

## Trasferimenti in Francia con doppia imposizione

In mancanza di una disposizione convenzionale di split year, i trasferimenti in corso d'anno vanno gestiti con il credito per le imposte assolate all'estero

/ Luisa CORSO e Gianluca ODETTO

Martedì, 5 settembre 2023



Nell'ordinanza n. **25690** depositata ieri, 4 settembre 2023, la Cassazione si è espressa in merito alla **ripartizione del potere impositivo** tra Stati (nella specie, l'Italia e la Francia), ove la relativa Convenzione contro le doppie imposizioni non preveda la clausola del frazionamento del periodo di imposta, il quale viene invece contemplato dalla normativa nazionale di una delle parti coinvolte (la Francia).

Più nello specifico, il caso ha ad oggetto il trasferimento **dall'Italia alla Francia**, avvenuto nel mese di luglio del 2012, di un noto calciatore, passato dal Milan al Paris St. Germain, a fronte del quale, in applicazione delle rispettive legislazioni domestiche, emergeva per la seconda metà dell'anno un conflitto di residenza tra i due Stati: da un lato, infatti, in virtù della permanenza in Italia per un periodo di 199 giorni, la persona era considerata residente in Italia per tutto il 2012 ai sensi dell'**art. 2** del TUIR, dall'altro, il trasferimento intervenuto in corso d'anno comportava la possibilità di considerare la persona residente in Francia per i cinque mesi rimanenti in considerazione dell'art. 166 del *Code général des impôts*, secondo cui la persona è residente in Francia a partire dal

giorno di stabilimento nel territorio di tale Stato.

In relazione alle imposte versate in Italia per il periodo successivo al trasferimento all'estero veniva presentata **istanza di rimborso IRPEF**, rigettata da entrambe le corti di merito.

Presentando ricorso per Cassazione, il ricorrente evidenziava come il conflitto di residenza debba essere risolto applicando l'art. 4 § 2 della **Convenzione** e, laddove tali criteri non consentano di addivenire ad una soluzione, il § 2.10 del Commentario all'**art. 4** del modello OCSE, il quale raccomanda il criterio del **frazionamento del periodo di imposta** nel caso di trasferimenti intervenuti in corso d'anno.

In applicazione di tale criterio, la persona avrebbe potuto essere considerata residente in Italia fino al momento del trasferimento all'estero e residente all'estero per la restante parte del periodo di imposta.

La Suprema Corte ha ritenuto infondate le suddette argomentazioni, posto che non è in discussione che, sulla base dei criteri di collegamento nazionali di ciascun Stato, la persona possa essere considerata fiscalmente residente sia in Italia sia in Francia per la **seconda metà** del periodo di imposta.

A dire il vero, i giudici si limitano, senza illustrarne le ragioni, a ritenere inapplicabile l'art. 4 § 2 della Convenzione che individua, quali criteri di risoluzione del conflitto, quello dell'abitazione permanente, del centro di interessi vitali, della dimora abituale, ecc.

Inoltre, ad avviso della Cassazione, non può essere invocata la residenza "parziale" indicata al § 2.10 del Commentario all'art. 4 del modello OCSE, in quanto, evidenzia la

Suprema Corte, il Commentario non avrebbe valore normativo e costituisce una raccomandazione diretta ai Paesi aderenti, i quali tuttavia, nel delineare la disciplina convenzionale, sono liberi di darvi attuazione. In realtà, la giurisprudenza di Cassazione è solidissima nel sostenere che la prassi del Commentario deve essere **necessariamente seguita** nell'interpretazione delle Convenzioni, ma nel caso concreto, diversamente da quanto avviene con Germania e Svizzera, l'Italia ha stabilito nel Trattato con la Francia di non inserire clausole di split year, sicché gli orientamenti interpretativi del Commentario in materia non potrebbero trovare applicazione.

La doppia imposizione emergente con riferimento alla seconda metà del 2012 andrebbe quindi eliminata, precisa la Corte, mediante ricorso al **credito per le imposte assolte all'estero** previsto dall'art. 24 della Convenzione (più precisamente, con l'accredito delle imposte pagate in Italia da quelle dovute in Francia, nuovo Stato di residenza della persona). Ciò consentirebbe, sempre a detta della Suprema Corte, di superare anche qualsiasi censura in ordine ad un possibile contrasto con il principio di non discriminazione sancito dal TFUE.

Situazioni come quella esaminata nell'ordinanza n. 25690/2023 potrebbero essere risolte con un esito **più favorevole** al contribuente laddove, in attuazione di quanto previsto dall'**art. 3** della L. 111/2023 (legge delega per la riforma fiscale) l'Italia dovesse provvedere alla revisione della disciplina della residenza fiscale al fine di renderla "coerente con la migliore prassi internazionale". Tra queste revisioni potrebbe, ad esempio, rinvenirsi l'introduzione di una clausola di split-year interna, la quale porterebbe a considerare le situazioni quale quella in commento come perfettamente speculari, con conseguente attribuzione del potere impositivo all'Italia per una frazione di anno e all'altro Stato per l'altra senza la necessità di ricorrere ad una disciplina convenzionale.