



## APPROFONDIMENTO

# L'eliminazione di San Marino dalla "black list fiscale"

di Piergiorgio Valente e Salvatore Mattia

**L'eliminazione della Repubblica di San Marino dalla cd. black list e l'entrata in vigore della Convenzione contro le doppie imposizioni con l'Italia creano le condizioni favorevoli per lo sviluppo degli investimenti e delle relazioni economiche tra i due Paesi, in un contesto di maggiore cooperazione e regolare svolgimento delle operazioni transfrontaliere, coerentemente con quanto previsto dagli standard internazionali in materia tributaria.**

### 1. Premessa

In data 12 febbraio 2014, con un comunicato stampa del Ministero dell'Economia e delle Finanze italiano, è stata annunciata la firma del Decreto avente ad oggetto "Modifiche del decreto 4 maggio 1999, relativo all'individuazione di Stati e territori aventi un regime fiscale privilegiato", con il quale la Repubblica di San Marino viene

eliminata dalla "black list fiscale" (elenco contenuto all'art. 1 del citato D.M. 4 maggio 1999)<sup>1</sup>. A tal proposito, determinante è stata l'entrata in vigore, in data 3 ottobre 2013, della "Convenzione tra il Governo della Repubblica italiana ed il Governo della Repubblica di San Marino per evitare le doppie imposizioni in materia di imposte sul reddito e per prevenire le frodi fiscali", nonché la realizzazione di numerosi interventi di adeguamento sostanziale del quadro normativo sanmarinese ai più avanzati standard internazionali in materia di trasparenza e scambio di informazioni<sup>2</sup>.

L'entrata in vigore della Convenzione contro le doppie imposizioni Italia-San Marino (di seguito "la Convenzione"), in data 3 ottobre 2013, mira a conferire maggiore certezza agli scambi e rafforzare le relazioni economiche tra i due Paesi. La Convenzione rappresenta un significativo "completamento all'insieme dei rapporti finanziari e commerciali" intrattenuti dallo Stato italiano con San Marino.

<sup>1</sup> "Si tratta di un passo fondamentale per la piena normalizzazione delle relazioni economico finanziarie tra i due Paesi. Da parte italiana vi era piena consapevolezza delle aspettative sanmarinesi ed è stato quindi assegnato carattere prioritario alla valutazione approfondita, da parte delle amministrazioni competenti, di tutti gli elementi che rilevavano al fine del percorso di eliminazione di San Marino dalla *black list* (Cfr. Ministero dell'Economia e delle Finanze, Comunicato Stampa, "Repubblica di San Marino espunta dalla «black list» fiscale", 12 febbraio 2014, consultabile al seguente link: [http://www.tesoro.it/ufficio-stampa/comunicati/2014/comunicato\\_0039.html](http://www.tesoro.it/ufficio-stampa/comunicati/2014/comunicato_0039.html)).

Il citato decreto è stato pubblicato nella *Gazzetta Ufficiale* della Repubblica Italia del 24 febbraio 2014, serie generale n. 45.

<sup>2</sup> "Ulteriore elemento determinante per la decisione del Governo italiano è stata l'approvazione, da parte delle autorità sanmarinesi, di una importante riforma fiscale che persegue l'obiettivo di un recupero di efficienza nel prelievo tributario e lo avvicina a livelli adeguatamente congrui rispetto a quelli italiani. Il Governo italiano confida che San Marino applicherà efficacemente le nuove normative, interne e internazionali e che la cooperazione in materia fiscale e finanziaria tra i due Paesi sia piena, quotidiana, concreta ed efficace, a preludio di nuove iniziative bilaterali già in cantiere, segnatamente in campo economico e politico" (Cfr. Ministero dell'Economia e delle Finanze, Comunicato Stampa, "Repubblica di San Marino espunta dalla «black list» fiscale", 12 febbraio 2014, consultabile al seguente link: [http://www.tesoro.it/ufficio-stampa/comunicati/2014/comunicato\\_0039.html](http://www.tesoro.it/ufficio-stampa/comunicati/2014/comunicato_0039.html)).

