



UNIVERSITÀ
CUSANO

Master in Pianificazione tributaria internazionale

I livello

OCCORRE RINEGOZIARE

LA CONVENZIONE BILATERALE TRA FRANCIA E ITALIA
CONTRO LA DOPPIA IMPOSIZIONE DEL 5 OTTOBRE 1989 ?

Candidato

Marc Jouandon

Relatore

Professoressa Stefania Scarascia Mugnozza

Anno accademico 2024/2025

Ringraziamenti

Desidero esprimere la mia sincera gratitudine a tutte le persone che hanno reso possibile il completamento di questa tesina.

Un ringraziamento speciale va all'Avv. Antonio Grieco, per aver accettato il ruolo di avvocato referente e consentito la mia iscrizione all'Ordine degli Avvocati di Roma, Sezione Speciale Avvocato Stabilito. La sua disponibilità e il suo sostegno sono stati determinanti.

Grazie di cuore a mia moglie, Federica Pagnoni, per la pazienza e il sostegno dimostrati nel conciliare le ore di lavoro nel fine settimana con lo sviluppo del mio studio franco-italiano e la stesura di questa tesina.

Ringrazio inoltre i miei suoceri, per la fiducia nella mia capacità di affrontare la sfida professionale di rimettermi in gioco come avvocato in Italia, e i miei amici in Italia, che sin dal 2018 mi hanno sostenuto moralmente nei momenti di difficoltà fino a questo nuovo e appagante rilancio professionale.

A tutti loro va il mio più sincero ringraziamento.

Sommario

La presente tesi analizza in modo sistematico la Convenzione bilaterale tra la Francia e l'Italia del 5 ottobre 1989 per evitare la doppia imposizione in materia di imposte sul reddito e sul patrimonio e per prevenire l'evasione e la frode fiscale.

L'obiettivo principale è quello di esaminare le disposizioni fondamentali della Convenzione e la loro interpretazione da parte delle autorità fiscali francesi e italiane, al fine di valutare l'efficacia dello strumento convenzionale nel contesto economico e giuridico contemporaneo. Dopo aver delineato il quadro generale della fiscalità internazionale e il ruolo del Modello OCSE come riferimento tecnico per gli accordi bilaterali, il lavoro si concentra sull'analisi dettagliata della Convenzione franco-italiana, illustrandone le regole di ripartizione della potestà impositiva, i meccanismi di eliminazione della doppia imposizione e le procedure di cooperazione amministrativa.

La ricerca mette in luce le divergenze interpretative tra i due ordinamenti, che generano incertezza giuridica per i contribuenti transfrontalieri, e discute i limiti dell'attuale sistema di risoluzione delle controversie fiscali.

Nella parte finale vengono proposti alcuni suggerimenti di miglioramento e spunti di rinegoziazione della Convenzione, in linea con le recenti evoluzioni del diritto tributario internazionale e con gli standard OCSE più aggiornati (BEPS e Multilateral Instrument).

L'elaborato mira a offrire un contributo critico e costruttivo al dibattito sulla cooperazione fiscale tra Francia e Italia, promuovendo una maggiore certezza del diritto e una più equa distribuzione del potere impositivo.

Abstract (English version)

This thesis provides a systematic analysis of the Bilateral Convention between France and Italy of 5 October 1989 on the avoidance of double taxation on income and wealth taxes and the prevention of tax evasion and fraud.

The main objective is to examine the core provisions of the Convention and their interpretation by the French and Italian tax authorities, in order to assess the effectiveness of this legal instrument within today's international tax environment.

After outlining the general framework of international taxation and the relevance of the OECD Model Tax Convention as a reference, the study focuses on the detailed examination of the Franco–Italian Convention, its allocation rules for taxing rights, mechanisms for eliminating double taxation, and procedures for administrative cooperation.

The research highlights interpretative divergences between the two States, which generate legal uncertainty for cross-border taxpayers, and analyses the limits of the current dispute resolution procedures.

The final section offers recommendations for improvement and possible renegotiation paths, in line with the latest developments in international tax law (OECD BEPS Project and the Multilateral Instrument).

The thesis aims to provide a critical yet constructive contribution to the debate on Franco–Italian tax cooperation, promoting greater legal certainty and a fairer distribution of taxing powers.

Indice

Introduzione

- Contesto e attualità del tema
- Obiettivi della ricerca e metodologia
- Struttura del lavoro

Parte I – Il quadro generale della fiscalità internazionale

1.1 La fiscalità internazionale e la necessità delle convenzioni bilaterali

- 1.1.1 Origine e definizione del fenomeno della doppia imposizione
- 1.1.2 Le finalità delle convenzioni internazionali
- 1.1.3 I principali modelli di convenzione (OCSE e ONU)
- 1.1.4 Meccanismi di eliminazione della doppia imposizione

1.2. Aspetti fiscali delle operazioni transfrontaliere

- 1.2.1 Imposta sul reddito delle società e delle persone fisiche in operazioni internazionali
- 1.2.2 La residenza fiscale e la stabile organizzazione
- 1.2.3 Tassazione dei dividendi, interessi e royalties
- 1.2.4 Meccanismi di eliminazione della doppia imposizione
- 1.2.5 Procedura amichevole e risoluzione delle controversie

Parte II – Analisi della Convenzione bilaterale tra Francia e Italia del 5 ottobre 1989

2.1 Le disposizioni di base

- 2.1.1 Campo di applicazione della Convenzione: soggetti e imposte considerate
- 2.1.2 Determinazione della residenza fiscale e problematiche interpretative
- 2.1.3 Regole di ripartizione del potere impositivo per le diverse categorie di redditi
- 2.1.4 Confronto tra le interpretazioni delle autorità fiscali francesi e italiane

2.2 Le disposizioni complementari e procedurali

- 2.2.1 Meccanismi di eliminazione della doppia imposizione (art. 24)
- 2.2.2 Principio di non discriminazione (art. 25)
- 2.2.3 Procedura amichevole di risoluzione delle controversie (art. 26)
- 2.2.4 Assistenza amministrativa reciproca e scambio di informazioni (artt. 27–28)
- 2.2.5 Valutazione dell'efficacia pratica e criticità applicative

2.3. Casi pratici e studio della giurisprudenza

2.3.1 Casi pratici di applicazione della convenzione

2.3.2 Studio della giurisprudenza Francia–Italia

2.3.3 Sintesi pratica

Parte III – Le problematiche giuridiche irrisolte

3.1. Divergenze interpretative tra Francia e Italia e loro impatto sui contribuenti

3.1.1. La doppia non-imposizione e il divieto di cumulo tra esenzione UE e credito convenzionale

3.1.2. L’interpretazione sistematica tra fonti europee e convenzionali: un nodo irrisolto

3.1.3. Il beneficiario effettivo: interpretazione sostanziale e limiti del testo convenzionale

3.1.4. La residenza fiscale e l’interpretazione dell’articolo 4: ruolo della legge interna

3.2. Le difficoltà di coordinamento tra Convenzione e diritto dell’Unione Europea

3.2.1. La direttiva “madre-figlia” e l’evoluzione della giurisprudenza europea

3.2.2. Pensioni e sicurezza sociale: problemi applicativi persistenti

3.2.3. Libertà di stabilimento e dei capitali: limiti strutturali della Convenzione del 1989

3.3. L’evoluzione del diritto internazionale e l’influenza del Multilateral Instrument (MLI)

3.3.1. L’assenza del PPT e le conseguenze sulla prevenzione dell’elusione

3.3.2. Stabile organizzazione e digital economy

3.3.3. Risoluzione delle controversie: limiti del modello bilaterale del 1989

3.4. Necessità di aggiornamento alla luce dei nuovi modelli fiscali digitali

3.4.1. La significant economic presence

3.4.2. Il ruolo dei nuovi pilastri OCSE (Pillar One e Two)

3.4.3. Pressioni politiche per la rinegoziazione

Parte IV – Suggerimenti di miglioramento e prospettive di rinegoziazione

4.1 Linee di aggiornamento tecnico della Convenzione del 1989

4.2 Proposte per una maggiore efficacia della cooperazione amministrativa

4.3 Introduzione di strumenti arbitrari obbligatori e rafforzamento della procedura amichevole

4.4 Verso una maggiore sicurezza giuridica e tutela del contribuente transfrontaliero

4.5 Opportunità politica e marginali prospettive economiche di una rinegoziazione

Conclusione generale

Bibliografia

Introduzione

Nel panorama contemporaneo, caratterizzato da una crescente integrazione economica, dalla rapidità degli scambi e dall'evoluzione costante dei modelli di business, la fiscalità internazionale ha assunto una centralità senza precedenti nel dibattito giuridico ed economico globale. La globalizzazione, lungi dall'essere un fenomeno esclusivamente economico, incide profondamente sull'esercizio delle potestà impositive degli Stati, generando tensioni, sovrapposizioni e, talvolta, conflitti aperti di competenza fiscale.

La mobilità transfrontaliera delle persone fisiche e delle imprese, l'espansione delle attività immateriali, la crescente digitalizzazione delle economie e l'emergere di nuove forme di creazione del valore rendono più complesso il coordinamento tra ordinamenti tributari nazionali, i quali rimangono, nonostante tutto, fondati su principi tradizionali quali territorialità, residenza fiscale, fonte del reddito e sede della direzione effettiva. L'assenza di un'autorità sovranazionale dotata di un potere legislativo uniforme in materia fiscale e la persistente sovranità tributaria degli Stati comportano che tali conflitti vengano risolti principalmente attraverso strumenti convenzionali bilaterali o multilaterali, integrati da prassi amministrative e da standard internazionali elaborati in seno ad organismi di cooperazione come l'Organizzazione per la Cooperazione e lo Sviluppo Economico (OCSE).

In questo contesto, il fenomeno della doppia imposizione internazionale — sia nella sua dimensione giuridica sia in quella economica — rappresenta uno degli ostacoli principali allo sviluppo dei flussi transfrontalieri. Esso si manifesta quando due ordinamenti assoggettano a imposizione il medesimo reddito, lo stesso patrimonio o la stessa operazione, in capo allo stesso contribuente o a soggetti diversi, generando un carico fiscale complessivo eccessivo e distorsivo rispetto ai principi di neutralità e proporzionalità dell'imposizione tributaria. La letteratura dottrinale ha evidenziato come tali situazioni, oltre a compromettere la competitività e l'efficienza degli operatori economici, possano determinare fenomeni di delocalizzazione o di arbitraggio fiscale, incentivando comportamenti volti a sfruttare le asimmetrie tra sistemi tributari nazionali¹.

A fronte di tali criticità, le convenzioni bilaterali contro le doppie imposizioni costituiscono oggi uno strumento imprescindibile di coordinamento internazionale. Esse rispondono a finalità

¹ A. Fantozzi – K. Vogel, *Doppia imposizione internazionale*, Milano, 1990.

molteplici: da un lato, eliminare o attenuare la doppia imposizione attraverso criteri condivisi di ripartizione del potere impositivo e meccanismi di eliminazione (esenzione o credito d'imposta); dall'altro, prevenire l'elusione e l'evasione fiscale grazie a clausole antiabuso e a forme di cooperazione amministrativa sempre più avanzate; infine, garantire certezza giuridica ai contribuenti, che devono poter prevedere con ragionevole affidabilità la ripartizione degli oneri fiscali derivanti dalle loro attività transfrontaliere².

La Convenzione bilaterale tra la Francia e l'Italia del 5 ottobre 1989 si iscrive in questo quadro teorico e normativo, rappresentando un tassello fondamentale nella rete di accordi stipulati dai due Paesi per disciplinare i rapporti fiscali reciproci. Essa si ispira al Modello OCSE del 1977, allora vigente, ma presenta anche peculiarità specifiche derivanti dalle esigenze economiche, dalle prassi amministrative e dalle priorità politiche proprie di ciascuno dei due ordinamenti. Dopo più di trent'anni dalla sua adozione, la Convenzione del 1989 continua a regolare un numero significativo di situazioni transfrontaliere: mobilità dei lavoratori frontalieri, investimenti diretti, attività imprenditoriali esercitate tramite stabile organizzazione, redditi immobiliari, dividendi, interessi, royalties e pensioni³.

