

# IL DOMICILIO FISCALE

(Per Italiani e Francesi secondo il diritto interno ed il diritto convenzionale)

---

## LA NOZIONE DI DOMICILIO FISCALE – I PRINCIPI APPLICABILI

Le condizioni di assoggettamento all'imposta di una persona fisica dipendono :

- dalla sua residenza fiscale;
- dalla fonte dei suoi redditi.

## IL DIRITTO INTERNO FRANCESE

### ART. 4 A del C.G.I.

---

*Les personnes qui ont en France leur domicile fiscal sont passibles de l'impôt sur le revenu en raison de l'ensemble de leurs revenus.*

*Celles dont le domicile fiscal est situé hors de France sont passibles de cet impôt en raison de leurs seuls revenus de source française.*

Un contribuente che ha il suo domicilio fiscale in Francia é assoggettato all'imposta sul reddito sui suoi redditi mondiali (per effetto del "World wide taxation principle") qualunque ne sia la loro fonte, e indipendentemente dal luogo di percezione.

### ART. 4 B del C.G.I.

---

*Sont considérées comme ayant leur domicile fiscal en France au sens de l'article 4 A :*

- Les personnes qui ont en France leur foyer ou le lieu de leur séjour principal ;*

- b. *Celles qui exercent en France une activité professionnelle, salariée ou non, à moins qu'elles ne justifient que cette activité y est exercée à titre accessoire ;*
- c. *Celles qui ont en France le centre de leurs intérêts économiques.*

### **ABITAZIONE PRINCIPALE.**

L'abitazione principale é il luogo in cui il contribuente ha la sua famiglia, cioè il luogo dove il coniuge ed i suoi figli vivono abitualmente, a condizione che questa residenza abbia un carattere permanente.

Di conseguenza, i dipendenti trasferiti provvisoriamente all'estero dal loro datore di lavoro sono in principio considerati come fiscalmente domiciliati in Francia se ivi vi hanno lasciato la loro famiglia.

### **LUOGO DI SOGGIORNO PRINCIPALE**

In principio, i contribuenti che soggiornano in Francia più di 6 mesi nel corso dell'anno sono reputati ivi avervi il loro luogo di soggiorno principale.

Questa regola dei sei mesi non si applica per l'imposizione dei redditi dell'anno nel corso del quale il contribuente trasferisce il proprio domicilio all'estero, o acquisisce il proprio domicilio in Francia.

### **ATTIVITÀ PROFESSIONALE PRINCIPALE**

Per i dipendenti, il domicilio dipende dal luogo in cui essi esercitano effettivamente e regolarmente la loro attività professionale.

Allorquando il contribuente esercita più professioni, o la stessa in più paesi, egli è considerato come domiciliato in Francia se vi esercita la sua attività principale.

L'attività è considerata come principale quando il contribuente vi consacra la maggior parte del tempo effettivo, anche se non ne ricava l'essenziale dei suoi redditi.

### **CENTRO DEGLI INTERESSI ECONOMICI**

Si tratta del luogo in cui il contribuente realizza i suoi principali investimenti, dove egli possiede la sede dei suoi affari, da dove amministra i suoi beni. Si tratta ugualmente del luogo da dove il contribuente ricava la maggior parte dei suoi redditi.

## ***ELEMENTI CHE PERMETTONO DI SITUARE IL VOSTRO DOMICILIO FISCALE***

Non sempre i criteri previsti dall'articolo 4B del C.G.I. e dall'articolo 2 del T.U.I.R., prescindendo dal regime convenzionale, sono sufficienti per determinare il domicilio fiscale di una persona fisica.

In questo caso l'amministrazione fiscale interviene utilizzando anche degli elementi di fatto che sono indizio o presunzione di un domicilio fiscale in un Paese determinato; ad esempio tra gli altri possiamo citare la disponibilità di una residenza (tipico il caso degli italiani che dispongono nel

sud-est della Francia di un'abitazione che utilizzano in modo continuativo), la disponibilità di una barca, di un'automobile, ecc..

Anche in questo caso possiamo citare ad esempio quegli italiani che dispongono di un'automobile con targa francese (è sufficiente produrre una bolletta della France Telecom o dell'EDF a tal fine) per ragioni di anonimato o solo per poter risparmiare il bollo che in Francia non viene pagato dai privati.