Con riferimento alle imposte prelevate tramite ritenuta alla fonte e alle altre imposte sul reddito relative ai periodi di imposta a partire dal 1° gennaio dell'anno solare successivo all'entrata in vigore, le disposizioni della Convenzione si applicheranno a far data dal 1° gennaio 2014.

## **2. La Convenzione contro le doppie imposizioni Italia-San Marino: alcune principali disposizioni**

Con l'obiettivo di rafforzare lo sviluppo delle relazioni economiche nel contesto di una maggiore cooperazione ed assicurare che i vantaggi del trattato vadano a beneficio esclusivo dei contribuenti che adempiono i loro obblighi fiscali, in data 21 marzo 2002, i due Stati hanno siglato a Roma la Convenzione, sulla base delle disposizioni del Modello OCSE di Convenzione contro la doppia imposizione (di seguito "Modello OCSE")<sup>3</sup>.

In data 13 giugno 2012, è stato sottoscritto il "Protocollo di modifica della Convenzione contro le doppie imposizioni tra la Repubblica di San Marino e la Repubblica italiana" (di seguito "Protocollo di modifica")<sup>4</sup>, al fine di adeguare la Convenzione ai recenti sviluppi in sede internazionale, in particolare in ambito OCSE, in merito ai **nuovi standard di cooperazione amministrativa e scambio di informazioni tra Amministrazioni fiscali**.

Le principali disposizioni della Convenzione sono le seguenti:

- **dividendi** (art. 10): i dividendi sono assoggettati a tassazione nello Stato del percipiente. Su tali redditi si applica, nello Stato della fonte, una ritenuta la quale non può eccedere:
  - lo 0% dell'ammontare lordo dei dividendi se

l'effettivo beneficiario è una società di capitali che ha detenuto almeno il 10% del capitale della società che distribuisce i dividendi per un periodo di almeno 12 mesi antecedente alla data della delibera di distribuzione dei dividendi;

- il 15% dell'ammontare lordo dei dividendi in tutti gli altri casi<sup>5</sup>.
- **interessi** (art. 11): la tassazione degli interessi segue il medesimo approccio previsto per i dividendi. La ritenuta applicabile nello Stato della fonte non può eccedere:
  - lo 0% dell'ammontare lordo degli interessi se l'effettivo beneficiario è una società di capitali che ha detenuto almeno il 25% del capitale della società che paga gli interessi per un periodo di almeno 12 mesi antecedente alla data di pagamento degli interessi;
  - il 13% dell'ammontare lordo degli interessi in tutti gli altri casi<sup>6</sup>.
- **royalties** (art. 12): la tassazione dei canoni segue il medesimo approccio previsto per i dividendi e gli interessi. La ritenuta applicabile nello Stato della fonte non può eccedere:
  - lo 0% dell'ammontare lordo dei canoni se l'effettivo beneficiario è una società di capitali che ha detenuto almeno il 25% del capitale della società che paga i canoni per un periodo di almeno 12 mesi antecedente alla data di pagamento dei canoni;
  - il 10% dell'ammontare lordo dei canoni in tutti gli altri casi.<sup>7</sup>
- **scambio di informazioni** (art. 26)<sup>8</sup>: in linea con l'art. 26 del Modello OCSE, l'omologa disposizione contenuta nel Protocollo di modifica prevede che le autorità competenti degli

<sup>3</sup> Per ulteriori approfondimenti sul tema, cfr. P. Valente, *Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni*, Ipsoa, 2012, pag. 1027 ss.; P. Valente, *San Marino. Fiscalità degli accordi internazionali*, Ipsoa, 2012, pag. 237.

<sup>4</sup> Per ulteriori approfondimenti sul tema, cfr. P. Valente, *San Marino. Fiscalità degli accordi internazionali, op. cit.*, pag. 527.