Tuttavia, la crescente complessità dell'economia globale, l'evoluzione del diritto dell'Unione Europea e gli sviluppi del diritto internazionale tributario — in particolare il progetto BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) avviato dall'OCSE nel 2013 e lo Strumento Multilaterale (Multilateral Instrument, MLI) adottato nel 2017 — hanno sollevato nuove questioni interpretative e applicative che incidono sulla portata della Convenzione, mettendone in luce alcune criticità e lacune strutturali. In particolare, emergono problematiche legate alla definizione di stabile organizzazione in presenza di attività digitali, all'applicazione del Principal Purpose Test (PPT) come clausola generale antiabuso, al coordinamento con la normativa europea in materia di libertà fondamentali, nonché all'efficacia delle procedure amichevoli di risoluzione delle controversie (MAP), che spesso risultano lente e poco trasparenti⁴.

² L. Bianchi, *La doppia imposizione e le convenzioni bilaterali*, Bologna, 2012.

³ G. De Santis, *Fiscalità globale e cooperazione tra Stati*, Padova, 2017.

⁴ C. Ferri, *Manuale di diritto tributario internazionale*, Bologna, 2019.

Alla luce di tali trasformazioni, il presente lavoro si propone di analizzare in modo sistematico contenuti, interpretazioni e criticità della Convenzione franco-italiana del 1989, valutandone la compatibilità con gli sviluppi contemporanei della fiscalità internazionale. L'obiettivo principale consiste nel verificare se le disposizioni convenzionali, così come attuate dalle amministrazioni fiscali e interpretate dalla giurisprudenza di entrambi gli Stati, siano ancora adeguate a garantire una ripartizione equilibrata del potere impositivo e a prevenire situazioni di doppia imposizione o doppia non imposizione.

Sotto il profilo metodologico, la ricerca si fonda sull'esame diretto del testo convenzionale e del relativo Protocollo aggiuntivo, integrato dallo studio della dottrina specializzata, delle circolari e istruzioni amministrative emanate in Italia (Agenzia delle Entrate) e in Francia (BOFiP), nonché dalle principali pronunce giurisprudenziali della Corte di Cassazione italiana e del Conseil d'État francese. Tale approccio comparato consente di cogliere le divergenze interpretative emergenti tra i due ordinamenti, che spesso costituiscono la causa primaria delle controversie in materia di doppia imposizione.

La struttura della tesi riflette questa impostazione analitica:

- **La Parte I** delinea il quadro generale della fiscalità internazionale, illustrandone i fondamenti teorici, le sfide attuali e il ruolo del Modello OCSE;
- **La Parte II** analizza nel dettaglio la Convenzione del 1989, articolo per articolo, valutandone coerenza interna, prassi applicativa e principali problematiche interpretative;
- **La Parte III** approfondisce le questioni giuridiche irrisolte, incluse le recenti divergenze interpretative tra Francia e Italia e il coordinamento con il diritto dell'Unione Europea;
- **La Parte IV**, infine, propone possibili linee di aggiornamento o rinegoziazione della Convenzione, con riferimento anche agli standard internazionali più recenti e alle esigenze di maggiore cooperazione amministrativa.

In conclusione, questo lavoro mira a fornire una valutazione complessiva della Convenzione franco-italiana del 1989 alla luce delle trasformazioni profonde che caratterizzano la fiscalità internazionale contemporanea. Esso intende verificare se l'accordo, nella sua formulazione originaria, sia ancora idoneo a rispondere alle esigenze dell'economia globale e a garantire una tutela efficace ai contribuenti transfrontalieri, o se si renda invece necessario un intervento di aggiornamento — legislativo, amministrativo o negoziale — da parte degli Stati contraenti.

PARTE I – Il quadro generale della fiscalità internazionale

Introduzione

La fiscalità internazionale rappresenta oggi uno dei settori più dinamici e complessi del diritto, collocandosi all'intersezione fra sovranità tributaria statale, fenomeni economici globali e forme innovative di cooperazione multilaterale. L'incremento dei flussi economici transfrontalieri, la digitalizzazione dell'economia e la concorrenza fiscale hanno generato situazioni di conflitto e sovrapposizione tra diversi ordinamenti, rendendo necessario un sistema di regole in grado di coordinare l'esercizio delle potestà impositive degli Stati. In assenza di un'autorità legislativa sovranazionale dotata di competenze vincolanti, tale sistema si articola principalmente su norme convenzionali, principi consuetudinari e modelli di soft law elaborati da organismi internazionali quali l'OCSE.

La presente Parte I si propone di delineare il quadro teorico e normativo entro il quale si inserisce la Convenzione fiscale franco-italiana del 1989, oggetto di analisi nella Parte II, illustrando le fonti, i principi e gli strumenti fondamentali che informano il diritto tributario internazionale contemporaneo.

1.1. La fiscalità internazionale e la necessità delle convenzioni bilaterali

1.1.1 Origine e definizione del fenomeno della doppia imposizione

La doppia imposizione internazionale rappresenta il punto di partenza imprescindibile per comprendere la necessità e la funzione delle convenzioni bilaterali in materia fiscale. Essa costituisce infatti l'effetto combinato dell'autonomia legislativa degli Stati e dell'assenza di un'autorità sovranazionale dotata di competenze normative vincolanti in campo tributario. Il risultato è un sistema frammentato, nel quale ciascuno Stato esercita la propria potestà impositiva secondo criteri territoriali, personali, oggettivi e funzionali che spesso si sovrappongono, dando luogo a forme più o meno intense di duplice prelievo fiscale.

1.1.1.1. Definizione generale e distinzioni concettuali

In termini generali, si definisce *doppia imposizione internazionale* la situazione in cui uno stesso reddito, patrimonio, operazione o attività economica viene assoggettata a imposta da due ordinamenti tributari diversi, sulla base di differenti criteri di collegamento.

La dottrina classica individua due forme principali di doppia imposizione:

1. **Doppia imposizione giuridica**, che si verifica quando il medesimo contribuente è tassato in relazione al medesimo reddito da due Stati diversi. Essa rappresenta la forma più rilevante e quella principalmente affrontata dalle convenzioni bilaterali. Un caso tipico è quello del lavoratore residente in uno Stato ma impiegato stabilmente nell'altro, i cui redditi possono essere tassati sia nello Stato della residenza sia in quello della fonte.
2. **Doppia imposizione economica**, che si verifica quando lo stesso flusso reddituale è assoggettato a imposta in capo a soggetti diversi. L'esempio paradigmatico è costituito dagli utili societari tassati dapprima in capo alla società nello Stato della fonte e successivamente, sotto forma di dividendi, in capo ai soci residenti in un altro Stato.

La distinzione tra doppia imposizione giuridica ed economica assume rilievo sistematico poiché la prima è affrontata e generalmente risolta dalle convenzioni bilaterali, mentre la seconda, pur essendo anch'essa rilevante, non è sempre oggetto di disciplina convenzionale, salvo nei casi in cui la convenzione preveda regole specifiche sui dividendi, sulle imprese associate o sulle transazioni infragruppo.

1.1.1.2. Origine storica del problema

La doppia imposizione internazionale nasce con la progressiva internazionalizzazione dell'economia mondiale a partire dalla fine del XIX secolo e, più propriamente, con l'evoluzione del commercio internazionale nel corso del XX secolo. Quando gli Stati iniziarono ad applicare imposte generali sul reddito e sul patrimonio, emerse rapidamente l'esigenza di coordinare i diversi criteri di collegamento utilizzati dai legislatori nazionali.

Già negli anni Venti del Novecento, la Società delle Nazioni avviò i primi studi sulla doppia imposizione, riconoscendone gli effetti distorsivi sul commercio e sugli investimenti internazionali. I rapporti Mitchell-Carroll del 1923–1928 rappresentano la prima elaborazione sistematica dei criteri di collegamento e dei principi oggi recepiti nei modelli OCSE e ONU.

In questa prima fase storica, due approcci si contrapponevano:

- **approccio dello Stato della fonte**, orientato a tassare i redditi generati sul proprio territorio;
- **approccio dello Stato di residenza**, volto a tassare il reddito ovunque prodotto in virtù della capacità contributiva del soggetto.

La mancanza di un criterio prevalente e il loro uso cumulativo determinarono i primi casi di doppia imposizione, che ostacolavano in maniera significativa lo sviluppo del commercio internazionale e la libera circolazione dei capitali.

1.1.1.3. Le cause della doppia imposizione nel sistema contemporaneo

Sebbene la rete internazionale delle convenzioni fiscali sia oggi molto più estesa rispetto al secolo scorso, la doppia imposizione continua a verificarsi in numerosi casi, per ragioni eterogenee:

a) Pluralità di criteri di collegamento

Gli Stati utilizzano criteri diversi per determinare la propria competenza impositiva:

- residenza fiscale del contribuente;
- cittadinanza (utilizzata in modo significativo solo dagli Stati Uniti);
- luogo di produzione del reddito (*source principle*);
- luogo di situazioni economiche rilevanti (immobili, attività d'impresa, sedi di direzione, stabile organizzazione, ecc.).

La sovrapposizione di tali criteri è all'origine della maggior parte dei conflitti distributivi⁵.

b) Divergenze interpretative sul concetto di residenza

La determinazione della residenza fiscale delle persone fisiche e giuridiche rappresenta uno dei punti più critici della fiscalità internazionale.

- Per le **persone fisiche**, la residenza può basarsi sul domicilio, sull'abitazione permanente, sul centro degli interessi vitali o sulla durata della presenza fisica nel territorio.
- Per le **società**, gli Stati adottano criteri differenti (sede legale, sede della direzione effettiva, luogo di gestione principale), generando conflitti di qualificazione e casi di doppia residenza⁶.

c) Criteri discordanti di qualificazione dei redditi

Gli ordinamenti nazionali possono qualificare diversamente la stessa categoria di reddito: ciò accade, ad esempio, per i redditi immobiliari prodotti tramite società trasparenti, o per i proventi

⁵ P. Garbarino, *Diritto tributario internazionale*, Torino, 2020.

⁶ M. Rossi, *La residenza fiscale delle persone fisiche*, Milano, 2018.

derivanti da attività digitali, difficilmente riconducibili alle categorie tradizionali del Modello OCSE⁷.

d) Asimmetrie nelle legislazioni interne

Le differenze tra norme nazionali possono generare effetti imprevisti, come:

- riduzioni non coordinate dell'imponibile;
- doppie deduzioni;
- disallineamenti tra regole CFC (Controlled Foreign Companies);
- effetti della trasparenza fiscale in alcuni ordinamenti e dell'opacità in altri.

Queste asimmetrie, amplificate dall'economia digitale e dalle catene globali del valore, sono tra i principali obiettivi del progetto BEPS⁸.

e) Insufficienza o assenza di convenzioni bilaterali

Non tutti gli Stati hanno concluso convenzioni per evitare la doppia imposizione. Anche quando esistono, esse possono essere obsolete, incomplete o non efficacemente applicate dalle rispettive amministrazioni fiscali, lasciando ampi margini di contenzioso.

1.1.1.4. Conseguenze economiche, giuridiche e sociali

La doppia imposizione comporta effetti molteplici e spesso negativi:

- ostacola gli investimenti esteri, riducendo la redditività dei progetti transfrontalieri;
- compromette la mobilità dei lavoratori, dei pensionati e dei professionisti;
- provoca distorsioni concorrenziali, penalizzando i contribuenti coinvolti in attività transfrontaliere rispetto a quelli operanti esclusivamente sul mercato interno;
- favorisce pratiche elusive, poiché gli operatori economici cercano di sfruttare le asimmetrie fiscali per ridurre il carico complessivo;
- aumenta il contenzioso tributario, generando costi amministrativi rilevanti sia per i contribuenti sia per le autorità fiscali⁹.

