



UNIVERSITÀ CA' FOSCARI DI VENEZIA

FACOLTÀ DI ECONOMIA

Corso di Laurea Magistrale in
Amministrazione, Finanza e Controllo

**Italiani all'estero:
la tassazione delle persone fisiche non residenti**

Relatore:

Ch.mo Prof.

Ernesto Marco Bagarotto

Laureanda:

Lisa Merlotto

Matricola:

842043

Anno accademico 2017-2018

Indice

Introduzione.....	4
--------------------------	----------

CAPITOLO 1

I soggetti non residenti	10
1.1 La residenza fiscale.....	12
1.2 Criterio temporale.....	18
1.3 La residenza in paradisi fiscali.....	20
1.4 La residenza fiscale nelle convenzioni	23

CAPITOLO 2

Regime di tassazione dei non residenti	28
2.1 Il principio della fonte.....	30
2.2 Determinazione dell'imposta dovuta: le deduzioni.....	37
2.3 Determinazione dell'imposta dovuta: le detrazioni.....	40
2.4 Le convenzioni.....	46

CAPITOLO 3

Il regime dei singoli redditi.....	52
3.1 Redditi fondiari	54
3.2 Redditi di capitale.....	57
3.3 Redditi di lavoro dipendente.....	62
3.4 Redditi di lavoro autonomo	66
3.5 Redditi d'impresa	70
3.5.1 Redditi di partecipazione.....	77
3.6 Redditi diversi	80
Bibliografia.....	84

Introduzione

Il sistema tributario italiano consta di un insieme molto vasto di normative nel disciplinare i vari tributi prelevati dallo Stato nell'esercizio delle sue funzioni pubbliche. La mole delle leggi tributarie è andata crescendo in vista sia della nascita di nuovi tributi che per via della loro diversificazione nelle funzioni conferite. Infatti, al loro iniziale compito di permettere agli organi pubblici di reperire le somme da adibire al loro funzionamento si è accostata la necessità di rendere il tributo redistributivo della ricchezza prodotta dalla società.

I tributi possono essere suddivisi in tre grandi categorie, che ricomprendono i prelievi coattivi effettuati dallo Stato: si classificano in imposte, tasse e contributi. Le imposte si caratterizzano per essere obbligatorie nei confronti dei soggetti senza che vi sia un collegamento tra il beneficio ricevuto e il pagamento fiscale sostenuto dall'individuo. Le tasse sono, al contrario delle imposte, controprestazioni versate dagli individui che chiedono l'esecuzione di un particolare servizio esperito esclusivamente dallo Stato o da altri enti pubblici (si pensi alle tasse portuali, alle concessioni o alle licenze). I contributi, infine, sono un prelievo di ricchezza con la finalità di finanziare attività dello Stato non direttamente richieste dalla collettività (il tipico esempio è il contributo obbligatorio per le assicurazioni obbligatorie richiesto per le attività dell'INPS).

L'imposta più corposa che può riguardare le persone fisiche è l'imposta personale sui redditi, abbreviata con l'acronimo IRPEF. Istituita con il D.P.R. 29 settembre 1973, n. 597, l'Imposta sul Reddito delle Persone Fisiche è un'imposta diretta applicata sui redditi complessivi della persona in modo progressivo. A differenza delle imposte indirette, come le accise, l'imposta di bollo, l'imposta sulle successioni e sul valore aggiunto (IVA), le imposte dirette gravano sugli elementi più rappresentativi della capacità contributiva delle persone. Le aliquote impositive dell'IRPEF, infatti, sono applicate in base allo scaglione di reddito a cui appartiene il contribuente e crescono a seconda del livello reddituale posseduto. Oggigiorno le aliquote di imposizione applicate ai fini dell'IRPEF vanno da una percentuale minima del 23 per cento ad un massimo del 43 per cento per redditi superiori a 75.000 euro.

L'esecuzione della normativa riguardante l'IRPEF avviene mediante la lettura delle disposizioni contenute nel Testo Unico delle Imposte sui Redditi (abbreviato in TUIR). Questo testo, ratificato con D.P.R. n. 917 del 22 dicembre 1986, prospetta ogni persona fisica come soggetto esposto ad un prelievo tributario, disponendo infatti che l'IRPEF colpisca la ricchezza prodotta in un particolare periodo temporale. L'IRPEF viene quindi imputata al reddito complessivo conseguito dal singolo soggetto passivo, non essendoci attualmente alcuna disposizione normativa che richiede la raccolta di tutte le entrate ottenute da una famiglia.¹ Ad oggi in Italia, infatti, la famiglia vista nel suo complesso non è un soggetto passivo d'imposta.

L'IRPEF si applica unicamente alle persone diverse dagli enti che sono pubblici o privati, commerciali o meno, i quali sono tassati ai fini IRES (Imposta sul Reddito delle Società) ai sensi dell'art. 73 del TUIR.² I soggetti passivi di IRPEF sono dunque le persone fisiche, alle quali vanno aggregate le società di persone e le società di capitali i cui soci abbiano acconsentito all'adozione della cosiddetta "tassazione per trasparenza".