<sup>5</sup> Tale disposizione è in linea con il trattamento fiscale comunitario dei dividendi, previsto dalla cd. direttiva madre-figlia, la quale statuisce che, in presenza di determinati requisiti oggettivi e soggettivi, lo Stato membro in cui ha sede la società madre non può riscuotere ritenute alla fonte sugli utili che questa riceve dalla società figlia. Per approfondimenti cfr. P. Valente, *San Marino. Fiscalità degli accordi internazionali, op. cit.*, pag. 527.

<sup>6</sup> In conformità con quanto previsto dalla direttiva cd. interessi e royalties, la corresponsione di interessi transnazionali

(tra una società con sede in San Marino e la sua consociata italiana), è assoggettata a tassazione in via esclusiva nello Stato della società beneficiaria, mentre viene eliminata ogni forma di imposizione alla fonte in presenza di determinati requisiti.

<sup>7</sup> Il trattamento tributario delle royalties "transnazionali" è in linea con quanto previsto a livello comunitario dalla direttiva cd. interessi e royalties. Per approfondimenti cfr. P. Valente, *San Marino. Fiscalità degli accordi internazionali, op. cit.*, pag. 530.

<sup>8</sup> Per ulteriori approfondimenti in materia di scambio di informazioni, cfr. P. Valente, *Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni, op. cit.*, pag. 923; P. Valente, *San Marino. Fiscalità degli accordi internazionali, op. cit.*, pag. 115; P. Valente, L. Vinciguerra, *Scambio di informazioni. Profili applicativi nelle verifiche*, Ipsoa, 2013.

Stati contraenti si scambieranno le informazioni “verosimilmente pertinenti”:

- per applicare le disposizioni convenzionali o per l'amministrazione/applicazione delle leggi interne relative alle imposte di qualsiasi genere prelevate per conto degli Stati contraenti;
- per prevenire l'elusione e l'evasione fiscale.

Con il Protocollo di modifica sono stati inoltre introdotti, all'art. 26 della Convenzione, i paragrafi 4 e 5. Il paragrafo 4 prevede che “se le informazioni sono richieste da uno Stato contraente in conformità al presente articolo, l'altro Stato contraente utilizzerà i poteri di cui esso dispone per raccogliere le informazioni richieste, anche qualora le stesse non siano rilevanti per i fini fiscali interni di detto altro Stato. L'obbligo di cui al periodo che precede è soggetto alle limitazioni previste dal paragrafo 3, ma tali limitazioni non possono essere in nessun caso interpretate nel senso di permettere ad uno Stato contraente di rifiutarsi di fornire informazioni solo perché lo stesso non ne ha un interesse ai propri fini fiscali”. Il paragrafo 5 dell'art. 26 è inteso ad assicurare che i limiti del paragrafo 3 non siano utilizzati per prevenire lo scambio di informazioni custodite da banche, altre istituzioni finanziarie, delegati, agenti e fiduciari, nonché le informazioni sugli assetti proprietari.

Inoltre, secondo quanto previsto dal paragrafo 1 dell'art. V del Protocollo di modifica, le disposizioni previste dalla Convenzione in materia di dividendi, interessi e *royalties*, si applicano a condizione che sia effettivamente attuato lo scambio di informazioni di cui all'art. 26 della Convenzione. Conseguentemente, si prevede che ciascuno Stato contraente può sospendere l'applicazione degli artt. 10, 11 e 12 della Convenzione nel caso in cui abbia fondato motivo di ritenere che lo scambio di informazioni non sia adeguatamente effettuato, stabilendo l'applicazione delle seguenti ritenute alla fonte:

- 5% per i dividendi, in luogo di 0%;
- 13% per gli interessi, in luogo di 0%;
- 10% per le *royalties*, in luogo di 0%.