Tra gli elementi di fatto, possiamo altresì segnalare la disponibilità di un conto bancario o postale che sia sufficientemente movimentato con spese sostenute localmente anche e soprattutto utilizzando carte di credito bancarie emesse da banche locali.

Significativo risulta altresì essere la disponibilità e l'utilizzo documentato di un sistema di telepagamento delle autostrade tramite il Telepass o Escota.

Il metodo principe comunque che può togliere ogni dubbio in materia di applicazione del criterio del domicilio fiscale è quello, a mio parere, del luogo dove viene normalmente passato il week-end; infatti se anche in caso di viaggi frequenti il punto di arrivo o di partenza è localizzabile in un determinato paese, ebbene in tale ipotesi siamo senz'altro di fronte ad un domicilio fiscale facilmente opponibile all'amministrazione finanziaria.

## IL DIRITTO INTERNO ITALIANO

### TESTO UNICO DELLE IMPOSTE SUI REDDITI (D.P.R. 22 dicembre 1986 n°917)

---

**Articolo 2.** *(Soggetti passivi).*

*1. Soggetti passivi dell'imposta sono le persone fisiche, residenti e non residenti nel territorio dello Stato.*

*2. Ai fini delle imposte sui redditi si considerano residenti le persone che per la maggior parte del periodo di imposta sono iscritte nelle anagrafi della popolazione residente o hanno nel territorio dello Stato il domicilio o la residenza ai sensi del codice civile.*

Una persona è considerata come residente italiana nel corso dell'anno se essa è iscritta all'anagrafe, o se ha avuto la sua residenza o il suo domicilio in Italia, ai sensi del Codice Civile italiano, per la maggior parte dell'anno.

Il primo é un requisito meramente formale, mentre il domicilio e la residenza sono requisiti di natura sostanziale ; é evidente che in presenza d'iscrizione all'anagrafe, come dato oggettivo, siamo in presenza di una presunzione assoluta che qualifica la persona come residente fiscalmente in Italia.

Di conseguenza il soggetto che trasferisce la propria dimora abituale all'estero ma non provvede alla cancellazione dall'anagrafe dei residenti, viene considerato per presunzione assoluta, residente in Italia, ma non altrettanto avviene nel caso in cui il soggetto, pur avendo provveduto alla cancellazione della sua residenza dalla suddetta anagrafe e pur essendo iscritto all'AIRE mantiene in Italia la propria dimora abituale od il proprio centro degli interessi.

Ebbene anche in quest'ultimo caso il soggetto sar  considerato come fiscalmente residente in Italia.

D'altronde ai sensi del Codice Civile gli altri criteri che concorrono a determinare la residenza fiscale in Italia delle persone fisiche sono il domicilio o la residenza, che sono due nozioni ben distinte; per domicilio l'articolo 43 del Codice Civile stabilisce che esso   nel luogo in cui la persona ha stabilito la sede principale dei suoi affari e interessi, mentre la residenza, ai sensi dello stesso articolo   il luogo in cui la persona ha la sua dimora abituale.

Pertanto i tre criteri concorrono vicendevolmente alla determinazione della nozione di residenza fiscale in Italia.

Ad esempio, vediamo che, in pratica, una persona   dunque considerata residente in Italia se soggiorna in questo Paese pi  di 183 (vedi 184) giorni nel corso dell'anno.

Contrariamente alla Francia, in Italia non c'  bisogno di dividere l'anno fiscale in caso di arrivo o di partenza in corso d'anno. Cos , un contribuente che lascia la Francia per l'Italia in settembre, rimarr  non residente in Italia fino alla fine dell'anno in corso (mentre in Francia egli diventa non residente dal momento della sua partenza). Invece, l'anno seguente, questo contribuente sar  residente in Italia anche se lascia questo Paese a partire dal 3 luglio (anno di 365 giorni e per pi  di 183 giorni in corso d'anno).

Per contro pi  complesso   il meccanismo di calcolo per il conteggio dei 183 (o 184) giorni in corso d'anno ; la circolare n  201 del 1996 ha recepito il criterio della presenza fisica.