Il carattere personale di questa imposta si può desumere dall'importanza data, per la sua formazione, agli elementi che si riferiscono alla situazione patrimoniale o familiare del soggetto contribuente;³ il legislatore, infatti, ha previsto la sua applicazione introducendo nel calcolo impositivo i meccanismi delle deduzioni e delle detrazioni che prendono in considerazione le esigenze primarie del soggetto contribuente, a differenza di quanto contemplato dalle imposte reali, essendo queste ultime tarate sull'osservazione del solo reddito imparzialmente considerato (si pensi al pagamento dell'IMU sulla seconda casa).

Le finalità dell'imposta vertono sul prelievo coattivo di parte del patrimonio dei soggetti in modo da finanziare i servizi pubblici erogati dallo Stato. Il carico generale viene suddiviso tra tutti i contribuenti. La tassazione è infatti un impegno solidaristico e personale rivolto a tutti coloro che godono dei servizi pubblici del territorio. I concorrenti alle spese pubbliche devono essere, pertanto, coloro che appartengono ad una società organizzata, risiedendo e dimorando durevolmente nel territorio. La ricerca dei soggetti

¹ La tassazione unitaria dei redditi della famiglia non trova più esecuzione dalla riforma del diritto di famiglia del 1975, considerato anche la sua violazione del principio di uguaglianza tra i cittadini sancito dall'art. 3 della Costituzione.

² In diritto, tali enti sono definiti persone "giuridiche", in quanto dotati di capacità giuridica distinta da quella posseduta dagli esseri umani che li gestiscono.

³ FANTOZZI, *Il diritto tributario*, Torino, 2003, p. 61.

passivi d'imposta, pertanto, finisce per individuare non tanto la persona fisica obbligata all'adempimento fiscale ma le caratteristiche del tributo per cui risulta lecito imporlo alla situazione del contribuente: rendere l'IRPEF un'imposta di carattere personale e progressivo è stata proprio un'operazione volta a determinare l'onere tributario considerando la reale capacità di contribuzione.⁴

Includere alla contribuzione statale di un territorio le persone non residenti nello stesso trova la sua motivazione per il fatto che essi possono beneficiare dell'attivazione di pubblici servizi, i quali sono previsti nella circostanza che gli individui fruiscono della produzione di un reddito. Si pensi al solo possesso di un immobile nel territorio italiano; la sua detenzione nello Stato permette il godimento non del solo bene ma anche dell'illuminazione e manutenzione della strada, della rete fognaria, di un sistema giudiziario volto ad impedire alterazioni al possesso dell'immobile, e altro. Ancora, alla produzione di redditi mediante una fissa sede d'affari di un'impresa nel territorio, appartenente a soggetti non residenti, si ricollega la stabilità e il godimento dei servizi previsti nel luogo in cui è situata l'istallazione. Visti i benefici conseguenti alla produzione di reddito, indipendentemente da quale sia, risulta lecito tassare chi non risiede nel territorio ma ha legami con esso in quanto produttore di reddito nello stesso, partecipando dunque alla vita di una collettività.

In questa tesi si vogliono esplicitare le direttive che i soggetti non residenti sono tenuti a rispettare qualora siano collegati al territorio dello Stato italiano. I soggetti passivi d'imposta sono, dunque, sia i residenti nello Stato italiano che i non residenti aventi un collegamento reale con il territorio. Nel Capitolo 1 illustreremo la definizione della persona fisica non residente a fini fiscali, che ci viene data dalla lettura in negativo dell'art. 2 del TUIR.

La residenza fiscale non va confusa con il concetto di "domicilio fiscale" contenuto nell'art. 58 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600: mentre con la prima espressione si individua il territorio nel quale il soggetto persona fisica è ritenuto passivo di imposta, la seconda fa riferimento al Comune dov'è avvenuta l'iscrizione all'anagrafe. Come avremo modo di vedere, individuare il domicilio fiscale è un dato necessario per poter identificare con esattezza l'Ufficio dell'Amministrazione finanziaria che dovrà vigilare sulla corretta redazione della dichiarazione dei redditi.

⁴ TINELLI, MENCARELLI, *Lineamenti giuridici dell'imposta sul reddito delle persone fisiche*, Torino, 2003, p. 34.

Comprendere il concetto di residenza in ambito fiscale ci permetterà di determinare il modo in cui l'obbligo a contribuire alle spese pubbliche è imposto al contribuente: se su base mondiale oppure secondo quanto percepito "alla fonte". Nel Capitolo 2 esplicheremo quest'ultimo regime impositivo, applicato nei confronti di chi non possiede la relazione personale con il territorio italiano confermata dal concetto della residenza. Come vedremo, per questi soggetti la tassazione IRPEF dei redditi avviene su base reale, invece che personale, anche se bisogna anticipare che non viene annullata totalmente la rilevanza delle condizioni familiari in cui verte il singolo contribuente. Sempre nel Capitolo 2, infatti, avremo modo di illustrare il sistema di applicazione delle deduzioni e delle detrazioni nella determinazione dell'imposta in capo ai soggetti non residenti.

