
Modello redditi, residenza estera e convenzione contro le doppie imposizioni

di [Giovambattista Palumbo](#)

Pubblicato il 31 Ottobre 2017

Se il contribuente italiano risiede effettivamente all'estero ma non si iscrive all'AIRE come dichiara i redditi prodotti? Può avvalersi della convenzione contro le doppie imposizioni per recuperare eventuali crediti per imposte pagate all'estero?

La Corte di Cassazione, con la sentenza n. 24112 del 13.10.2017, ha chiarito una fattispecie in giudizio sotto il profilo dell'applicazione delle Convenzioni contro le doppie imposizioni.

Nel caso di specie il contribuente aveva proposto ricorso per cassazione avverso la sentenza della CTR del Piemonte, che, in accoglimento dell'appello dell'Ufficio, aveva rigettato il ricorso contro l'avviso di accertamento emesso per IRPEF e addizionali relative all'anno 2000, per omessa dichiarazione di redditi di lavoro dipendente (stipendi ed altre indennità) percepiti quale giornalista e corrispondente da Londra di un quotidiano nazionale.

Il giudice d'appello, premesso che il contribuente, nell'anno in contestazione, doveva effettivamente considerarsi (in virtù di molteplici e incontestati dati di fatto) residente a Londra, aveva in sintesi ritenuto, in base al complessivo quadro normativo richiamato (Convenzione tra Italia e Regno Unito per evitare le doppie imposizioni e norme del TUIR, applicabili *ratione temporis*), che il contribuente avrebbe dovuto dichiarare, in Italia, la retribuzione percepita per il lavoro prestato nello Stato di residenza e provare l'ammontare dell'imposta ivi versata, con conseguente applicazione della disciplina dettata dai citati artt. 51, c. 8-bis, e 165 del TUIR.

Nell'impugnare la sentenza davanti alla Suprema Corte, il ricorrente denunciava quindi la violazione e falsa applicazione degli artt. 2, 3, 20, 48, comma 8-bis, 15 e 128 del d.P.R. n. 917 del 1986 (del vecchio TUIR) e degli artt. 4 e 15 della Convenzione tra Italia e Regno Unito per evitare le doppie imposizioni del 21 ottobre 1988, ratificata con legge n. 329 del 1990.

Il contribuente, premesso che era pacifico in causa che egli, nell'anno oggetto di controversia (2000), era residente a Londra ed ivi svolgeva la propria attività di lavoro dipendente in qualità di giornalista corrispondente estero per il quotidiano, sosteneva che, contrariamente a quanto ritenuto dal giudice d'appello, in virtù dell'art. 15 della citata convenzione, il reddito percepito per tale attività era imponibile soltanto nel Regno Unito e non, quindi, in Italia.

Aggiungeva inoltre il ricorrente che alla stessa conclusione si perveniva anche in base alla richiamata normativa interna, avente comunque carattere residuale.

Il motivo di impugnazione, secondo i giudici di legittimità, era fondato.

La Convenzione tra Italia e Regno Unito per evitare le doppie imposizioni e prevenire le evasioni fiscali in materia di imposte sul reddito, stipulata il 21 ottobre 1988 e ratificata e resa esecutiva con legge 5 novembre 1990, n. 329, prevede infatti, all'art. 15 («Lavoro subordinato»), nella parte che qui rilevava (comma 1), che «i salari, gli stipendi e le altre remunerazioni analoghe che un residente di uno Stato contraente riceve in corrispettivo di una 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».

Ribadisce dunque la Cassazione che la detta convenzione, così come le altre norme internazionali pattizie, riveste carattere di specialità rispetto alle corrispondenti norme nazionali e quindi prevale su queste ultime, dovendo la potestà legislativa essere esercitata nel rispetto dei vincoli derivanti, tra l'altro, dagli obblighi internazionali (art. 117, c. 1, Cost.; cfr. anche l'art. 75 del d.P.R. n. 600 del 1973) (tra altre, Cass. nn. 1138 del 2009, 2912 del 2015, 14474 e 23984 del 2016).