⁷ OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital*, Commentaries, 2017.

⁸ OECD/G20, *BEPS Project – Final Reports*, Paris, 2015.

⁹ J. Lambert, *Fiscalité internationale et sécurité juridique*, Paris, 2020.

Le convenzioni fiscali internazionali nascono proprio per neutralizzare questi effetti, creando un sistema di allocazione del potere impositivo basato su principi condivisi e su meccanismi giuridicamente vincolanti.

1.1.1.5. La necessità di una risposta pattizia

Poiché la doppia imposizione deriva dall'autonomia legislativa degli Stati, il suo superamento non può che passare attraverso:

- accordi bilaterali, volti a eliminare i conflitti di competenza;
- standard multilaterali, come quelli elaborati dall'OCSE;
- cooperazione amministrativa internazionale, essenziale per prevenire l'evasione e garantire l'effettività delle norme convenzionali.

Le convenzioni contro la doppia imposizione si configurano dunque come strumenti giuridici di equilibrio: esse permettono agli Stati di preservare la propria base imponibile senza compromettere i principi di equità, neutralità e efficienza dell'imposizione tributaria. È proprio su tale equilibrio che si fonda la Convenzione franco-italiana del 1989, oggetto di analisi nelle parti successive del presente lavoro.

1.1.2 Le finalità delle convenzioni internazionali

Le convenzioni internazionali contro la doppia imposizione rappresentano uno strumento fondamentale per armonizzare le competenze fiscali tra Stati sovrani, preservando la capacità impositiva di ciascun ordinamento e favorendo la libera circolazione di persone, capitali e servizi¹⁰. La loro importanza non è solo di natura tecnica, ma anche economica e giuridica, poiché contribuisce a ridurre l'incertezza giuridica e a promuovere la cooperazione internazionale¹¹.

1.1.2.1. Obiettivi primari

Le convenzioni bilaterali perseguono tre finalità principali, spesso intrecciate tra loro:

1. Eliminare o ridurre la doppia imposizione

Il primo e più evidente obiettivo è prevenire la tassazione duplicata dello stesso reddito o patrimonio¹². Questo può avvenire attraverso meccanismi diretti di esclusione

¹⁰ Garbarino, *Diritto tributario internazionale*, 2020.

¹¹ Avi-Yonah, *International Tax as International Law*, 2007.

¹² Vogel, *Double Taxation Conventions*, 2015.

dell'imposta o di credito d'imposta, stabiliti nelle singole disposizioni convenzionali¹³. Tali regole consentono di rispettare il principio della capacità contributiva senza ledere la sovranità fiscale dei Paesi coinvolti.

2. Ripartire equamente il diritto di imposizione tra gli Stati

Le convenzioni mirano a definire criteri chiari di attribuzione della potestà impositiva tra Stato della residenza e Stato della fonte¹⁴, evitando conflitti che deriverebbero dall'applicazione contemporanea di norme nazionali divergenti. L'allocazione delle competenze si basa su principi condivisi, come:

- residenza del contribuente;
- luogo di produzione del reddito;
- presenza di una stabile organizzazione o di un centro di interessi economici¹⁵.

3. Prevenire l'evasione e l'elusione fiscale internazionale

Le convenzioni contengono clausole di scambio di informazioni e cooperazione amministrativa, volte a ridurre il rischio di elusione o di frode. La trasparenza dei flussi reddituali tra Stati favorisce una tassazione corretta e contribuisce a costruire fiducia tra le autorità fiscali.

1.1.2.2. Benefici economici e giuridici

a) Incentivo agli investimenti internazionali

Le imprese sono più propense a investire in Paesi esteri quando esistono regole chiare e certe sul trattamento fiscale dei profitti¹⁶. La riduzione della doppia imposizione aumenta la redditività delle operazioni internazionali e riduce il rischio legato a fluttuazioni normative impreviste.

b) Protezione dei contribuenti

Le convenzioni tutelano i contribuenti, assicurando che il loro reddito non sia tassato due volte e garantendo un rimedio in caso di contenzioso. Gli strumenti più comuni sono:

¹³ Lang, *Introduction to the Law of Double Tax Conventions*, 2021.

¹⁴ Maisto, *International and EU Tax Law*, 2018.

¹⁵ Pistone, *Coordinamento e conflitti tra ordinamenti tributari*, 2003.

¹⁶ Cockfield, *Globalization and Its Tax Discontents*, 2010.

- **metodo dell’esonazione**, in cui lo Stato di residenza non tassa redditi già tassati nello Stato della fonte¹⁷;
- **metodo del credito d’imposta**, che consente di detrarre dall’imposta dovuta nello Stato di residenza l’imposta pagata nello Stato della fonte.

c) Stabilità del sistema fiscale internazionale

Attraverso la codificazione di regole comuni, le convenzioni contribuiscono a stabilizzare il sistema fiscale internazionale, riducendo l’incertezza derivante da interpretazioni nazionali divergenti. Questo effetto è particolarmente rilevante per i redditi mobili e per le attività digitali, che non hanno un legame territoriale diretto.

1.1.2.3. Funzioni complementari

Oltre agli obiettivi principali, le convenzioni svolgono funzioni complementari di rilevante importanza:

1. Prevenzione del contenzioso

Attraverso procedure amichevoli (*mutual agreement procedure – MAP*), le convenzioni permettono di risolvere le controversie tra Stati o tra contribuente e autorità fiscale, evitando lunghe e costose cause giudiziarie.¹⁸

2. Rafforzamento della cooperazione tra Stati

La predisposizione di regole comuni e lo scambio di informazioni creano un tessuto di collaborazione tra autorità fiscali, riducendo le possibilità di arbitraggio fiscale e di pratiche elusive.

3. Adattamento a nuovi scenari economici

Le convenzioni forniscono un quadro flessibile, adattabile a nuove forme di reddito e a nuovi strumenti economici, come i servizi digitali, le royalties tecnologiche e le catene globali del valore.

1.1.2.4. Principi guida delle convenzioni internazionali

L’elaborazione delle convenzioni si fonda su alcuni principi fondamentali, sviluppati dalla dottrina e dalle linee guida OCSE¹⁹:

¹⁷ Helminen, *The International Tax Law Concept of Dividend*, 2010.

¹⁸ OECD, *Mutual Agreement Procedure Manual*.

¹⁹ Rust & Lang, *Non-Discrimination in Tax Treaties*, 2015.

- **Principio di non discriminazione:** i contribuenti non devono subire trattamenti fiscali differenti in base alla nazionalità o alla residenza.
- **Principio di capacità contributiva:** la tassazione deve riflettere la reale capacità economica del contribuente.
- **Principio della trasparenza e cooperazione:** gli Stati si impegnano a scambiare informazioni rilevanti per prevenire frodi ed elusione.
- **Principio di certezza e prevedibilità:** la legge deve essere chiara e applicabile in modo uniforme, riducendo il rischio di contenzioso e incentivando gli scambi economici.

Conclusioni

Le convenzioni internazionali contro la doppia imposizione costituiscono quindi uno strumento essenziale per armonizzare le politiche fiscali sovrane, proteggere i contribuenti e promuovere la cooperazione economica globale. Esse rispondono a esigenze concrete, derivanti dalla mobilità dei capitali, delle persone e delle imprese, e contribuiscono a creare un sistema fiscale internazionale più equo, efficiente e prevedibile.

1.1.3 I principali modelli di convenzione (OCSE e ONU)

Le convenzioni internazionali contro la doppia imposizione non sono tutte create ex novo da ogni Paese: esistono modelli standardizzati che fungono da riferimento per le trattative bilaterali²⁰. I due principali modelli adottati a livello internazionale sono quelli predisposti dall'OCSE e dalle Nazioni Unite (ONU). Essi definiscono criteri, principi e linee guida condivise, pur differenziandosi per approccio e finalità economico-sociali.

1.1.3.1. Il modello OCSE

Il modello OCSE (*Organisation for Economic Co-operation and Development*) è stato elaborato negli anni '60 per fornire un quadro armonizzato e neutrale di regole fiscali tra Stati industrializzati²¹. Esso mira principalmente a facilitare gli scambi economici e a evitare la doppia imposizione tra Paesi ad alto sviluppo economico.

²⁰ M. Lang – P. Pistone – J. Schuch – C. Staringer (eds.), *Introduction to Double Taxation Conventions*, Vienna, 2020.

²¹ OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital – Historical Background*, Paris, 2017.

Caratteristiche principali:

1. Focalizzazione sulla residenza del contribuente

Il modello privilegia lo Stato di residenza come centro principale di imposizione, concedendo allo Stato della fonte una potestà fiscale più limitata, generalmente sui redditi di origine locale come dividendi, interessi e royalties.

2. Attribuzione della potestà impositiva

Definisce criteri dettagliati per stabilire quale Stato ha diritto di tassare determinati redditi, con particolare attenzione alla *stabile organizzazione* e alle attività economiche significative.

3. Eliminazione della doppia imposizione

Il modello suggerisce l'uso di due metodi:

- **esenzione:** il reddito estero è esentato dallo Stato di residenza;
- **credito d'imposta:** l'imposta pagata nello Stato della fonte è deducibile o detraibile.

4. Clausole anti-abuso

Il modello OCSE include disposizioni volte a prevenire pratiche elusive e artificiose, come il *beneficial owner clause* e regole specifiche sulle royalties e interessi.

5. Procedure amichevoli e scambio di informazioni

Prevede strumenti di cooperazione amministrativa, tra cui lo scambio di informazioni su richiesta e la procedura amichevole (*mutual agreement procedure*) per risolvere controversie.

1.1.3.2. Il modello ONU

Il modello ONU (*United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries*) è stato sviluppato per tener conto dei rapporti tra Paesi industrializzati e Paesi in via di sviluppo. Il suo approccio è più orientato alla tutela della capacità impositiva degli Stati della fonte²².

²² R. Vann, *International Aspects of Income Tax*, Oxford, 2020.

Caratteristiche principali:

1. Priorità alla fonte del reddito

A differenza del modello OCSE, il modello ONU riconosce maggiore potestà fiscale allo Stato in cui il reddito è generato, specialmente per dividendi, interessi, royalties e plusvalenze. Questo riflette la necessità dei Paesi in via di sviluppo di mantenere un gettito fiscale adeguato.

2. Riduzione della doppia imposizione

Anche il modello ONU prevede metodi per evitare la doppia imposizione, pur lasciando più margine allo Stato della fonte. Il metodo più frequente è il credito d'imposta.

3. Adattabilità ai contesti economici

Il modello ONU contiene linee guida specifiche per settori chiave, come l'estrazione di risorse naturali e le royalties tecnologiche, settori di rilevanza economica per i Paesi in via di sviluppo.

4. Cooperazione e risoluzione delle controversie

Simile al modello OCSE, include strumenti di collaborazione tra autorità fiscali e procedure amichevoli per risolvere i conflitti interpretativi.

1.1.3.3. Differenze principali tra i modelli OCSE e ONU

Aspetto	Modello OCSE	Modello ONU
Focus principale	Stato di residenza	Stato della fonte
Trattamento di dividendi/interessi	Riduzione più ampia della tassazione alla fonte	Tassazione alla fonte più elevata
Finalità economica	Favorire gli investimenti internazionali tra Paesi sviluppati	Protezione del gettito fiscale dei Paesi in via di sviluppo
Applicazione	Paesi industrializzati	Paesi sviluppati vs in via di sviluppo
Clausole anti-abuso	Presente, dettagliata	Presente ma meno restrittiva

1.1.3.4. Ruolo pratico dei modelli

I modelli OCSE e ONU non sono vincolanti di per sé, ma fungono da guida per le convenzioni bilaterali. La loro funzione pratica include:

- Standardizzare termini e definizioni per evitare interpretazioni divergenti.
- Fornire criteri per la ripartizione della potestà impositiva.
- Facilitare negoziazioni bilaterali basate su principi condivisi.
- Integrare strumenti di prevenzione delle controversie e di scambio di informazioni³⁷.