In base a tale criterio, nel computo dei giorni utili alla determinazione del periodo d'imposta devono essere compresi:

- le frazioni di giorni; il giorno di arrivo; il giorno di partenza; i sabati e le domeniche, i giorni festivi, i giorni di ferie, di permessi, di malattia, di decesso o malattia di un familiare (sempre che vengano trascorsi nello Stato in cui   svolta l'attivit  lavorativa).

# MODIFICHE AL TESTO UNICO DELLE IMPOSTE SUI REDDITI (modificato dalla legge 244 del 24 dicembre 2007)

---

Il nuovo comma 2-bis dell' articolo 2, del T.U.I.R., stabilisce che “si considerano altresì residenti, salvo prova contraria, i cittadini italiani cancellati dalle anagrafi della popolazione residente e trasferiti in Stati o territori diversi da quelli individuati con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, da pubblicare nella Gazzetta Ufficiale”.

Il vecchio testo in vigore fino all'emanazione del Decreto del Ministro dell'economia sopraccitato considerava “residenti” coloro che sono emigrati in Stati o territori aventi un regime fiscale privilegiato, individuati con Decreto del Ministro delle finanze da pubblicare nella Gazzetta Ufficiale.

Pertanto fino a quando il nuovo decreto non sarà emanato resteranno in vigore le vecchie liste e le vecchie norme fiscali.

Di conseguenza in caso di trasferimento della residenza o alla collocazione fittizia della stessa in Stati o territori che hanno un regime fiscale privilegiato continueranno ad applicarsi le regole dei cosiddetti Stati appartenenti alla “black list” che comprende prevalentemente degli Stati che adottano una tassazione ridotta, mentre la nuova lista da emanarsi ( “white list” ) è informata sul criterio dello scambio di informazioni tra gli Stati ed entrerà in vigore solo successivamente all'emanazione del Decreto sopraccitato.

L'effetto principale del comma 2bis è costituito dall'inversione dell'onere della prova; la prima condizione necessaria per l'applicazione di tale articolo è costituita dalla cittadinanza italiana.

La circostanza che il soggetto abbia una doppia cittadinanza dovrebbe essere irrilevante ai fini dell'applicazione di tale norma.

Non grava quindi sull'amministrazione finanziaria l'onere di provare la residenza italiana, ma grava invece sul contribuente l'onere di provare la mancata realizzazione dei criteri di residenza e di domicilio che attribuiscono la residenza italiana.

Si tratta pertanto della dimostrazione della prova contraria di non essere residenti in Italia, non dovendo dimostrare la prova di essere residenti in un altro Stato ed, in particolare, nel paradiso fiscale nel quale si risulta essere trasferiti, anche se è evidente che quest'ultima prova consente (seppur non richiesta) di superare agevolmente la prova contraria negativa di cui sopra.

# I CRITERI PER ESSERE CONSIDERATI FISCALMENTE RESIDENTI IN MATERIA DI ACCERTAMENTO DELLE IMPOSTE SUI REDDITI

---

Agli effetti dell'applicazione delle imposte sui redditi ogni soggetto si intende domiciliato in un Comune dello Stato; l'articolo 58 del D.P.R. 29 settembre 1973 n° 600 ( disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi ) stabilisce che “ le persone fisiche residenti nel territorio dello Stato hanno il domicilio fiscale nel Comune nella cui anagrafe sono iscritte. Quelle non residenti hanno il domicilio fiscale nel Comune in cui si è prodotto il reddito o, .....”.

Considerato che gli articoli 23 e seguenti del succitato decreto pongono a carico delle Società l'obbligo di operare una ritenuta a titolo di acconto dell'imposta sul reddito delle persone fisiche all'atto del pagamento (di uno stipendio, di un onorario, di un compenso di un presidente o di un consigliere di un consiglio di amministrazione), occorre prestare particolare attenzione al domicilio fiscale dei soggetti percettori, soprattutto in considerazione delle addizionali regionali e comunali dell'imposta sul reddito delle persone fisiche che devono tenere conto e della residenza, e della localizzazione del reddito in funzione del percettore.

