

**Atto a cui si riferisce:**  
**C.4/10878 (4-10878)**

Atto Camera

Risposta scritta pubblicata Giovedì 30 giugno 2022  
nell'allegato B della seduta n. 717  
4-10878  
presentata da  
AMITRANO Alessandro

Risposta. — Si risponde all'interrogazione con richiesta di risposta scritta n. 4-10878 il cui testo si allega in copia, presentata dalla S.V. Onorevole.

Con il documento in esame gli interroganti chiedono chiarimenti in merito alle situazioni di doppia imposizione in cui verrebbero a trovarsi cittadini residenti in Italia che hanno svolto attività di lavoro dipendente in modo continuativo per un anno in Francia. Tali cittadini, dopo aver corrisposto in Francia le imposte sui redditi percepiti, avrebbero infatti ricevuto avvisi di accertamento da parte dell'Agenzia delle entrate italiana.

Al riguardo, sentiti gli uffici dell'amministrazione finanziaria, si rappresenta quanto segue.

Giova, anzitutto, richiamare il quadro giuridico tributario internazionale di riferimento, ricordando in via preliminare i criteri di residenza fiscale stabiliti dalla norma italiana.

Ai fini delle imposte sui redditi, si considerano fiscalmente residenti in Italia, ai sensi dell'articolo 2, comma 2, del Testo unico delle imposte sui redditi decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 (Tuir), le persone che per la maggior parte del periodo d'imposta – cioè, per almeno 183 giorni all'anno (o 184 in caso di anno bisestile) – sono iscritte nelle anagrafi comunali della popolazione residente o hanno nel territorio dello Stato il domicilio o la residenza ai sensi del codice civile. Le condizioni sopra indicate sono tra loro alternative e la sussistenza anche di una sola di esse, per la maggior parte del periodo d'imposta, è sufficiente a far ritenere che un soggetto sia qualificato, ai fini fiscali, come residente in Italia.

In base al cosiddetto «principio della tassazione mondiale» (World Wide Taxation Principle), sul quale è basato anche il sistema fiscale italiano, come quello di molti Paesi europei, il cittadino che lavora all'estero, mantenendo la residenza italiana (in quanto, ad esempio, ancora iscritto nelle anagrafi della popolazione residente) ha l'obbligo di pagare le imposte in Italia anche sui redditi prodotti all'estero, salvo diversamente indicato da disposizioni contenute nelle Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni.

Il principio della prevalenza del diritto convenzionale sul diritto interno è, difatti, pacificamente riconosciuto nell'ordinamento italiano e, in ambito tributario, è sancito dall'articolo 75 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, oltre ad essere stato affermato dalla giurisprudenza costituzionale.

Tale prevalenza è, tuttavia, temperata dalla norma contenuta nell'articolo 169 del Tuir, ai sensi del quale: «le disposizioni del presente testo unico si applicano, se più favorevoli al contribuente, anche in deroga agli accordi internazionali contro la doppia imposizione».

Le disposizioni contenute nelle vigenti convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni stipulate dall'Italia, basate sul modello di Convenzione fiscale dell'Ocse, regolano dunque la potestà impositiva tra l'Italia e l'altro Stato contraente in relazione ai rispettivi residenti e ad una serie di tipologie reddituali, al fine di evitare fenomeni di doppia tassazione (nello Stato della fonte del

reddito e nello Stato di residenza della persona).

Ciò posto, si osserva che, nel caso in esame, si deve fare, in primo luogo, riferimento al trattato tra l'Italia e la Francia per evitare le doppie imposizioni, ratificato con la legge 7 gennaio 1992, n. 20, il cui articolo 4 richiama, al paragrafo 1, riguardo alla definizione del concetto di residenza recato dalla stessa convenzione, la nozione contenuta nelle normative interne dei due Stati contraenti il suddetto trattato internazionale.

Possono, infatti, verificarsi casi in cui una persona fisica sia considerata residente di entrambi gli Stati contraenti, ai sensi delle rispettive normative domestiche. In tal caso, apposite disposizioni – conformemente a quanto previsto dal modello Ocse di Convenzione fiscale – individuano i criteri dirimenti (le cosiddette «tie-breaker rules») al fine di stabilire la residenza della persona ai fini della Convenzione. Dette regole fanno prevalere su tutti il criterio dell'abitazione permanente, cui seguono, in ordine gerarchico, il centro degli interessi vitali, il soggiorno abituale e la nazionalità del contribuente.