Ciò posto, la norma sopra riportata era chiara nel prevedere che le somme percepite da un soggetto residente nel Regno Unito, a titolo di retribuzione di un'attività di lavoro dipendente ivi svolta, sono assoggettate a tassazione esclusivamente in tale Stato (cfr., sull'omologo art. 15 della Convenzione tra Italia e Svizzera, in relazione a somme percepite a titolo di t.f.r., Cass. n. 14474 del 2016, cit.).

Ricorda la Corte che le convenzioni bilaterali in materia di doppia imposizione hanno peraltro, proprio la funzione di dettare norme internazionali al fine di eliminare la sovrapposizione dei sistemi fiscali nazionali, che si verifica allorché una stessa situazione di fatto economicamente rilevante determina la nascita, in capo al medesimo soggetto, di due obbligazioni tributarie in relazione a imposte dello stesso tipo previste dalla legislazione di due Paesi diversi.

Tale scopo viene perseguito o mediante l'attribuzione del potere d'imposizione fiscale ad uno Stato contraente e, corrispondentemente, con la rinuncia all'esercizio di tale potere da parte dell'altro Stato, oppure viene mediante la previsione di una potestà impositiva concorrente dei due Stati, con il ricorso allo strumento del credito d'imposta per evitare la doppia imposizione.

E che nella fattispecie si trattasse di potestà impositiva esclusiva di uno dei due Stati (il Regno Unito) discendeva inequivocabilmente dal fatto che la norma prevede, appunto, che il reddito è imponibile «soltanto» in tale Stato (sul rilievo da attribuire, in base ai criteri interpretativi dettati dall'art. 31 della Convenzione di Vienna sul diritto dei trattati, alla presenza o meno, nelle singole disposizioni delle convenzioni contro le doppie imposizioni, dell'avverbio «soltanto», al fine di stabilire la ripartizione della potestà impositiva tra gli Stati contraenti, vedo anche Cass. n. 23984 del 2016, cit.).

In conclusione, il sistema tributario italiano, al pari di altri ordinamenti, prevede, sulla base di quanto disposto dall'art. 3 del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, il principio della tassazione su base mondiale (cosiddetto *worldwide taxation principle*), in forza del quale i soggetti fiscalmente residenti in Italia sono tassati sui redditi ovunque prodotti.

Qualora il reddito prodotto all'estero dal contribuente residente sia assoggettato a tassazione anche nel Paese della fonte, si verificherebbe quindi un fenomeno di doppia imposizione.

Al fine di eliminare o limitare detta doppia imposizione, due metodi alternativi sono previsti dai sistemi tributari dei Paesi:

1. il metodo dell'esenzione, in base al quale il Paese di residenza del soggetto che produce reddito all'estero esenta detto reddito poiché lo stesso ha già scontato la tassazione nell'altro Paese;
2. il metodo del credito d'imposta, il quale prevede che l'imposta pagata all'estero dal contribuente residente, al verificarsi di particolari condizioni, è detraibile dall'imposta dovuta sul medesimo reddito nel Paese di residenza.

Il secondo metodo, maggiormente impiegato dagli Stati, è appunto quello previsto dall'ordinamento italiano (art. 165 del Tuir) per eliminare la doppia imposizione.

Tale disposizione riconosce al contribuente il diritto a scomputare dall'imposta italiana, relativa a un reddito prodotto in uno Stato estero, le imposte, aventi caratteristiche simili a quella italiana, pagate a

titolo definitivo in detto altro Stato.

Anche il Modello OCSE di Convenzione contro le Doppie imposizioni, che costituisce un riferimento per tutte le Convenzioni contro le doppie imposizioni tra gli Stati, prevede peraltro i due meccanismi di risoluzione ex post della doppia imposizione dell'esenzione e del credito d'imposta.

Secondo il meccanismo dell'esenzione di cui all'art. 23A del citato Modello, il Paese di residenza del soggetto che percepisce i redditi esteri ha la facoltà di non far concorrere determinati redditi prodotti all'estero alla formazione del reddito complessivo (cosiddetta *full exemption*), ovvero di far concorrere detti redditi unicamente per determinare l'aliquota progressiva che sarà poi applicata agli altri redditi del soggetto (cosiddetta *exemption with progression*).

Maggiormente impiegato è, invece, il metodo del credito d'imposta di cui all'art. 23B del Modello OCSE.