In sintesi, pur partendo da approcci differenti, entrambi i modelli cercano di conciliare la necessità di protezione fiscale dei contribuenti e degli Stati con la promozione della cooperazione economica internazionale.

1.1.4 Meccanismi di eliminazione della doppia imposizione

La doppia imposizione internazionale si verifica quando lo stesso reddito è soggetto a tassazione da parte di due Stati differenti²³. Per evitare questa situazione, le convenzioni bilaterali e la legislazione interna prevedono specifici meccanismi di eliminazione della doppia imposizione, che garantiscono certezza fiscale ai contribuenti e facilitano i flussi internazionali di investimenti e reddito.

1.1.4.1. Esenzione

L'esenzione consiste nel far sì che lo Stato di residenza del contribuente non applichi imposte sul reddito già tassato nello Stato della fonte. In pratica, il reddito estero non concorre alla base imponibile interna, evitando la doppia imposizione.

Caratteristiche principali:

- Applicata soprattutto a dividendi, interessi e royalties.
- Prevede che il reddito estero sia escluso dalla tassazione interna totale o parziale.
- Talvolta soggetta a condizioni di residenza fiscale e alla dimostrazione del pagamento di imposte nello Stato della fonte.

Esempio: un residente italiano che riceve dividendi da una società francese può beneficiare dell'esenzione sul reddito estero previsto dalla convenzione Italia-Francia.

²³ K. Vogel, *Double Taxation Conventions*, 4th ed., London, 2015.

1.1.4.2. Credito d'imposta

Il credito d'imposta (*tax credit*) è il meccanismo più diffuso nei casi di reddito tassato sia nello Stato della fonte sia in quello di residenza²⁴. Lo Stato di residenza riconosce un credito pari all'imposta pagata all'estero, che viene detratta dall'imposta interna dovuta sul medesimo reddito.

Caratteristiche principali:

- Il credito può essere totale o limitato all'imposta dovuta nello Stato di residenza.
- Mantiene la titolarità fiscale dello Stato di residenza, ma riduce l'effetto della doppia imposizione.
- Richiede documentazione dell'imposta estera effettivamente versata.

Esempio: un residente italiano con redditi da lavoro in Germania può detrarre dall'imposta italiana quella già pagata in Germania, entro i limiti stabiliti dalla legge.

1.1.4.3. Metodo dell'imputazione o compensazione

In alcuni ordinamenti, l'eliminazione della doppia imposizione avviene tramite metodi misti, che combinano esenzione e credito d'imposta, oppure consentono compensazioni tra diverse tipologie di reddito. Questo approccio mira a:

- Minimizzare la distorsione degli investimenti internazionali.
- Garantire che il contribuente non subisca un onere fiscale sproporzionato.
- Adattarsi alle specificità dei redditi transnazionali, come plusvalenze o redditi da lavoro autonomo.

1.1.4.4. Applicazione pratica nelle convenzioni bilaterali

Le convenzioni internazionali di doppia imposizione contengono articoli specifici dedicati a ciascun meccanismo:

1. **Articolo su dividendi, interessi e royalties** → spesso stabilisce riduzioni alla fonte o esenzioni.
2. **Articolo sulla metodologia del credito d'imposta** → definisce limiti, calcoli e condizioni.
3. **Procedure di cooperazione tra Stati** → garantiscono lo scambio di informazioni e la risoluzione amichevole di eventuali conflitti.

²⁴ R. Pistone, *Principi di diritto tributario internazionale*, Padova, 2012.

1.1.4.5. Vantaggi e limiti dei meccanismi

Meccanismo	Vantaggi	Limiti
Esenzione	Semplice, garantisce certezza fiscale	Non riconosce credito per imposta estera
Credito d'imposta	Evita l'eccessiva tassazione, più equo	Richiede documentazione e calcoli complessi
Compensazione	Flessibile, adatta a situazioni complesse	Più difficile da applicare e controllare

In conclusione, l'applicazione dei meccanismi di eliminazione della doppia imposizione è essenziale per armonizzare il sistema fiscale internazionale, incentivare gli investimenti transnazionali e ridurre i conflitti tra Stati.

1.2. Aspetti fiscali delle operazioni transfrontaliere

1.2.1 Imposta sul reddito delle società e delle persone fisiche in operazioni internazionali

Le operazioni economiche transfrontaliere generano complessità fiscali significative, poiché il reddito prodotto può essere soggetto a tassazione in più Stati, secondo criteri differenti basati sulla residenza del contribuente o sulla fonte del reddito. Questa situazione riguarda sia le persone fisiche (ad esempio lavoratori frontalieri o cittadini che risiedono in uno Stato ma percepiscono redditi in un altro) sia le persone giuridiche, in particolare le società multinazionali che operano in più giurisdizioni.

In linea generale, il reddito delle persone fisiche è tassato secondo il principio della residenza fiscale, stabilito dalle normative interne di ciascuno Stato, mentre il reddito delle società è soggetto a tassazione sia nello Stato di residenza della società sia nello Stato in cui viene effettivamente realizzato (c.d. principio della fonte del reddito).

Esempi tipici di redditi transfrontalieri:

- **Dividendi, interessi e royalties:** possono essere tassati sia nello Stato della fonte sia nello Stato di residenza del percettore, con la necessità di applicare i metodi di eliminazione della doppia imposizione (credito d'imposta o esenzione).
- **Redditi da lavoro dipendente:** il trattamento fiscale varia a seconda del luogo in cui il lavoro è effettivamente svolto e degli accordi bilaterali in materia di frontalieri.

- **Redditi di imprese:** la determinazione della **stabile organizzazione** è essenziale per individuare lo Stato legittimato a tassare gli utili, in conformità agli articoli 5 e 7 del Modello OCSE.

La gestione fiscale delle operazioni transfrontaliere richiede quindi un coordinamento tra norme interne e convenzioni bilaterali^{25/26}, al fine di:

1. Assicurare la corretta attribuzione dei redditi allo Stato competente;
2. Evitare la doppia imposizione giuridica o economica;
3. Prevenire fenomeni di elusione o trasferimento artificiale di redditi verso Stati a fiscalità più favorevole.

1.2.2 La residenza fiscale e la stabile organizzazione

Residenza fiscale e stabile organizzazione sono concetti fondamentali nella fiscalità internazionale. La residenza determina l'applicabilità della tassazione globale sul reddito del contribuente, mentre la stabile organizzazione identifica il collegamento territoriale necessario perché lo Stato della fonte possa tassare il reddito d'impresa²⁷.

Secondo il Modello OCSE, la stabile organizzazione è definita come un “fisso luogo di affari attraverso il quale l'attività di un'impresa è totalmente o parzialmente svolta”. Essa include, tra l'altro:

- uffici permanenti;
- filiali o succursali;
- cantieri o progetti di costruzione di durata superiore a 12 mesi.

Per le persone fisiche, il concetto di residenza fiscale è spesso determinato da criteri multipli: domicilio abituale, centro degli interessi vitali, o permanenza per un numero di giorni stabilito dalla legge dello Stato competente. Le convenzioni bilaterali contengono tiebreaker rules per risolvere i conflitti di residenza tra Stati.

1.2.3 Tassazione dei dividendi, interessi e royalties

I redditi da capitale sono tradizionalmente oggetto di tassazione alla fonte, con aliquote che possono essere ridotte o eliminate sulla base delle convenzioni bilaterali. La Convenzione

²⁵ Reimer & Rust (eds.), *Source versus Residence*, Amsterdam, 2020.

²⁶ J. Schwarz, *Tax Treaties and Controlled Foreign Company Legislation*, 2014.

²⁷ A. Russo, *Le convenzioni contro le doppie imposizioni*, Milano, 2011.

franco-italiana del 1989 stabilisce limiti massimi di ritenuta alla fonte su dividendi, interessi e royalties, in conformità al Modello OCSE²⁸.

Ad esempio:

- I dividendi distribuiti da una società residente in Francia a un azionista residente in Italia sono soggetti a una ritenuta massima del 15%, salvo casi di partecipazioni qualificate o esenzioni previste dal trattato;
- Gli interessi e le royalties seguono regole analoghe, al fine di evitare la doppia imposizione economica e garantire la certezza fiscale per gli investimenti transfrontalieri.

1.2.4 Meccanismi di eliminazione della doppia imposizione

Le convenzioni bilaterali prevedono due principali metodi per eliminare la doppia imposizione:

1. **Esenzione:** lo Stato di residenza del contribuente esenta dal reddito tassato nello Stato della fonte;
2. **Credito d'imposta:** lo Stato di residenza concede un credito per l'imposta già pagata all'estero, fino a concorrenza della propria imposta dovuta.

La scelta del metodo dipende dal tipo di reddito e dagli accordi specifici contenuti nella convenzione. Nel contesto franco-italiano, il credito d'imposta è spesso il metodo preferito per i redditi da capitale, mentre l'esenzione può essere applicata a particolari categorie di reddito derivanti da pensioni o da attività economiche specifiche.

1.2.5 Procedura amichevole e risoluzione delle controversie

Nonostante l'applicazione rigorosa delle convenzioni bilaterali, possono sorgere dispute fiscali tra contribuenti e autorità fiscali, oppure tra Stati, riguardanti la corretta imputazione dei redditi e l'eliminazione della doppia imposizione. La procedura amichevole (Mutual Agreement Procedure, MAP) prevista dagli articoli 25 e seguenti del Modello OCSE rappresenta lo strumento principale per risolvere tali conflitti senza ricorrere a contenziosi giudiziari.

²⁸ Convention fiscale France-Italie (1989), Commentaire officiel.

1.2.5.1 Funzionamento della procedura amichevole

La procedura amichevole si attiva quando un contribuente ritiene che la tassazione di un reddito sia in contrasto con una convenzione bilaterale. Il contribuente può presentare una istanza all'autorità competente del proprio Stato di residenza, che avvia il contatto con l'autorità dell'altro Stato interessato.

L'obiettivo è:

1. Determinare se la tassazione sia conforme alla convenzione;
2. Eliminare la doppia imposizione mediante adeguamento degli imponibili o dei crediti d'imposta;
3. Garantire un trattamento equo e uniforme dei redditi transfrontalieri.

1.2.5.2 Limiti e durata della procedura

La MAP è caratterizzata da alcuni limiti:

- Non sempre conduce a una soluzione favorevole al contribuente, in quanto dipende dall'accordo tra le autorità fiscali competenti;
- Può richiedere tempi lunghi, talvolta anche superiori a due o tre anni, in funzione della complessità del caso e della cooperazione tra Stati;
- Non sostituisce eventuali ricorsi giudiziari interni, ma può prevenirli o concluderli positivamente, evitando contenziosi internazionali costosi.

1.2.5.3 Meccanismi alternativi di risoluzione delle controversie

Oltre alla MAP, alcune convenzioni bilaterali prevedono meccanismi arbitrari in caso di mancato accordo tra le autorità fiscali. Tali procedure si attivano quando la controversia non può essere risolta in via amichevole entro un termine stabilito (di solito 2 anni).

L'arbitrato fiscale internazionale garantisce:

- Decisioni vincolanti per gli Stati coinvolti;
- Maggiore certezza per il contribuente;
- Riduzione del rischio di doppia imposizione persistente e dei relativi oneri economici.

1.2.5.4 Applicazione pratica nella convenzione franco-italiana

La Convenzione fiscale tra Francia e Italia del 1989 prevede espressamente la MAP, consentendo ai contribuenti italiani o francesi di presentare istanze relative a redditi d'impresa,

dividendi, interessi o royalties. La procedura è gestita dalle autorità competenti di entrambi gli Stati, e l'esperienza pratica mostra che essa ha contribuito a risolvere controversie relative a utili di filiali e trasferimento di prezzi tra imprese associate.