**Procedure amichevoli** (art. 25)<sup>9</sup>: la norma istituisce una procedura amichevole e una procedura ar-

bitrale per la risoluzione di questioni interpretative, nonché dei casi di doppia imposizione derivanti e non altrimenti risolti con l'applicazione delle altre disposizioni della Convenzione. In particolare, un contribuente, nel caso in cui ritenga che le misure adottate da uno o da entrambi gli Stati comportano (o comporteranno) un'imposizione non conforme alle disposizioni della Convenzione, può, indipendentemente dai ricorsi previsti dalla legislazione nazionale di detti Stati, sottoporre il proprio caso all'autorità competente dello Stato contraente di cui è residente<sup>10</sup>. Le autorità competenti dei due Stati “faranno del loro meglio” per regolare il caso “per via di amichevole composizione”, al fine di evitare una tassazione non conforme alla Convenzione. Nel caso in cui le autorità competenti non raggiungano un accordo che elimini la doppia imposizione entro due anni dalla data in cui il caso è stato sottoposto per la prima volta ad una di esse, le stesse istituiscono, per ogni caso specifico, una Commissione arbitrale con l'incarico di emettere un parere sulle modalità di eliminazione della doppia imposizione.

### 3. Le comunicazioni *black-list* negli scambi con San Marino

L'art. 1, comma 1, del D.L. 25 marzo 2010, n. 40 ha introdotto in Italia un **obbligo di comunicazione di dati all'Agenzia delle Entrate**, relativo alle operazioni che intercorrono tra operatori italiani ed operatori economici localizzati in “paradisi fiscali”.

Tale disposizione obbliga i **soggetti Iva residenti** in Italia a comunicare, **in via telematica**, i dati relativi alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi (attive e passive), registrate o soggette all'obbligo di registrazione, nei confronti di “operatori economici aventi sede, residenza o domicilio in paesi cosiddetti *black list*” di cui ai D.M. 4 maggio 1999 e 21 novembre 2001.

In attuazione del citato decreto-legge, il D.M. 30 marzo 2010 ha definito le modalità e i termini per le suddette comunicazioni, prevedendone l'obbligo per le operazioni effettuate dal 1° luglio

<sup>9</sup> Per ulteriori approfondimenti in materia di procedure amichevoli, cfr. P. Valente, S. Mattia, C. Alagna, *Controversie internazionali: procedure amichevoli e gestione delle relazioni*, Ipsoa, 2013; P. Valente, *L'art. 25 del Modello di Convenzione OCSE: la procedura di composizione delle controversie internazionali*, in “il fisco” n. 9/2014, pag. 863; P. Valente, *La procedura amichevole ex art. 25 del Modello OCSE: le statistiche per Paese*, in “il fisco” n. 40/2012, pag. 6454; P. Valente, *Le*

*procedure amichevoli come strumento di risoluzione delle controversie fiscali internazionali*, in “il fisco” n. 26/2012, pag. 4167.

<sup>10</sup> Se il caso ricade nell'ambito di applicazione del paragrafo 1 dell'art. 24 del Modello OCSE, esso può essere sottoposto a quella dello Stato contraente di cui possiede la nazionalità.

2010 e adottando una periodicità mensile o trimestrale a seconda del volume degli scambi, sulla falsariga delle disposizioni che regolano la periodicità dei modelli Intrastat.

I dati vengono comunicati all'Agenzia delle Entrate con **periodicità**:

- 1) **trimestrale** dai soggetti che hanno realizzato, nei quattro trimestri precedenti e per ciascuna categoria di operazioni (cessioni di beni, acquisti di beni, prestazioni di servizi e acquisti di servizi), un ammontare totale trimestrale non superiore a 50.000 euro;
- 2) **mensile** negli altri casi <sup>11</sup>.

L'art. 1, comma 2, del D.L. n. 40/2010 consentiva al Ministro dell'Economia e delle Finanze, con proprio decreto:

- di escludere dall'obbligo in parola alcuni Stati appartenenti alle liste indicate nei suddetti D.M. 4 maggio 1999 e 21 novembre 2001, ovvero alcuni settori di attività svolte negli stessi Stati;
- di estendere l'adempimento anche a Stati non contemplati dalle suddette liste.

Tali previsioni non sono però state recepite nel D.M. 30 marzo 2010, recante le disposizioni di attuazione della disciplina in commento.