In tale ipotesi, infatti, come visto, lo Stato ove il soggetto è fiscalmente residente assoggetta ad imposizione anche i redditi prodotti all'estero salvo, poi, riconoscere una detrazione commisurata alle imposte pagate all'estero sui medesimi redditi.

In tale ipotesi la detraibilità delle imposte pagate all'estero può essere integrale (cosiddetto *full credit*), ovvero limitata alla parte di imposte applicate a quel reddito secondo la propria normativa fiscale (cosiddetto *ordinary credit*).

In quest'ultimo caso, peraltro, la doppia imposizione non viene pienamente neutralizzata, ma viene limitata solo a quella parte di imposte che sarebbero state applicate a un dato reddito in base alla normativa fiscale nazionale.

L'art. 165 del Tuir disciplina quindi il credito d'imposta e prevede la sussistenza di tre presupposti essenziali affinché venga concesso:

1. la mancanza di una Convenzione tra lo Stato italiano e lo Stato estero o l'assenza in quest'ultima di una specifica disciplina in materia;
2. la partecipazione del reddito estero alla formazione del reddito complessivo italiano; infatti, il comma 1 dell'art. 165 prevede l'applicazione del meccanismo del credito di imposta nel caso in cui "... alla formazione del reddito complessivo concorrono redditi prodotti all'estero...";

3. che nel Paese estero sia stato effettuato un pagamento a titolo definitivo delle imposte estere.

L'art. 165, c. 2, del Tuir stabilisce dunque che *"I redditi si considerano prodotti all'estero sulla base di criteri reciproci a quelli previsti dall'articolo 23 per individuare quelli prodotti nel territorio dello Stato"*.

Sulla base di tale disposizione, devono essere allora considerati prodotti all'estero i redditi che sarebbero stati considerati prodotti nel territorio dello Stato se realizzati da soggetti non residenti.

Non tutte le imposte pagate all'estero possono però beneficiare del *foreign tax credit*, essendo previsto che ciò possa accadere solo nel caso in cui esista una similarità tra l'imposta assolta all'estero e l'imposta sul reddito scontata in Italia.

In altri termini, al fine di fruire della detraibilità delle imposte estere è necessario che le stesse abbiano caratteristiche analoghe o simili all'imposta sui redditi italiana.

Ai sensi dell'art. 165, c. 4 del Tuir, affinché possa essere ammessa la detrazione dell'imposta estera pagata, è necessario inoltre che tale detrazione venga richiesta nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta cui appartiene il reddito prodotto all'estero al quale si riferisce l'imposta estera, sempre che il pagamento a titolo definitivo avvenga prima della sua presentazione.

Pertanto, secondo tale meccanismo potranno essere detratte dall'imposta italiana anche le imposte estere pagate in acconto all'estero, a condizione che il loro saldo definitivo intervenga in un periodo temporale antecedente alla presentazione della dichiarazione dei redditi in Italia.

Analogamente, con riferimento al credito d'imposta per i redditi d'impresa prodotti all'estero mediante stabile organizzazione, l'art. 165, c. 5, del Tuir consente di calcolare la detrazione dall'imposta del periodo di competenza anche se il pagamento a titolo definitivo avviene entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al primo periodo d'imposta successivo, a condizione che nelle dichiarazioni dei redditi siano indicate le imposte estere detratte per le quali non è ancora avvenuto il pagamento a titolo definitivo.

Il legislatore italiano, con la riforma del 2003, ha infine introdotto, con il comma 3 dell'articolo 165, il principio del *per country limitation*, secondo il quale, allorquando alla formazione del reddito complessivo concorrano redditi prodotti in diversi Stati esteri, la detrazione si applica separatamente per ciascuno Stato.

L'art.4, c. 1, lett. I, della Legge Delega n. 80/2003 ha introdotto poi il meccanismo del riporto indietro e in avanti del credito d'imposta, consentendo pertanto il riporto, negli esercizi successivi, delle eccedenze di imposta estera per mancanza di imposta dovuta in Italia o per debenza di un'imposta inferiore al tax credit spettante. Tale principio è stato trasfuso nell'art. 165, comma 6 del Tuir.

31 ottobre 2017

Giovambattista Palumbo