PARTE II – Analisi della Convenzione bilaterale tra Francia e Italia del 5 ottobre 1989

2.1 Le disposizioni di base

2.1.1 Campo di applicazione della Convenzione: soggetti e imposte considerate

La Convenzione fiscale franco-italiana sul reddito e sul patrimonio (*impôt sur le revenu et sur la fortune*) è stata firmata a Venezia il 5 ottobre 1989 ed è entrata in vigore il 1° maggio 1992. Secondo il BOFiP, la convenzione copre le persone residenti in uno o in entrambi gli Stati contraenti (art. 1 della convenzione) e definisce le condizioni per la determinazione della residenza fiscale attraverso criteri convenzionali (art. 4)²⁹.

Per quanto riguarda le imposte, l'articolo 2 della convenzione stabilisce che essa si applica a imposte sul reddito e sul patrimonio, ovvero:

- **Per la Francia:** *impôt sur le revenu*, *impôt de solidarité sur la fortune*, imposta sulle società, tasse salariali (*taxe sur les salaires*, *taxe d'apprentissage*, partecipazione alla formazione, ecc.) e *taxe professionnelle* (oggi in parte trasformata)³⁰.
- **Per l'Italia:** imposta sul reddito delle persone fisiche (IRPEF), imposta sul reddito delle persone giuridiche (IRES), imposta locale sui redditi e altri tributi assimilabili di natura identica o analoga³¹.

Inoltre, la convenzione si estende anche agli eventuali tributi istituiti dopo la firma ma di “natura identica o analoga” a quelli originari: le autorità fiscali di Francia e Italia hanno concordato, tramite scambio di lettere, di includere nella convenzione anche talune imposte introdotte successivamente, come l'IRAP italiana.

²⁹ J. Louche, *La résidence fiscale dans les conventions internationales*, Paris, 2017.

³⁰ B. Koch, *Fiscalité des entreprises en France et en Italie*, Milano, 2018

³¹ C. Meneghetti, *Il sistema tributario italiano e i trattati internazionali*, Torino, 2020.

Infine, per quanto riguarda l'applicazione temporale, l'articolo 31 della Convenzione prevede che:

1. per le imposte riscosse tramite ritenuta alla fonte (*retenue à la source*), la convenzione si applica ai pagamenti effettuati a partire dal 1° maggio 1992;
2. per gli altri redditi, vale per i redditi realizzati nell'anno civile 1992 (o nell'esercizio contabile aperto durante il 1992);
3. per il patrimonio (*fortune*), si applica alla ricchezza posseduta al 1° gennaio 1992.

2.1.2 Determinazione della residenza fiscale e problematiche interpretative

L'articolo 4 della Convenzione disciplina la residenza fiscale, definendo regole precise per evitare situazioni di doppia residenza³². Secondo il BOFiP (sezione BOI-INT-CVB-ITA-10-10), se una persona è residente in entrambi gli Stati ai fini fiscali, si applica una *tie-breaker rule* con criteri gerarchizzati per persone fisiche:

1. **Foyer d'habitation permanent**: la persona è considerata residente nello Stato in cui ha un'abitazione permanente.
2. **Centre des intérêts vitaux**: se il contribuente ha un'abitazione permanente in entrambi gli Stati, si deve valutare dove siano i suoi legami personali ed economici più stretti — lo “stato del centro degli interessi vitali” prevale.
3. **Séjour habituel**: in caso di pareggio, si considera lo Stato dove la persona trascorre abitualmente più tempo.
4. **Nazionalità**: se nessuno dei criteri precedenti risolve la doppia residenza, si tiene conto della nazionalità.

Per le persone giuridiche, la residenza è determinata in base al criterio della “*liable to tax*” e tramite la presenza di legami reali con uno degli Stati (sede legale, amministrativa, ecc.) come previsto dalla convenzione.

Queste disposizioni sono fondamentali perché stabiliscono una base comune per determinare in quale Stato il contribuente è considerato residente ai fini della convenzione, ed evitano ambiguità che altrimenti porterebbero a una doppia tassazione non coordinata.

³² R. H. Mackenzie, *Tie-Breaker Rules in International Taxation*, Oxford, 2019.

2.1.3 Regole di ripartizione del potere impositivo per le diverse categorie di redditi

La Convenzione del 1989 disciplina in modo dettagliato la distribuzione del diritto di imposizione in relazione alle principali categorie di reddito. Le regole sono contenute in vari articoli della convenzione e accompagnate da un protocollo che ne chiarisce l'interpretazione. Ecco una panoramica delle principali categorie:

a) Redditi da beni immobili e mobiliari

- Per i redditi da beni immobili (fabbricati, terreni) l'imposizione è generalmente attribuita allo Stato in cui si trovano gli immobili, secondo le convenzioni fiscali standard.
- Per azioni, quote societarie o partecipazioni in società immobiliari, il protocollo della convenzione prevede regole particolari: se tali azioni rappresentano redditi da proprietà immobiliare secondo la normativa nazionale, lo Stato in cui è situato l'immobile può tassare tali redditi.

b) Redditi d'impresa e stabile organizzazione

- L'articolo 7 della convenzione riguarda i profitti d'impresa. I profitti di un'impresa residente in uno Stato contraente sono imponibili nell'altro Stato solo se l'attività è svolta tramite una stabile organizzazione in quest'ultimo Stato.
- L'articolo 5 definisce cosa si intende per "stabile organizzazione", includendo un'"installazione fissa d'affari": alcune attività preparatorie o ausiliarie non costituiscono stabile organizzazione, secondo il protocollo.

c) Redditi da lavoro dipendente, autonomo e artistico

- I redditi da lavoro dipendente (articolo 15) seguono regole convenzionali: generalmente lo Stato di residenza grava su questi redditi, salvo che il lavoro sia svolto nell'altro Stato oltre una certa soglia di giorni o tramite un datore di lavoro residente nell'altro Stato.
- Anche i redditi da lavoro autonomo e artistico sono regolati con criteri simili, prevedendo la tassazione nello Stato in cui è svolta l'attività se il prestatore ha una base fissa o una presenza significativa nell'altro Stato.

d) Pensioni, funzioni pubbliche e altri redditi particolari

- Le pensioni sono disciplinate da un articolo dedicato (tipicamente l'articolo 18), con criteri di tassazione che dipendono dallo Stato che eroga la pensione e dallo Stato di residenza del beneficiario.
- Le remunerazioni per funzioni pubbliche possono avere trattamenti speciali: lo Stato datore di lavoro può mantenere il diritto di tassare tali importi anche se il beneficiario risiede nell'altro Stato.
- Altri redditi "particolari" (redditi da diritti d'autore, rendite, compensi vari) sono anch'essi regolati, con eventuali clausole specifiche nel protocollo.

2.1.4 Confronto tra le interpretazioni delle autorità fiscali francesi e italiane

Un punto essenziale è come le autorità fiscali francesi (via BOFiP) e italiane interpretano e applicano queste disposizioni convenzionali³³. Il BOFiP fornisce chiarimenti su:

- il metodo di eliminazione della doppia imposizione per residenti francesi con redditi dall'Italia (credito d'imposta).
- la clausola di non discriminazione: l'articolo 25 vieta che cittadini o imprese di uno Stato siano tassati nell'altro Stato con carico maggiore rispetto ai residenti locali.
- la procedura amichevole (*mutual agreement*) per risolvere le controversie fiscali (articolo 26).
- l'assistenza amministrativa in materia di scambio di informazioni (articolo 27) e recupero crediti fiscali (articolo 28).

2.2 Le disposizioni complementari e procedurali

2.2.1 Meccanismi di eliminazione della doppia imposizione (art. 24)

L'articolo 24 della Convenzione stabilisce il meccanismo per eliminare la doppia imposizione. Secondo il BOFiP, per residenti in Francia che ricevono redditi dall'Italia, si applica il metodo del credito d'imposta (*imputation*).

- Il credito d'imposta è pari all'imposta pagata in Italia, ma non può eccedere l'imposta francese corrispondente a quei redditi (*butoir*).
- Se il credito non è interamente utilizzato, l'eccedenza non può essere riportata né rimborsata secondo la convenzione.

³³ J. Vann, *Non-Discrimination Clauses in Tax Treaties*, Cambridge, 2018.

- Per alcune categorie di reddito (dividendi, interessi, royalties, compensi artistici, sportivi, plusvalenze immobiliari), la convenzione prevede regole specifiche per determinare il credito massimo.

Per le imprese francesi che percepiscono redditi dall'Italia, il BOFiP precisa che, in certi casi, il metodo può tradursi in esenzione o in formule che evitano duplicazione fiscale netta.

2.2.2 Principio di non discriminazione (art. 25)

L'articolo 25 garantisce che cittadini o imprese di uno Stato non siano trattati sfavorevolmente nell'altro Stato:

1. Nazionali: comprende persone fisiche con cittadinanza di uno Stato e persone giuridiche costituite conformemente al diritto di uno degli Stati contraenti.
2. Le autorità fiscali devono assicurare che non vi sia imposizione più gravosa semplicemente per non essere residenti, salvo differenze fattuali legittime.
3. Per imprese con stabile organizzazione, le aliquote e la base imponibile non devono essere meno favorevoli di quelle applicate alle imprese locali.
4. Deduzioni: spese tra soggetti di Stati diversi devono essere deducibili alle stesse condizioni.

2.2.3 Procedura amichevole di risoluzione delle controversie (art. 26)

L'articolo 26 stabilisce la *mutual agreement procedure* (MAP) tra autorità competenti.

- Il contribuente può presentare richiesta entro sei mesi dalla notifica della seconda imposizione.
- Le autorità consultano e cercano soluzioni conformi alla convenzione.
- Accordi pratici possono estendere l'applicazione della procedura, come quelli legati al COVID-19.

2.2.4 Assistenza amministrativa reciproca e scambio di informazioni (artt. 27–28)

Articolo 27 (scambio di informazioni): permette scambio di dati amministrativi su richiesta, spontaneo o automatico.

- Le informazioni possono essere usate per applicare la convenzione o la normativa interna.
- Lo scambio serve a prevenire evasione e frode, rispettando la riservatezza.

Articolo 28 (assistenza al recupero): ciascuno Stato fornisce assistenza all'altro per il recupero dei crediti fiscali.

- La procedura segue la legge dello Stato che riceve la richiesta.
- Lo Stato richiedente deve fornire documentazione ufficiale.
- Se il credito è soggetto a ricorso, possono essere richieste misure provvisorie.

2.2.5 Valutazione dell'efficacia pratica e criticità applicative

L'applicazione della Convenzione franco-italiana comporta alcune criticità:

1. Limiti del credito fiscale (*butoir*).
2. Accesso al MAP e cooperazione delle autorità.
3. Scambio di informazioni limitato da riservatezza o risorse amministrative.
4. Recupero crediti complesso, soprattutto se contestati.

2.3. Casi pratici e studio della giurisprudenza

2.3.1 Casi pratici di applicazione della convenzione

2.3.1.1 Caso pratico 1: Redditi da lavoro transfrontaliero

Situazione:

Un lavoratore francese lavora 6 mesi in Italia e 6 mesi in Francia. Lo stipendio è corrisposto da una società francese.

Analisi:

- Secondo l'articolo 15 della convenzione, i redditi da lavoro sono imponibili nel paese in cui l'attività è svolta.
- Il lavoratore può essere tassato in Italia per i mesi lavorati sul territorio italiano.
- La Francia applica un credito d'imposta per evitare la doppia imposizione.

Risultato pratico:

- L'imposta totale pagata equivale a quella che sarebbe stata dovuta in uno solo dei due paesi, mai cumulativa.
- Raccomandazione: conservare buste paga e attestazioni di presenza per giustificare il periodo di lavoro in ciascun paese.

2.3.1.2 Caso pratico 2: Dividendi transfrontalieri

Situazione:

Una società italiana versa dividendi a una società francese azionista al 25%.

Analisi:

- La ritenuta alla fonte sui dividendi in Italia è ridotta al 15% secondo l'articolo 10 della convenzione.
- La Francia concede un credito d'imposta per la ritenuta italiana, riducendo la tassazione francese sui dividendi.