## L'ISCRIZIONE ALL'AIRE EVITA LA DOPPIA IMPOSIZIONE

---

L'iscrizione nelle anagrafi della popolazione residente rappresenta uno dei requisiti che, ai sensi dell'articolo 2 del T.U.I.R., determina per presunzione assoluta lo “status” di persona fiscalmente residente nel territorio dello Stato. Qualora non si provveda all'iscrizione all'AIRE (Associazione Italiana dei Residenti all'Estero), il cittadino che si reca per la maggior parte del periodo d'imposta all'estero per motivi di lavoro rischia di essere considerato fiscalmente residente in entrambi gli Stati e, dunque, di subire una doppia tassazione sul reddito ovunque prodotto.

# NOTIFICAZIONE DELLA CARTELLA DI PAGAMENTO

---

Non di rado il cittadino italiano trasferitosi all'estero si è trovato nella spiacevole situazione di ricevere cartelle di pagamento per imposte arretrate gravate di interessi e soprattasse direttamente presso l'ultimo domicilio conosciuto in Italia e solo casualmente ne è venuto a conoscenza in occasione di viaggi per il rientro nel proprio Paese di origine o perché informato da qualche vicino di casa con cui era rimasto in contatto.

Ora questa situazione non dovrebbe più verificarsi o per lo meno il cittadino italiano potrebbe impugnare tale cartella di pagamento e chiederne lo sgravio almeno per quanto riguarda gli interessi e le soprattasse.

In suo aiuto viene infatti una sentenza della Corte costituzionale del 24 ottobre-7 novembre 2007, la n° 366, la quale stabilisce che il sistema di norme in materia di notificazioni mette il cittadino italiano residente all'estero ed iscritto all'AIRE sullo stesso piano rispetto ad un cittadino italiano residente in Italia. D'altronde il cittadino italiano iscritto all'AIRE indica il proprio domicilio estero che viene altresì riportato sulla propria carta d'identità in occasione di ogni rinnovo.

Ne consegue che, secondo la Corte costituzionale, l'amministrazione finanziaria non è tenuta ad effettuare particolari ricerche in tal senso in quanto il contribuente deve fare in modo di essere sempre reperibile, anche comunicando gli eventuali successivi cambiamenti di domicilio estero, così da consentire l'inoltro di eventuali comunicazioni.

## CREDITI D'IMPOSTA ESTERI, RECUPERO INTEGRALE

---

Il reddito derivante dal lavoro svolto oltreconfine in via continuativa e come oggetto esclusivo del rapporto per più di 183 giorni nell'arco di 12 mesi (articolo 51, comma 8-bis del T.U.I.R.) da dipendenti che si qualificano come residenti fiscali in Italia, generalmente è soggetto a una doppia imposizione che avviene sia nel nostro Stato (per effetto del "World wide taxation principle"), sia nel Paese di produzione del reddito.

Lo strumento che l'ordinamento italiano prevede (articolo 165 del T.U.I.R.) per evitare la doppia imposizione è il credito d'imposta per le imposte pagate in via definitiva all'estero.

Tali imposte sono ammesse in detrazione dall'IRPEF netta nel limite della quota di imposta italiana che avrebbe colpito i redditi prodotti all'estero qualora fossero stati prodotti in Italia.

# TESTO UNICO DELLE IMPOSTE SUI REDDITI (D.P.R. 22 dicembre 1986 n°917)

---

*Articolo 23. (Applicazione dell'imposta ai non residenti).*

*1. Ai fini dell'applicazione dell'imposta nei confronti dei non residenti si considerano prodotti nel territorio dello Stato:*

*a) i redditi fondiari;*

*b) i redditi di capitale corrisposti dallo Stato, da soggetti residenti nel territorio dello Stato ..... ;*

*c) i redditi di lavoro dipendente prestato nel territorio dello Stato, compresi i redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente di cui alle lettere a) e b) del comma 1 dell'articolo 50;*

*d) i redditi di lavoro autonomo derivati da attività esercitate nel territorio dello Stato;*

*e) i redditi d'impresa derivanti da attività esercitate nel territorio dello Stato mediante stabili organizzazioni;*

.....

## IL REGIME APPLICABILE AL RESIDENTE ESTERO

---

Il cittadino italiano o francese in possesso dei requisiti formali e sostanziali per essere considerato fiscalmente non residente in Italia, è soggetto ad imposizione fiscale in Italia solo in relazione ai redditi ivi prodotti, ai sensi dell'articolo 23 del T.U.I.R..

Successivamente sarà soggetto ad imposizione fiscale in Francia sulla base dell'articolo 4A del C.G.I.(per effetto del "World wide taxation principle").