Il D.M. 27 luglio 2010, apportando alcune modifiche ai suddetti D.M. 4 maggio 1999 e 21 novembre 2001, ha escluso Cipro, Malta e la Corea del Sud dalle liste dei Paesi considerati a fiscalità privilegiata.

Conseguentemente, il D.M. 5 agosto 2010 ha escluso dall'obbligo di comunicazione le operazioni effettuate:

- con operatori economici aventi sede, residenza o domicilio a Cipro, a Malta e nella Corea del Sud;
- dal 1° luglio 2010 al 4 agosto 2010.

Per le operazioni con tali Stati, pertanto, non vi è

più alcun obbligo di comunicazione, con effetto retroattivo dalla data di decorrenza della disciplina in esame.

La circolare dell'Agenzia delle Entrate del 21 ottobre 2010, n. 53/E (par. 1) ha chiarito che, per la sussistenza dell'**obbligo di comunicazione** in esame:

- è sufficiente la menzione di uno Stato o territorio in una sola delle suddette due liste di cui ai D.M. 4 maggio 1999 e D.M. 21 novembre 2001 (come nel caso della Repubblica di San Marino, indicata solo nella *black list* di cui al D.M. 4 maggio 1999 rilevante per le persone fisiche);
- indipendentemente dalle limitazioni soggettive e oggettive previste a seconda della natura giuridica e dell'attività svolta dall'operatore economico estero.

L'**eliminazione** della **Repubblica di San Marino** dal D.M. 4 maggio 1999 determina il venir meno dell'obbligo di segnalare all'Amministrazione finanziaria italiana le operazioni effettuate con tale Stato.

Non essendo prevista, nel Decreto del 12 febbraio 2014, **alcuna decorrenza specifica**, non è chiaro se l'esclusione dagli obblighi di comunicazione valga per tutte le operazioni effettuate a partire dal 2014 o, al contrario, se le nuove disposizioni si applichino alle operazioni con San Marino registrate prima della data di entrata in vigore del citato Decreto.

Tuttavia, con riferimento alla comunicazione degli acquisti di beni dalla Repubblica di San Marino mediante "**autofattura**", essendo tale adempimento non legato all'inclusione di uno Stato in una determinata *black list*, è necessario **continuare a comunicare le operazioni** secondo le regole ordinarie.

Pertanto, a partire **da marzo 2014**, sarà necessario compilare il **solo quadro SE** <sup>12</sup> del cd. "**Modello di**

<sup>11</sup> Qualora i soggetti che presentano una comunicazione con periodicità trimestrale superino la soglia dei 50.000 euro nel corso di un trimestre, in relazione anche ad una sola delle categorie di operazioni, essi procedono all'invio della comunicazione con periodicità mensile con riferimento ai mesi del trimestre in cui tale soglia è superata.

Per approfondimenti cfr. P. Valente, *San Marino. Fiscalità degli accordi internazionali*, op. cit., pag. 89.

<sup>12</sup> Cfr. Agenzia delle Entrate, *Modello di Comunicazione Polivalente, Istruzioni per la compilazione del Modello*, consultabile al seguente link: <http://www.agenziaentrate.gov.it/wps/file/Nsilib/Nsi/Home/CosaDeviFare/ComunicareDati/operazioni+rilevanti+fini+Iva/Modello+operazioni+iva/istruzioni+al+modello+polivalente/Istruzioni+al+modello+polivalente.pdf>.