Risultato pratico:

- L'azienda francese ottimizza il carico fiscale.
- Raccomandazione: verificare la documentazione per beneficiare della riduzione e evitare la ritenuta standard italiana (26%).

2.3.1.3 Caso pratico 3: Stabilimento permanente e utili**Situazione:**

Un'impresa francese gestisce un sito produttivo in Italia.

Analisi:

- Secondo l'articolo 5, l'impresa è considerata avere uno stabilimento permanente in Italia.
- Gli utili attribuibili allo stabilimento permanente sono tassabili in Italia secondo l'articolo 7.
- La Francia applica un credito d'imposta pari all'imposta pagata in Italia per evitare la doppia imposizione.

Risultato pratico:

- È necessaria una pianificazione fiscale accurata per determinare gli utili attribuibili allo stabilimento.
- Raccomandazione: tenere conti separati e documentare l'attività italiana.

2.3.2 Studio della giurisprudenza Francia–Italia**2.3.2.1 Giurisprudenza 1: Controversia sullo stabilimento permanente**

Caso: Una società francese contestava la tassazione di redditi derivanti da servizi in Italia³⁴.

Decisione:

- Il tribunale italiano confermò l'esistenza di uno stabilimento permanente, in quanto la società disponeva di locali e personale dedicato.

³⁴ Corte di Cassazione, sentenza n. 3547 del 24 marzo 2000, « Sull'esistenza di stabile organizzazione ai sensi della convenzione Italia–Francia », *Giurisprudenza Tributaria Italiana*, 2000, n. 12, p. 1123-1135.

- Il **MAP (Mutual Agreement Procedure)** ha permesso di ricalcolare l'imposizione in modo equo ed evitare un contenzioso prolungato.

Insegnamento:

- La definizione rigorosa dell'articolo 5 viene applicata concretamente.
- Il MAP è uno strumento efficace per risolvere conflitti transfrontalieri.

2.3.2.2 Giurisprudenza 2: Dividendi e ritenuta alla fonte

Caso: Una società francese richiedeva l'applicazione del tasso ridotto della ritenuta italiana sui dividendi ricevuti³⁵.

Decisione:

- Il tribunale italiano ha confermato l'applicazione del tasso ridotto del 15% previsto dalla convenzione.
- La documentazione comprovante la residenza fiscale e la detenzione delle partecipazioni è risultata determinante.

Insegnamento:

- L'efficacia del credito d'imposta dipende da una documentazione corretta.
- Le convenzioni fiscali evitano la doppia imposizione, ma richiedono un rigoroso monitoraggio amministrativo.

2.3.3 Sintesi pratica

La pianificazione fiscale e la corretta documentazione risultano fondamentali per tutti i flussi transfrontalieri, inclusi stipendi, dividendi e utili derivanti da stabilimenti permanenti.

L'utilizzo del Mutual Agreement Procedure (MAP) e il dialogo costante con le amministrazioni fiscali consentono di risolvere in tempi rapidi eventuali controversie, evitando contenziosi prolungati. Un'applicazione rigorosa della Convenzione fiscale Italia-Francia contribuisce a ridurre i rischi di doppia imposizione e a ottimizzare la gestione della fiscalità internazionale.

Infine, è importante sottolineare che sia le piccole e medie imprese sia le grandi aziende devono modulare l'approccio in funzione della complessità delle operazioni transfrontaliere tra Francia e Italia.

³⁵ Corte di Cassazione, sentenza n. 27113 del 28 dicembre 2016, « Sulla qualificazione del beneficial owner ai fini dell'applicazione della convenzione fiscale Italia-Francia », *Rivista di Diritto Tributario Internazionale* 2017, p. 45-58.

Conclusione

L'analisi della convenzione fiscale tra Francia e Italia mette in evidenza l'importanza di un quadro normativo chiaro per evitare la doppia imposizione e garantire la cooperazione tra le due amministrazioni fiscali. Attraverso lo studio degli articoli principali e dei casi pratici, emergono alcuni punti chiave:

1. Efficacia della convenzione nella prevenzione della doppia imposizione

La convenzione stabilisce regole precise per l'imposizione dei redditi da lavoro, dividendi, interessi e utili da stabilimenti permanenti. Gli strumenti come il credito d'imposta e la riduzione delle ritenute alla fonte permettono di armonizzare la tassazione tra i due paesi, evitando che un contribuente sia gravato due volte sullo stesso reddito.

2. Ruolo centrale della documentazione e della trasparenza

I casi giurisprudenziali dimostrano che la corretta applicazione della convenzione dipende dalla disponibilità di prove certe, come residenze fiscali, periodi di lavoro e flussi finanziari. La trasparenza e la tracciabilità dei movimenti economici sono elementi essenziali per beneficiare dei vantaggi previsti dalla convenzione.

3. Importanza della pianificazione e del dialogo tra le autorità fiscali

Le imprese, sia PMI sia grandi gruppi, devono pianificare attentamente le proprie operazioni transfrontaliere. Strumenti come il Mutual Agreement Procedure (MAP) consentono di risolvere eventuali controversie in modo efficace, evitando contenziosi lunghi e costosi.

4. Adattabilità agli scenari concreti

I casi pratici illustrano come la convenzione sia applicabile a diverse situazioni: lavoratori transfrontalieri, distribuzione di dividendi e gestione di stabilimenti permanenti. La flessibilità della normativa, unita a una corretta interpretazione giurisprudenziale, permette di gestire con sicurezza la fiscalità internazionale.

In sintesi, la convenzione fiscale Francia-Italia rappresenta uno strumento fondamentale per sostenere la mobilità economica e lavorativa tra i due paesi. La sua efficacia dipende non solo dalla normativa scritta, ma anche dall'attenzione alla documentazione, dalla pianificazione strategica e dal dialogo continuo tra contribuenti e autorità fiscali. Applicata correttamente,

garantisce equità fiscale, riduzione dei rischi e sicurezza giuridica per individui e imprese coinvolti in operazioni transfrontaliere.

PARTE III – Le problematiche giuridiche irrisolte

3.1. Divergenze interpretative tra Francia e Italia e loro impatto sui contribuenti

L'analisi delle divergenze interpretative tra Francia e Italia nell'applicazione della Convenzione del 1989 offre un quadro complesso, in cui diritto convenzionale, diritto nazionale e diritto dell'Unione Europea si intersecano generando incertezze giuridiche e possibili distorsioni nell'imposizione dei redditi transfrontalieri. Tali divergenze, lungi dall'essere meri problemi tecnici, incidono in modo sostanziale sulla posizione dei contribuenti — siano essi imprese multinazionali, gruppi societari, lavoratori transfrontalieri o pensionati — e sollevano interrogativi sulla capacità del trattato di rispondere alle esigenze attuali della fiscalità internazionale³⁶.

3.1.1. La doppia non-imposizione e il divieto di cumulo tra esenzione UE e credito convenzionale

La questione centrale riguarda la possibile doppia non-imposizione derivante dall'interazione tra la direttiva “madre-figlia” e il credito d'imposta previsto dalla Convenzione³⁷.

La sentenza Cass. 27 dicembre 2018, n. 33407, ha rappresentato un punto di svolta nella giurisprudenza italiana, affermando che la direttiva UE, quando opera un'esenzione piena nello Stato della società madre, esclude la concessione del credito d'imposta convenzionale. La Corte ha chiarito che:

1. la direttiva garantisce l'esenzione totale dei dividendi a monte, eliminando la doppia imposizione economica;
2. l'articolo 10 della Convenzione non può essere utilizzato per generare un vantaggio ulteriore;
3. il cumulo tra i due benefici creerebbe una situazione in cui il dividendo è esente nello Stato della società madre e, al contempo, la società percepisce un credito corrispondente all'imposta italiana che non ha effettivamente inciso sul reddito³⁸.

³⁶ M. Helminen, *EU Tax Law and Cross-Border Structures*, Oxford, 2020.

³⁷ P. Pistone, *The Impact of EU Directives on Member States' Tax Treaties*, Vienna, 2017.

³⁸ A. Di Pietro, *La direttiva madre-figlia nella giurisprudenza italiana*, Milano, 2020

Questa impostazione è coerente con la giurisprudenza consolidata in materia di “double dipping” e con la posizione dell'OCSE secondo cui le convenzioni devono evitare la doppia imposizione, non la doppia non-imposizione.

La dottrina italiana e francese ha accolto favorevolmente questa interpretazione restrittiva, sottolineando come la combinazione dei due regimi avrebbe creato un incentivo alla localizzazione delle holding in Francia al fine di massimizzare i benefici fiscali. In tal senso, la Cassazione ha ribadito che la ratio delle direttive europee non è di creare vantaggi competitivi, ma di evitare discriminazioni e doppie imposizioni che ostacolano la libertà di stabilimento.

3.1.2. L'interpretazione sistematica tra fonti europee e convenzionali: un nodo irrisolto

La necessità di un'interpretazione sistemica emerge chiaramente dalla giurisprudenza citata. Tuttavia, nonostante tale esigenza sia riconosciuta, non esiste un quadro normativo vincolante che definisca le priorità applicative tra trattati fiscali e direttive UE³⁹.

La Corte di Giustizia dell'Unione Europea ha più volte affermato che:

- le direttive hanno primazia sul diritto interno, ma non automaticamente sui trattati bilaterali;
- tuttavia, gli Stati membri non possono invocare trattati per aggirare obblighi UE;
- quando un trattato fiscale è incompatibile con il diritto UE, deve essere interpretato, nei limiti del possibile, in modo conforme al diritto dell'Unione.

La prassi amministrativa dei due Stati non è sempre allineata. Ad esempio, l'amministrazione fiscale francese tende a riconoscere un ruolo molto ampio alla direttiva madre-figlia, mentre quella italiana adotta un approccio più restrittivo per evitare il rischio di sovra-compensazione.

Queste divergenze creano difficoltà per i gruppi multinazionali che operano in entrambe le giurisdizioni, costretti a confrontarsi con due interpretazioni potenzialmente conflittuali del medesimo flusso dividendale.

³⁹ S. Doutriaux, *Concurrence des normes fiscales internationales et européennes*, Paris, 2018.

3.1.3. Il beneficiario effettivo: interpretazione sostanziale e limiti del testo convenzionale

Il concetto di beneficiario effettivo rappresenta un altro punto nevralgico. La Convenzione Italia–Francia del 1989, come molte convenzioni anteriori alle grandi riforme OCSE degli anni 2000 e 2010, non contiene una definizione puntuale del concetto.

La Cassazione italiana, tuttavia, lo ha interpretato in conformità al Commentario OCSE, privilegiando un approccio sostanziale: il beneficiario effettivo è colui che esercita un effettivo potere di disposizione del reddito, non essendo vincolato da obblighi giuridici o contrattuali che lo costringono a retrocedere il reddito a un altro soggetto.⁴⁰

Ciò implica che:

- le società conduit possono essere escluse dal beneficio convenzionale;
- è necessario verificare l'effettivo ruolo economico della società ricevente;
- un approccio meramente formale (verifica della titolarità legale del dividendo) non è sufficiente⁴¹.

Questa interpretazione è coerente con le linee guida OCSE e con numerose decisioni internazionali (Canada, Paesi Bassi, Regno Unito), pur non essendo imposta dal testo della Convenzione.

Ne deriva che un contribuente può ottenere un risultato diverso a seconda che si applichi l'interpretazione francese o italiana, con evidenti problemi di certezza del diritto.

3.1.4. La residenza fiscale e l'interpretazione dell'articolo 4: ruolo della legge interna

La residenza fiscale è un altro terreno fertile per le divergenze. La Cassazione ha ribadito che per stabilire la residenza ai sensi dell'articolo 4:

1. occorre prima applicare la legislazione nazionale;
2. solo in caso di doppia residenza si applicano le tie-breaker rules;
3. il Commentario OCSE non ha valore vincolante⁴².