## IL REGIME CONVENZIONALE

La Convenzione contro le doppie imposizioni ha portata abrogativa o modificativa della legge tributaria in quanto costituisce *lex specialis*, in quanto ne è ordinata l'esecuzione da una legge apposita, ed in quanto esiste una disposizione interna generale di adattamento che prevede la prevalenza dello strumento convenzionale (cit. Carlo Garbarino-Manuale di tassazione internazionale-Ipsa-1° edizione, pag.145).



# ART. 4

## RESIDENTI

---

1. *Ai fini della presente Convenzione (Convenzione Italia Francia contro le doppie imposizioni), l'espressione "residente di uno Stato" designa ogni persona che, in virtù della legislazione di detto Stato, è assoggettata ad imposta nello stesso Stato, a motivo del suo domicilio, della sua residenza, della sede della sua direzione o di ogni altro criterio di natura analoga. Tuttavia, tale espressione non comprende le persone che sono assoggettate ad imposta in questo Stato soltanto per il reddito che esse ricavano da fonti situate in detto Stato o per il patrimonio ivi situato.*

2. *Quando, in base alle disposizioni del paragrafo 1, una persona fisica è residente di entrambi gli Stati, la sua situazione è determinata nel seguente modo:*

a) *detta persona è considerata residente dello Stato nel quale ha un'abitazione permanente; se essa dispone di un'abitazione permanente in entrambi gli Stati, è considerata residente dello Stato nel quale le sue relazioni personali ed economiche sono più strette (centro degli interessi vitali);*

b) *se non si può determinare lo Stato nel quale detta persona ha il centro dei suoi interessi vitali, o se la medesima non ha un'abitazione permanente in alcuno degli Stati, essa è considerata residente dello Stato in cui soggiorna abitualmente;*

c) *se detta persona soggiorna abitualmente in entrambi gli Stati, ovvero non soggiorna abitualmente in alcuno di essi, essa è considerata residente dello Stato dal quale ha la nazionalità;*

d) *se detta persona ha la nazionalità di entrambi gli Stati, o se non ha la nazionalità di alcuno di essi, le autorità competenti degli Stati risolvono la questione di comune accordo.*

3. *Quando, in base alle disposizioni del paragrafo 1, una persona diversa da una persona fisica è residente di entrambi gli Stati, essa è considerata residente dello Stato in cui si trova la sede della sua direzione effettiva.*

*La presente disposizione è in particolare applicabile alle società di persone ed a quelle ad essa equiparate, costituite in uno Stato conformemente alla sua legislazione.*

L'articolo 4 della Convenzione Italia Francia deve essere utilizzato allorché ricorre un'ipotesi di doppia residenza ai sensi degli articoli 4A e 4B del C.G.I. rispetto all'articolo 2 del T.U.I.R.; tale articolo stabilisce le regole (secondo il criterio delle "tie-breaker rules") per definire l'unica residenza della persona fisica ai fini della Convenzione Italia Francia.

L'articolo 4 si applica secondo criteri successivi che tengono conto in partenza dell'esistenza del domicilio fiscale in entrambi i paesi; in sostanza realizzandosi tale criterio (del domicilio fiscale) in entrambi i paesi occorre passare al criterio successivo stabilito dalla Convenzione Italia Francia; ad esempio se si realizza anche il criterio dell'abitazione permanente in entrambi gli Stati è necessario verificare in seguito se gli stessi (stati) realizzano il criterio seguente del centro degli interessi vitali

e così via. I vari criteri devono essere applicati uno di seguito all'altro così come prevedono le norme e non alternativamente tra di loro.

Il criterio di unicità della residenza vale ai soli fini convenzionali; in base alla normativa interna, pertanto, la persona fisica può ben conservare lo status di residente.

L'articolo 4 ha come obiettivo di ripartire la pretesa tributaria tra i due Stati coinvolti, individuando lo Stato della residenza e, in via residuale, lo Stato della fonte.

Di conseguenza potremmo avere che taluni redditi sono tassati solo nello Stato di residenza fiscale mentre altri redditi sono tassati inizialmente nello Stato della fonte e successivamente nello Stato di residenza fiscale neutralizzando il carico fiscale dello Stato della fonte attraverso il meccanismo del credito d'imposta.