"QUADRO SE – ACQUISTI DI SERVIZI DA NON RESIDENTI – ACQUISTI DA OPERATORI RESIDENTI NELLA

REPUBBLICA DI SAN MARINO *Il quadro SE accoglie la comunicazione delle prestazioni di servizi documentate da fatture ricevute da soggetti extracomunitari di cui agli artt. da 7-bis a 7-septies del DPR 633/1972, per le quali, all'atto della registrazione della fattura devono risultare i dati del prestatore.*

Il quadro è riservato, inoltre, alla comunicazione di cui all'art. 16, lett. c), del D.M. 24 dicembre 1993 relativa alle operazioni di acquisto da operatori economici sammarinesi secondo le modalità previste con le presenti istruzioni. La comunicazione degli acquisti da soggetti sammarinesi viene identificata dalla valorizzazione dei 2 campi del frontespizio: - Mese di riferimento - Acquisti di servizi da non residenti - Acquisti da operatori di San Marino ed è prevista in modalità esclusiva, non sarà pertanto ammesso l'inserimento di altri dati che non siano quelli relativi alle operazioni di acquisto dalla Repubblica di San Marino".

**Comunicazione Polivalente**” per gli acquisti di beni con “autofattura”, mentre non vi sono più obblighi di segnalazione delle altre operazioni.

#### 4. La residenza delle persone fisiche

La disciplina italiana sulla residenza fiscale delle persone fisiche è individuabile nell’art. 2 del Tuir, secondo il quale “si considerano residenti le persone che per la maggior parte del periodo d’imposta sono iscritte nelle anagrafi della popolazione residente o hanno nel territorio dello Stato il domicilio o la residenza ai sensi del codice civile”<sup>13</sup>. Secondo tale norma, le persone fisiche sono residenti in Italia se, per la maggior parte del periodo di imposta:

- risultano iscritte nelle **anagrafi della popolazione residente** nello Stato, anche se hanno soggiornato per gran parte del periodo d’imposta all’estero;
- non sono iscritte nelle anagrafi, ma hanno il **domicilio nello Stato**, cioè, hanno stabilito la sede principale dei loro affari ed interessi, anche morali e sociali, nello Stato (cfr. art. 43 c.c.);
- non sono iscritte nelle anagrafi, ma hanno la **residenza nello Stato**. Hanno, dunque, in Italia la loro dimora abituale, cioè il luogo nel quale normalmente si trovano (art. 43 c.c.).

I predetti **requisiti** sono tra loro **alternativi** e non concorrenti; sarà, dunque, sufficiente il verificarsi di uno solo di essi affinché un soggetto sia considerato fiscalmente residente in Italia.

L’art. 10 della L. 23 dicembre 1998, n. 448 ha ampliato, ai fini Irpef, la categoria dei soggetti passivi d’imposta di cui all’art. 2 del Tuir considerando residenti nel territorio dello Stato, e quindi assoggettati a tassazione, non solo le persone fisiche 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, ma anche “i cittadini italiani cancellati dalle anagrafi

della popolazione residente e emigrati in Stati o territori aventi un regime fiscale privilegiato, individuati con Decreto del Ministro delle Finanze da pubblicare nella Gazzetta Ufficiale”. La *ratio* della disposizione in oggetto si deve rinvenire nella volontà del legislatore di evitare che, attraverso i trasferimenti fittizi della residenza all’estero, vengano sottratti redditi imponibili al sistema fiscale nazionale.

La finalità antielusiva del comma 2-*bis* viene perseguita attraverso la previsione di una **presunzione relativa** secondo la quale si reputa fiscalmente residente in Italia qualunque cittadino italiano che, cancellatosi dall’anagrafe della popolazione residente, abbia contestualmente **trasferito** la propria residenza in un **Paese a fiscalità privilegiata**<sup>14</sup>.

L’eliminazione della Repubblica di San Marino dalla *black list* di cui al D.M. 4 maggio 1999 fa sì che i cittadini italiani che trasferiscono la propria residenza a San Marino non sono più soggetti alla presunzione di residenza in Italia prevista dall’art. 2, comma 2-*bis*, del Tuir.

Non essendo stata prevista alcuna decorrenza specifica nel Decreto del 12 febbraio 2014, con riferimento alla norma in commento, l’eliminazione della Repubblica di San Marino dalla *black list* dovrebbe esplicare i suoi effetti già a partire dal periodo di imposta 2014.