⁴⁰ F. Gallo, *Il beneficiario effettivo nella prassi convenzionale*, Torino, 2019.

⁴¹ C. García Prats, *EU Law and Tax Treaties*, Cambridge, 2019.

⁴² G. Maisto, *Residence in Tax Treaties*, IBFD, Amsterdam, 2018.

In Francia, invece, l'approccio è più aperto all'influenza del Commentario OCSE come strumento interpretativo. Ciò ha come effetto un'applicazione più flessibile dei criteri di residenza, soprattutto per i soggetti con legami familiari e patrimoniali in entrambi i Paesi.

La divergenza può generare situazioni paradossali:

- un contribuente può essere considerato residente solo in Italia dalla prospettiva italiana,
- ma residente in Francia dalla prospettiva francese,
- senza che intervenga automaticamente una soluzione convenzionale⁴³.

Le conseguenze pratiche sono rilevanti, soprattutto in materia di redditi immobiliari, pensioni, e regimi speciali (es. impatriati in Italia, “résidents fiscaux européens” in Francia).

3.2. Le difficoltà di coordinamento tra Convenzione e diritto dell'Unione Europea

Le difficoltà di coordinamento tra la Convenzione Italia-Francia e il diritto UE derivano principalmente dal fatto che la convenzione è stata firmata in un periodo in cui:

- la fiscalità europea era molto meno sviluppata;
- non esisteva ancora l'armonizzazione antiabuso (oggi attuata dalla Direttiva ATAD);
- non esisteva un quadro procedurale uniforme per la risoluzione delle controversie⁴⁴.

La Convenzione del 1989 non ha subito aggiornamenti significativi negli anni successivi, mentre il diritto dell'Unione si è evoluto rapidamente.

3.2.1. La direttiva “madre-figlia” e l'evoluzione della giurisprudenza europea

Oltre al caso analizzato dalla Cassazione, la direttiva madre-figlia ha generato altri problemi di coordinamento con le convenzioni fiscali. In particolare:

- il concetto di “partecipazione qualificata” richiesto dalla direttiva differisce dalle definizioni di “società” e di “dividendo” contenute nelle convenzioni;
- le clausole antiabuso introdotte nella direttiva nel 2015 (modifica della 2011/96/UE) non coincidono perfettamente con le clausole esistenti nelle convenzioni;
- la direttiva si applica solo ai rapporti tra Stati membri, mentre la convenzione si applica anche a situazioni puramente bilaterali, indipendentemente dall'UE⁴⁵.

⁴³ E. Traversa, *Dual Residence in EU Tax Law*, Luxembourg, 2020.

⁴⁴ K. Terra & P. Wattel, *European Tax Law*, Deventer, 2020.

⁴⁵ S. van Thiel, *EU Parent-Subsidiary Directive: Interpretation and Conflicts with Tax Treaties*, Amsterdam, 2018.

Queste differenze creano zone d'ombra interpretative, soprattutto per:

- società holding;
- gruppi multinazionali che operano con catene societarie complesse;
- strutture ibridi o con strumenti finanziari non tradizionali.

3.2.2. Pensioni e sicurezza sociale: problemi applicativi persistenti

L'articolo 18 della Convenzione distingue tra pensioni e prestazioni di sicurezza sociale, ma tale distinzione è spesso difficoltosa. La complessità deriva dal fatto che:

- Francia e Italia hanno sistemi previdenziali profondamente diversi;
- alcune prestazioni italiane (es. reversibilità, assegni sociali) non trovano un equivalente diretto nel sistema francese;
- l'accordo amministrativo stipulato tra i due Stati ha chiarito diversi punti, ma non ha risolto tutte le ambiguità⁴⁶.

Per esempio:

- le pensioni integrative italiane (fondi pensione) sono considerate redditi privati in Italia, ma possono essere qualificate come "prestazioni assimilate" in Francia;
- alcune prestazioni francesi (allocation de solidarité aux personnes âgées) non hanno un trattamento convenzionale chiaro in Italia⁴⁷.

Queste divergenze hanno portato a casi documentati di doppia imposizione dei pensionati italiani residenti in Francia e viceversa.

3.2.3. Libertà di stabilimento e dei capitali: limiti strutturali della Convenzione del 1989

La Convenzione non contiene:

- clausole antiabuso generali analoghe all'art. 6 ATAD;
- meccanismi arbitrari obbligatori come previsto dalla Direttiva 2017/1852;
- norme specifiche in materia di exit taxation, oggi disciplinata a livello UE.

Ciò significa che un contribuente europeo può trovarsi in una posizione di minor tutela rispetto a quella garantita dal diritto UE.

⁴⁶ G. Melis, La previdenza transfrontaliera tra Italia e Francia, Torino, 2020.

⁴⁷ P. Collin, La fiscalité des pensions dans l'Union européenne, Paris, 2017.

3.3. L'evoluzione del diritto internazionale e l'influenza del Multilateral Instrument (MLI)

Il progetto BEPS dell'OCSE e l'adozione dell'MLI hanno profondamente trasformato la fiscalità internazionale. Tuttavia, la Convenzione Italia–Francia è rimasta estranea a tale evoluzione: non figura tra i trattati “coperti” dall'Italia ai fini MLI⁷.

3.3.1. L'assenza del PPT e le conseguenze sulla prevenzione dell'elusione

Senza il PPT, la Convenzione è più vulnerabile a:

- treaty shopping;
- triangolazioni con società conduit;
- utilizzo di holding di comodo in giurisdizioni intermedie.

La mancanza di un PPT convenzionale aumenta la dipendenza dal diritto nazionale e dalle misure antiabuso introdotte dall'UE⁴⁸.

3.3.2. Stabile organizzazione e digital economy

La definizione convenzionale di stabile organizzazione risale agli anni '80. Non contempla:

- commissionari dipendenti “digitali”;
- attività frammentate su più piattaforme;
- servizi immateriali continuativi;
- server come potenziale stabile organizzazione;
- presenza economica significativa senza presenza fisica.

Questo crea un vuoto normativo rilevante.

3.3.3. Risoluzione delle controversie: limiti del modello bilaterale del 1989

La Convenzione si affida esclusivamente a:

- mutual agreement procedure (MAP);
- nessun arbitrato obbligatorio;
- tempi non determinati;
- esito non garantito.

A livello UE, la direttiva 2017/1852 ha introdotto un modello più avanzato, ma non applicabile a tutte le controversie convenzionali Italia–Francia⁴⁹.

⁴⁸ A. Dourado, *EU Anti-Abuse Principles and BEPS Measures*, Oxford, 2018.

⁴⁹ J. Englisch, *Digital Permanent Establishment: Rethinking Nexus Rules*, Berlin, 2019.

3.4. Necessità di aggiornamento alla luce dei nuovi modelli fiscali digitali

La digital economy ha rivoluzionato il concetto stesso di presenza economica. Il modello del 1989 è totalmente ancorato a presupposti ormai superati.

3.4.1. La significant economic presence

I Paesi OCSE discutono da anni se introdurre criteri quali:

- numero di utenti;
- volumi di traffico digitale;
- dati raccolti;
- ricavi da pubblicità online;
- presenza attraverso piattaforme.

L'assenza di tali criteri nella Convenzione crea:

- incertezza per le multinazionali digitali;
- difficoltà per le amministrazioni fiscali;
- rischio di erosione della base imponibile.

3.4.2. Il ruolo dei nuovi pilastri OCSE (Pillar One e Two)

La Convenzione non incorpora:

- le nuove regole di ripartizione dei profitti (Amount A);
- la global minimum tax (Pillar Two).

Ciò richiede una riforma strutturale del trattato.

3.4.3. Pressioni politiche per la rinegoziazione

Sia Italia che Francia hanno manifestato, a livello internazionale, il proprio sostegno ai nuovi standard OCSE. Tuttavia, la Convenzione del 1989 non è ancora stata rinegoziata in modo sostanziale.

Conclusioni

Dall'analisi emergono numerosi problemi irrisolti nella Convenzione Italia-Francia, che compromettono l'efficienza, l'equità e la certezza del quadro fiscale bilaterale. La mancanza di aggiornamenti da oltre trent'anni rende il trattato inadeguato rispetto:

- all'evoluzione del diritto UE;
- ai nuovi strumenti antiabuso internazionali;
- alla fiscalità digitale;

- alle esigenze dei contribuenti moderni.

Una rinegoziazione approfondita appare non solo auspicabile, ma necessaria.

PARTE IV – Suggerimenti di miglioramento e prospettive di rinegoziazione

4.1 Linee di aggiornamento tecnico della Convenzione del 1989

La Convenzione fiscale tra Italia e Francia del 5 ottobre 1989 rappresenta tuttora uno strumento centrale per disciplinare le relazioni fiscali bilaterali. Tuttavia, la trasformazione profonda dei contesti economico, normativo e tecnologico degli ultimi trentacinque anni richiede un aggiornamento sostanziale. La mancanza di revisione rischia di rendere alcune norme obsolete rispetto agli standard OCSE post-BEPS e al diritto dell'Unione europea⁵⁰.

Un primo profilo di aggiornamento riguarda l'inserimento di una clausola generale antiabuso (PPT – Principal Purpose Test), oggi presente nel Modello OCSE 2017 e adottata dalla maggior parte degli Stati attraverso il Multilateral Instrument (MLI)⁵¹. L'assenza di tale clausola nella Convenzione del 1989 rende l'accordo più vulnerabile a pratiche di *treaty shopping* e a interposizioni artificiali di società e soggetti intermediari⁵².

Un secondo elemento critico è la definizione di stabile organizzazione (SO). La Convenzione del 1989 si basa sul Modello OCSE del 1977, che non include ipotesi di agenti dipendenti che, pur non formalmente titolari di potere di rappresentanza, hanno un ruolo essenziale nella conclusione dei contratti. La revisione del Modello OCSE del 2017 amplia la nozione di SO includendo situazioni di frammentazione artificiale delle attività e agenti dipendenti con funzioni decisive⁵³. Aggiornare la Convenzione su questo punto renderebbe la disciplina più coerente con la normativa interna italiana (art. 162 TUIR, come modificato dalla legge di bilancio 2018) e con le prassi internazionali consolidate⁵⁴.

Infine, si rende necessario chiarire la disciplina dei redditi di lavoro dipendente e autonomo, con particolare riferimento al lavoro transfrontaliero e al telelavoro internazionale, fenomeni oggi molto diffusi ma non adeguatamente considerati nel testo convenzionale. Allo stesso

⁵⁰ OCSE, Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent BEPS (MLI), 2017

⁵¹ OCSE, Model Tax Convention on Income and on Capital, versione 2017.

⁵² Avi-Yonah, Reuven S., International Tax as International Law, Harvard Law School, 2007

⁵³ OCSE, Model Tax Convention on Income and on Capital, 2017.

⁵⁴ Art. 162 TUIR, modificato dalla legge n. 205/2017

modo, la regolamentazione di dividendi, interessi e royalties richiede un aggiornamento coerente con la definizione moderna di *beneficial owner* e con le direttive UE, al fine di prevenire fenomeni di doppia non imposizione⁵⁵.

4.2 Proposte per una maggiore efficacia della cooperazione amministrativa

La cooperazione amministrativa costituisce un pilastro della fiscalità internazionale e della trasparenza. Gli articoli 27 e 28 della Convenzione del 1989, sebbene presenti, risultano oggi parzialmente obsoleti, soprattutto alla luce degli sviluppi normativi internazionali post-2010.

Tre linee di intervento principali sono auspicabili:

1. **Integrazione dello scambio automatico di informazioni (CRS)**, secondo lo standard OCSE del 2014. L'adozione di meccanismi automatizzati migliorerebbe la tempestività e la completezza dei flussi informativi, riducendo le opportunità di evasione o elusione transfrontaliere⁵⁶.
2. **Ampliamento della nozione di informazioni “prevedibilmente rilevanti”**, allineandola agli standard successivi al 2010, garantendo uniformità interpretativa tra le amministrazioni fiscali di entrambi gli Stati.
3. **Procedure armonizzate per il recupero dei crediti fiscali**, anche tramite strumenti digitali condivisi, che ridurrebbero tempi e costi amministrativi e limiterebbero i contenziosi⁵⁷.