Nell'ipotesi in cui i competenti uffici dell'Agenzia delle entrate accertino, sulle base delle citate disposizioni della normativa interna ed internazionale, la residenza fiscale italiana dei suddetti lavoratori, si rileva che, al fine di valutare a quale Stato spetti la potestà impositiva sui redditi corrisposti a soggetti fiscalmente residenti in Italia, a fronte di un'attività di lavoro dipendente svolta in Francia, deve aversi riguardo all'articolo 15 del citato Trattato.

Detta disposizione prevede, come regola generale, al paragrafo 1, la tassazione concorrente degli emolumenti percepiti nello Stato di residenza del beneficiario degli stessi e in quello di svolgimento dell'attività lavorativa (cosiddetto Stato della fonte del reddito).

Il paragrafo 2 del menzionato articolo 15 prevede, come eccezione alla regola generale di cui al paragrafo 1, la tassazione, in via esclusiva, nello Stato di residenza del beneficiario, a condizione che ricorrano congiuntamente tre condizioni.

Più precisamente, il citato paragrafo 2 dell'articolo 15 prevede che: «le remunerazioni che un residente di uno Stato riceve in corrispettivo di un'attività dipendente svolta nell'altro Stato sono imponibili soltanto nel primo Stato se:

a) il beneficiario soggiorna nell'altro Stato per un periodo o periodi che non oltrepassano in totale 183 giorni nel corso dell'anno fiscale considerato, e;

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

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

Il successivo paragrafo 4 del citato articolo 15 della Convenzione prevede, inoltre, una particolare disciplina per i redditi da lavoro dipendente delle persone – i cosiddetti frontalieri – che abitano nella zona di frontiera di uno degli Stati (corrispondenti, per quel che concerne l'Italia, ai sensi del paragrafo 9 del protocollo aggiuntivo alla Convenzione, alle regioni confinanti con la Francia, ossia alla Liguria, al Piemonte e alla Valle d'Aosta) e che lavorano nella zona di frontiera dell'altro Stato (corrispondenti ai cantoni francesi confinanti con l'Italia). Tali redditi sono imponibili nello Stato del quale dette persone sono residenti.

Ove sia prevista una tassazione concorrente per un dato elemento di reddito, ovvero esso sia imponibile in entrambi gli Stati contraenti, apposite disposizioni della Convenzione (per la Convenzione con la Francia occorre fare riferimento all'articolo 24) indicano i metodi utilizzati dagli Stati per eliminare la doppia imposizione (di norma è lo Stato di residenza che deve provvedere).

Il metodo indicato dall'Italia, in conformità alla propria legislazione fiscale è quello del meccanismo del credito d'imposta per le imposte pagate all'estero nel momento in cui si dichiarano i redditi in Italia. Infatti, eventuali imposte pagate all'estero per l'attività lavorativa ivi svolta possono essere portate in detrazione alle condizioni e nei limiti previsti dall'articolo 165 del decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 1986.

Si ricorda, poi, la possibilità, per i contribuenti che ritengano le misure adottate da uno o entrambi gli Stati contraenti nei propri confronti non conformi alle disposizioni della Convenzione, di sottoporre il caso all'autorità competente dello Stato di residenza ricorrendo alla procedura amichevole prevista dall'articolo 26 della Convenzione proprio per i casi in cui si verificasse una doppia imposizione vietata dalla Convenzione medesima.

Possono, inoltre, essere trattate procedure amichevoli con le autorità competenti dei Paesi interessati, al fine di risolvere casi generali di difficoltà o dubbi inerenti all'interpretazione o all'applicazione di specifiche disposizioni contenute nelle convenzioni sulle doppie imposizioni.

Da ultimo, deve sottolinearsi che quanto statuito nelle sentenze della Corte di cassazione richiamate dagli interroganti (la sentenza n. 24112 del 13 ottobre 2017 riguarda, in particolare, un caso di imposizione di redditi percepiti da un giornalista e corrispondente da Londra del quotidiano «La Stampa», e l'applicazione di disposizioni della Convenzione contro le doppie imposizioni tra Italia e Regno Unito) non sembra in contrasto con gli elementi di carattere generale sopra rappresentati.

La Viceministra dell'economia e delle finanze: Laura Castelli.