#### 5. La tassazione dei lavoratori frontalieri

Il lavoratore frontaliere è colui che presta lavoro all’estero, in zone di frontiera (Francia, Svizzera, Austria, Slovenia, Repubblica di San Marino, Città del Vaticano) o in altri Paesi limitrofi (ad esempio, il Principato di Monaco), recandovisi quotidianamente<sup>15</sup>. Con riferimento alla tassazione in Italia dei suddetti lavoratori, l’art. 3, comma 2, della L. n. 388/2000 ha previsto, per l’anno 2001, l’esclusione dalla base imponibile dei “redditi derivanti da lavoro dipendente prestato, in via continuativa e come oggetto esclusivo del rap-

lavorativa. Il lavoratore all’estero è colui che presta all’estero, in via continuativa ed esclusiva, il proprio lavoro e che nell’arco di dodici mesi soggiorna nello Stato estero per un periodo superiore a 183 giorni, ai sensi di quanto disposto dall’art. 51, comma 8-*bis*, del Tuir.

Per ulteriori approfondimenti, cfr. P. Valente, S. Mattia, P. Salazar, *Lavoratori all’estero. Disciplina fiscale, giuslavoristica e previdenziale*, Milano, Ipsoa, 2014, pag. 49; S. Mattia, F. Vincenti, *Il distacco dei lavoratori all’estero*, in “il fisco” n. 11/2014, pag. 1031

<sup>13</sup> Per ulteriori approfondimenti, cfr. P. Valente, *Esterovestizione e Residenza*, Ipsoa, 2013, pag. 445.

<sup>14</sup> La disposizione comporta, quindi, l’inversione dell’onere della prova in capo al contribuente, al quale compete dimostrare l’effettiva residenza nello Stato estero allegando prove contrarie al fatto presunto. Cfr. per ulteriori approfondimenti, P. Valente, *Esterovestizione e Residenza*, Ipsoa, 2013, pag. 445.

<sup>15</sup> I lavoratori all’estero si differenziano dai cd. lavoratori “frontalieri” per il luogo dello svolgimento della prestazione

porto, all'estero in zone di frontiera ed in altri Paesi limitrofi da soggetti residenti nel territorio dello Stato"<sup>16</sup>.

La disposizione limita l'esclusione dalla base imponibile Irpef ai soli redditi derivanti da attività lavorative prestate da soggetti residenti nel territorio dello Stato:

- nelle zone di frontiera (quali, ad esempio: Francia, Austria e San Marino);
- in altri Paesi limitrofi (quali, ad esempio, il Principato di Monaco).

La C.M. 1/2001 precisa che rientrano, pertanto, in tale previsione "quei lavoratori dipendenti che sono **residenti in Italia e quotidianamente si recano all'estero** (zone di frontiera o paesi limitrofi) per svolgere la prestazione di lavoro".

La Finanziaria 2003 ha provveduto alla modifica della suddetta disciplina prevedendo, per i lavoratori frontalieri, una **franchigia fiscale** consistente nella **deduzione di 8.000 euro dall'imponibile ai fini Irpef**. Successive finanziarie hanno prorogato tale disposizione per gli anni successivi, dal 2004 fino al 2011.

Infine, il cd. "Decreto Mille Proroghe"<sup>17</sup> ha previsto che i redditi dei cd. lavoratori frontalieri concorrono a formare il reddito complessivo per il periodo di imposta 2012, per l'importo eccedente 6.700 euro.

L'art. 1, comma 549, della L. 24 dicembre 2012, n. 228 ha esteso il limite di 6.700 euro anche al periodo di imposta 2013.

La Legge di stabilità per il 2014 ha confermato la **soglia di esenzione fino a 6.700 euro** per i lavo-

ratori frontalieri, prevedendola non più come norma "a tempo", ma a regime, a partire dal periodo di imposta 2014. "175. A decorrere dal 1° gennaio 2014, il reddito da lavoro dipendente prestato all'estero in zona di frontiera o in altri paesi limitrofi al territorio nazionale, in via continuativa e come oggetto esclusivo del rapporto, da soggetti residenti nel territorio dello Stato italiano, concorre a formare il reddito complessivo per l'importo eccedente 6.700 euro"<sup>18</sup>.