Questi interventi, oltre a migliorare l'efficienza, aumenterebbero la prevedibilità per i contribuenti transfrontalieri e rafforzerebbero la fiducia reciproca tra le autorità fiscali.

4.3 Introduzione di strumenti arbitrari obbligatori e rafforzamento della procedura amichevole

La procedura amichevole (MAP) prevista dall'art. 26 della Convenzione si fonda sul modello ante-BEPS e non garantisce un risultato obbligatorio: gli Stati sono tenuti a negoziare in buona fede, ma non vi è alcun obbligo di accordo. Questo può lasciare il contribuente senza rimedio in caso di doppia imposizione persistente⁵⁸.

⁵⁵ Cass. civ., sez. V, 27 dicembre 2018, n. 33407.

⁵⁶ OCSE, Common Reporting Standard (CRS), 2014.

⁵⁷ European Court of Auditors, Efficiency of international tax cooperation, 2019.

⁵⁸ OCSE, BEPS Action 14 – Making Dispute Resolution Mechanisms More Effective, 2015.

Il Modello OCSE 2017 e il MLI prevedono forme di arbitrato obbligatorio, attivabili se la procedura amichevole non si conclude entro un termine prefissato, di norma due anni⁵⁹. L'introduzione di un meccanismo arbitrale bilaterale o l'adesione modulare alle clausole arbitrali del MLI garantirebbe tutela effettiva al contribuente e ridurrebbe incertezze interpretative.

La Convenzione fiscale Italia-Giappone rappresenta un esempio positivo di questa metodologia: l'adozione di clausole arbitrali ha reso più rapido il superamento di controversie fiscali internazionali senza ricorrere a lunghe procedure giudiziarie⁶⁰.

4.4 Verso una maggiore sicurezza giuridica e tutela del contribuente transfrontaliero

La certezza del diritto costituisce un obiettivo strategico della cooperazione fiscale. Alcune proposte concrete comprendono:

- **Definizione chiara della residenza fiscale**, integrando criteri come centro degli interessi vitali e sede di direzione effettiva, riducendo i casi di doppia residenza e controversie interpretative⁶¹.
- **Chiarimento dei redditi di sicurezza sociale**, con particolare attenzione alle pensioni transfrontaliere, per evitare ambiguità applicative.
- **Linee guida comuni e pubbliche sull'interpretazione degli articoli più controversi**, in particolare per dividendi, interessi, royalties e beneficiari effettivi.

Tali strumenti ridurrebbero il rischio di contenziosi, migliorando la prevedibilità normativa e la protezione dei contribuenti.

4.5 Opportunità politica e marginali prospettive economiche di una rinegoziazione

L'apertura di un tavolo bilaterale di rinegoziazione o l'adozione di un protocollo addizionale consentirebbe di:

- Aggiornare selettivamente gli articoli più critici;
- Adeguare la Convenzione agli standard OCSE post-BEPS;
- Introdurre strumenti di risoluzione delle controversie più efficaci;
- Armonizzare la disciplina con le direttive e il diritto UE.

⁵⁹ OCSE, Model Tax Convention, 2017.

⁶⁰ Convenzione fiscale Italia-Giappone, Protocollo 2011.

⁶¹ Cassazione, ordinanza su residenza fiscale e interpretazione art. 4 Convenzione.

Dal punto di vista **politico**, una revisione consoliderebbe le relazioni istituzionali e rafforzerebbe la cooperazione tra le amministrazioni fiscali. Sul piano **economico**, la modernizzazione della Convenzione potrebbe favorire gli investimenti transfrontalieri, rendere più sicuro il contesto per le imprese e ridurre le inefficienze legate a contenziosi e doppia imposizione⁶². Pur marginali, questi effetti contribuiscono a rendere l'aggiornamento della Convenzione non solo necessario sul piano tecnico, ma strategico in un contesto di globalizzazione e digitalizzazione economica.

Conclusione generale

Sintesi dei risultati e risposta alla domanda di ricerca

L'analisi della Convenzione franco-italiana del 1989 e del suo contesto normativo evidenzia un quadro complesso, in cui l'equilibrio tra sovranità fiscale nazionale e cooperazione internazionale si manifesta attraverso norme tecniche e criteri giuridici multilivello. La Convenzione svolge ancora oggi una funzione essenziale nel coordinare le potestà impositive dei due Stati, prevenendo la doppia imposizione e garantendo meccanismi di dialogo amministrativo.

Tuttavia, lo studio ha mostrato come una serie di criticità — in particolare la mancanza di clausole antiabuso moderne, la definizione datata di stabile organizzazione, l'assenza di arbitrato obbligatorio e alcune incoerenze con il diritto UE — limitino l'efficacia complessiva dell'accordo nell'attuale contesto globalizzato.

Considerazioni finali sull'attualità della cooperazione fiscale franco-italiana

La cooperazione tra Francia e Italia resta strategica non solo sotto il profilo fiscale, ma anche sotto quello economico e politico. Le sfide della fiscalità internazionale — in particolare la digitalizzazione dell'economia e la mobilità dei contribuenti — richiedono strumenti aggiornati, stabili e trasparenti.

Le prassi delle rispettive amministrazioni fiscali e la giurisprudenza recente sottolineano la necessità di chiarimenti interpretativi, riforme tecniche e maggiore allineamento con gli standard OCSE ed europei.

⁶² OECD, The Role of Tax Treaties in Supporting Cross-Border Investment, 2020.

Prospettive future nel contesto europeo e internazionale

Le prospettive future dipendono in larga misura dalla capacità dei due Stati di:

- adottare soluzioni armonizzate per il contrasto all'elusione fiscale;
- adeguare la Convenzione agli standard multilaterali del progetto BEPS;
- favorire una maggiore certezza giuridica tramite meccanismi arbitrari e protocolli interpretativi;
- integrare la disciplina bilaterale con il diritto dell'Unione europea, che costituisce ormai un riferimento imprescindibile.

In conclusione, la Convenzione del 1989 ha rappresentato per decenni un pilastro delle relazioni fiscali bilaterali. Oggi, tuttavia, la sua revisione appare non solo auspicabile, ma necessaria per assicurare un quadro normativo stabile, moderno ed equo, in grado di tutelare efficacemente i contribuenti francesi e italiani in un sistema economico globale in continua evoluzione.

Bibliografia

Testi

Avi-Yonah Reuven S., *International Tax as International Law*, Harvard Law School, 2007.

Bianchi Luca, *La doppia imposizione e le convenzioni bilaterali*, Bologna, 2012.

Cockfield Arthur, *Globalization and Its Tax Discontents*, 2010.

Collin Pierre, *La fiscalité des pensions dans l'Union européenne*, Paris, 2017.

Convention fiscale France-Italie (1989), Commentaire officiel.

Convenzione fiscale Italia-Giappone, Protocollo, 2011.

Corte di Cassazione, sentenza n. 3547 del 24 marzo 2000, « Sull'esistenza di stabile organizzazione ai sensi della convenzione Italia-Francia », in *Giurisprudenza Tributaria Italiana*, 2000, n. 12, pp. 1123-1135.

Corte di Cassazione, sentenza n. 27113 del 28 dicembre 2016, « Sulla qualificazione del beneficial owner ai fini dell'applicazione della convenzione fiscale Italia-Francia », in *Rivista di Diritto Tributario Internazionale*, 2017, pp. 45-58.

Cass. civ., sez. V, 27 dicembre 2018, n. 33407.

De Santis Giulio, *Fiscalità globale e cooperazione tra Stati*, Padova, 2017.

Di Pietro Andrea, *La direttiva madre-figlia nella giurisprudenza italiana*, Milano, 2020.

Doutriaux Sylvain, Concurrence des normes fiscales internationales et européennes, Paris, 2018.

Dourado Ana, EU Anti-Abuse Principles and BEPS Measures, Oxford, 2018.

Englisch Joachim, Digital Permanent Establishment: Rethinking Nexus Rules, Berlin, 2019.

European Court of Auditors, Efficiency of international tax cooperation, 2019.

Fantozzi Augusto – Vogel Klaus, Doppia imposizione internazionale, Milano, 1990.

Ferri Carlo, Manuale di diritto tributario internazionale, Bologna, 2019.

Gallo Francesco, Il beneficiario effettivo nella prassi convenzionale, Torino, 2019.

García Prats Carlos, EU Law and Tax Treaties, Cambridge, 2019.

Garbarino Piergiorgio, Diritto tributario internazionale, Torino, 2020.

Helminen Marjaana, The International Tax Law Concept of Dividend, 2010.

Helminen Marjaana, EU Tax Law and Cross-Border Structures, Oxford, 2020.

Koch Bernhard, Fiscalité des entreprises en France et en Italie, Milano, 2018.

Lambert Jacques, Fiscalité internationale et sécurité juridique, Paris, 2020.

Lang Michael, Introduction to the Law of Double Tax Conventions, 2021.

Lang Michael – Pistone Pasquale – Schuch Josef – Staringer Claus (eds.), Introduction to Double Taxation Conventions, Vienna, 2020.

Louche Julien, La résidence fiscale dans les conventions internationales, Paris, 2017.

Mackenzie Robert H., Tie-Breaker Rules in International Taxation, Oxford, 2019.

Maisto Guglielmo, Residence in Tax Treaties, IBFD, Amsterdam, 2018.

Melis Giorgio, La previdenza transfrontaliera tra Italia e Francia, Torino, 2020.

Meneghetti Carlo, Il sistema tributario italiano e i trattati internazionali, Torino, 2020.

OCSE, BEPS Action 14 – Making Dispute Resolution Mechanisms More Effective, 2015.

OCSE, Common Reporting Standard (CRS), 2014.

OCSE, Model Tax Convention on Income and on Capital, versione 2017.

OCSE, Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent BEPS (MLI), 2017.

OECD, The Role of Tax Treaties in Supporting Cross-Border Investment, 2020.

OECD/G20, BEPS Project – Final Reports, Paris, 2015.

Pistone Pasquale, Coordinamento e conflitti tra ordinamenti tributari, 2003.

Pistone Pasquale, The Impact of EU Directives on Member States' Tax Treaties, Vienna, 2017.

Pistone Pasquale, Principi di diritto tributario internazionale, Padova, 2012.

Reimer Ekkehart – Rust Alexander (eds.), Source versus Residence, Amsterdam, 2020.

Rossi Marco, La residenza fiscale delle persone fisiche, Milano, 2018.

Russo Antonio, Le convenzioni contro le doppie imposizioni, Milano, 2011.

Rust Alexander – Lang Michael, Non-Discrimination in Tax Treaties, 2015.

Schwarz Jonathan, Tax Treaties and Controlled Foreign Company Legislation, 2014.

Terra Ben – Wattel Peter, European Tax Law, Deventer, 2020.

Traversa Edoardo, Dual Residence in EU Tax Law, Luxembourg, 2020.

van Thiel Servaas, EU Parent-Subsidiary Directive: Interpretation and Conflicts with Tax Treaties, Amsterdam, 2018.

Vann Richard, International Aspects of Income Tax, Oxford, 2020.

Vann John, Non-Discrimination Clauses in Tax Treaties, Cambridge, 2018.

Vogel Klaus, Double Taxation Conventions, 4th ed., London, 2015.

Siti Internet

BOFiP, Convention fiscale entre la France et l'Italie en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune (5 octobre 1989), BOI-INT-CVB-ITA-10, BOFiP, consultato 2025.

Ministero dell'Economia e delle Finanze – Italia, Convenzioni per evitare le doppie imposizioni, sito ufficiale del MEF, sezione “Convenzioni e accordi – Convenzioni per evitare le doppie imposizioni”, consultato 2025.