposizione, l'interpretazione letterale delle Convenzioni sia il criterio *prima facie* rilevante, nell'ambito di una ermeneutica rivolta prevalentemente al testo dello strumento pattizio ed al senso ordinario delle espressioni che lo compongono, mentre il ricorso a metodi diversi dall'interpretazione letterale è consentito unicamente nei casi in cui quest'ultima conduca a conclusioni oscure o in conflitto con altre regole del sistema (cfr. anche Cass. 24/11/2016, n. 23984, in motivazione).

In applicazione di tali principi e della stessa necessità indicata dall'art. 3 di fare riferimento anche al «contesto», deve osservarsi



come l'art. 15 appare rivolto a regolare unicamente i proventi derivanti da lavoro dipendente poiché anche laddove richiama in genera le «remunerazioni» fa sempre riferimento alla circostanza che esse siano ricevute «in corrispettivo di un'attività dipendente» e quindi appare inapplicabile ai redditi oggetto del presente contenzioso.

Il motivo è quindi fondato, dovendosi altresì affermare il principio di diritto per cui «l'assegno divorzile corrisposto da cittadino italiano in favore dell'ex coniuge residente in Svizzera è imponibile solo in quest'ultimo paese, ai sensi dell'art. 21 della Convenzione tra Italia e svizzera contro le doppie imposizioni, approvata a Roma il 9 marzo 1976 e ratificata con la legge 23 dicembre 1978, n. 943 che dispone che gli elementi di reddito di un residente di uno Stato contraente, qualsiasi ne sia la provenienza, che non sono stati trattati negli articoli precedenti della presente Convenzione sono imponibili soltanto in questo Stato».

3. Il ricorso va pertanto accolto nel suo secondo motivo, rigettato il primo. Va cassata la sentenza impugnata e la causa va rinviata alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado dell'Emilia-Romagna, che, in diversa composizione, deciderà in applicazione del predetto principio di diritto e cui si demanda di regolare le spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

accoglie il secondo motivo del ricorso, rigettato il primo; cassa la sentenza impugnata, in relazione al motivo accolto, e rinvia la causa alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado dell'Emilia-Romagna, in diversa composizione, cui demanda di regolare le spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma in data 21 novembre 2025.

La Presidente
Maria Luisa De Rosa