Con riferimento al regime dei lavoratori frontalieri, è necessario il **coordinamento della normativa interna con le previsioni delle convenzioni internazionali** contro le doppie imposizioni stipulate dall'Italia con i suddetti Paesi.

Con riguardo a San Marino, il Protocollo di modifica prevede espressamente, anche per i frontalieri, la tassazione concorrente dei due Stati, salvo il riconoscimento di una franchigia da parte dell'Italia; in particolare, il Protocollo di modifica prevede che "in relazione alle disposizioni dell'articolo 15, per quanto concerne la tassazione di lavoro dipendente dei lavoratori frontalieri residenti in Italia, i due Stati contraenti convengono di applicare il sistema di tassazione concorrente, con tassazione definitiva nello Stato di residenza. La Repubblica Italiana assoggetterà a tassazione il reddito lordo dei lavoratori frontalieri residenti in Italia conseguito nella Repubblica di San Marino con le modalità che saranno stabilite con legge ordinaria. La legge ordinaria potrà determinare una quota del reddito lordo dei lavoratori frontalieri esente da imposta in Italia"<sup>19</sup>.

<sup>16</sup> Come chiarito dalla C.M. 1/2001, la norma in commento riprende la disposizione contenuta all'art. 3, comma 3, lett. c), del Tuir (ora abrogata) e ne ripropone i contenuti per l'anno d'imposta 2001 con riferimento ai cd. lavoratori "transfrontalieri".

<sup>17</sup> Art. 29, commi 16-*sexies* e 16-*septies*, del D.L. 29 dicembre 2011, n. 216, convertito, con modificazioni, dalla L. 24 febbraio 2012, n. 14.

<sup>18</sup> Legge 27 dicembre 2013, n. 147. Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (Legge di stabilità 2014) approvato dal Senato della Repubblica Italiana in data 23 dicembre 2013.

<sup>19</sup> Con riferimento al Principato di Monaco, in assenza di convenzione contro le doppie imposizioni, si applica la disciplina interna. Con riferimento ad Austria e Francia, la disciplina adottata dalle convenzioni contro le doppie imposizioni attribuisce una potestà impositiva esclusiva a favore dello Stato di residenza del lavoratore frontaliero; in particolare, l'art. 15 della Convenzione Italia-Austria dispone che "(a)llorché una persona fisica residente di uno Stato contraente nei pressi della frontiera svolge un'attività dipendente nell'altro Stato contraente, sempre nei pressi della frontie-

ra, ed attraverso abitualmente la frontiera stessa per recarsi al lavoro, essa è imponibile per il reddito che ritrae da tale attività soltanto nello Stato di cui è residente"; la norma fa riferimento ai soggetti che "abitualmente" si recano oltre-frontiera (e non quotidianamente). L'art. 15, comma 4, della Convenzione contro le doppie imposizioni Italia-Francia dispone che "Nonostante le disposizioni precedenti del presente articolo, i redditi derivanti dal lavoro dipendente di persone abitanti nella zona di frontiera di uno degli Stati, e che lavorano nella zona di frontiera dell'altro Stato, sono imponibili soltanto nello Stato del quale dette persone sono residenti". Con riferimento alla Svizzera, l'art. 15 della Convenzione contro le doppie imposizioni stipulata con l'Italia rinvia all'accordo firmato a Roma il 3 ottobre 1974, il quale attribuisce la potestà impositiva esclusiva allo Stato in cui è svolta l'attività dei lavoratori frontalieri e prevede che ognuno dei Cantoni svizzeri dei Grigioni, del Ticino e del Vallese versi con periodicità annuale, a beneficio dei comuni italiani di confine, una parte del gettito fiscale proveniente dall'imposizione delle remunerazioni dei frontalieri italiani. Per approfondimenti cfr. Valente P., *Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni*, op. cit., pag. 1199 ss.