Il presupposto perché venga applicata un'aliquota IRPEF, secondo quanto stabilito dall'art. 1 del TUIR, è il possesso dei redditi ordinati all'art. 6 del medesimo Testo Unico. Secondo quest'ultima disposizione, i redditi tassabili in capo alle persone fisiche nello Stato italiano sono divisi in sei categorie, ciascuna delle quali ha un definito principio di collegamento col territorio tale da garantire la certezza che esso sia imponibile di imposta se posseduto da un soggetto non residente. Tuttavia, producendo un reddito in un Paese estero, il soggetto potrebbe venir assoggettato ad imposizione sia nello Stato dove ha formato il reddito sia nel Paese dove egli ha la residenza.

Nel contesto internazionale è più complesso determinare quale Stato può pretendere l'imposizione su un determinato reddito: la determinazione della residenza ai fini fiscali in uno Stato si scontra con la ragionevole pretesa impositiva chiesta dallo Stato in cui il reddito viene formato. Lo scontro avviene, insomma, tra la natura reale della tassazione, basata territorialmente, e il sistema che determina l'imponibilità di un provento considerando il criterio personale della tassazione sul reddito mondiale. Le convenzioni agiscono in questo senso, cercando di conciliare i diritti impositivi vantati sul reddito dallo Stato nel quale ha avuto origine e dallo Stato in cui il beneficiario del provento risiede.

Nel Capitolo 3 analizzeremo ciascuna delle categorie reddituali espressamente previste dall'art. 6 del TUIR e illustreremo il criterio di collegamento che esse intrattengono con lo Stato italiano nel caso vengano prodotte da soggetti residenti all'estero. Nel affrontare il sistema di imposizione dei non residenti per ciascuna tipologia di reddito, considereremo inoltre l'influenza che hanno le convenzioni contro le doppie

imposizioni, potendo queste infatti derogare in tutto o in parte la disciplina italiana. In particolar modo, illustreremo quanto dispone l'Organizzazione per la cooperazione e lo sviluppo economico (OCSE) nel suo Modello di convenzione, che può legittimare l'autorità tributaria all'uno o all'altro Stato stipulante l'accordo.

La risoluzione del problema relativo alla competenza della potestà impositiva dei due Stati aveva portato la dottrina internazionale a confrontare i criteri di collegamento, da far prevalere nella tassazione, con differenti tipi di tributi: a risaltare per i tributi reali fu il principio che attribuisce la potestà impositiva allo Stato nel cui territorio il contribuente abbia dato origine al guadagno, mentre per le imposte dirette venne dato maggior peso alla capacità contributiva globale dell'individuo, dunque all'imposizione di carattere personale. L'elemento soggettivo, però, non ricomprese tutte le fattispecie di imposta ma introdusse l'espressione dell'appartenenza economica: con essa si ebbe modo di superare l'applicazione del solo principio della territorialità, definendo lo Stato legittimato all'imposizione come il luogo ove si ritrovassero gli interessi effettivi della persona nelle varie fasi di produzione del reddito. Per i redditi transazionali la potestà impositiva venne legittimata dunque in relazione all'appartenenza economica dei proventi, che poi l'Italia ha accomunato al concetto della residenza del contribuente.⁵

⁵ VALENTE, VINCIGUERRA, *Esterovestizione delle persone fisiche: Centro degli interessi vitali e nomadismo fiscale*, Milanofiori Assago, 2016, pp. 5-6.

CAPITOLO 1

I soggetti non residenti

L'imposta è la principale fonte delle entrate tributarie richieste da versare al soggetto privato e il suo prelievo avviene coattivamente, senza cioè che vi sia per il singolo una corrispettiva prestazione di un servizio pubblico. Tutti coloro che risiedono nello Stato godono dei servizi offerti da esso; è giusto quindi che tutti concorrano alle spese necessarie per offrire e garantire i servizi statali.

Nel definire il criterio della residenza, la normativa individua il soggetto al quale riferire l'effetto impositivo scaturito dal verificarsi di una fattispecie imponibile di tassazione. La residenza rappresenta in tutti gli ordinamenti legislativi uno dei parametri utilizzati per imporre l'autorità impositiva in capo ad uno Stato. Nell'ordinamento tributario il concetto di residenza è reso particolarmente importante vista l'essenzialità della sua determinazione affinché si possa essere collegati al territorio statale. L'identificazione di una persona come "residente" comporta infatti - nella sfera fiscale - l'attribuzione di una complessa rete di impegni qualificanti l'individuo come assoggettabile ad imposta. Il concetto, che nella Sezione 1.1 andremo a chiarire, dovrà essere preso come riferimento nella lettura di differenti criteri che collegano l'operatività della normativa fiscale ai soggetti che, investiti dello *status* di residente, vengono considerati passivi d'imposta.

Il principio della residenza non va confuso con quello della cittadinanza, una condizione personale il cui possesso comporta la sottoposizione dell'individuo a diritti ed obblighi.⁶ Legata più all'appartenenza allo Stato che allo stabilimento nello stesso, tale *status* implica l'acquisizione del diritto al voto e della possibilità di ricoprire pubblici uffici; a ciò sovviene l'obbligo di fedeltà e della difesa dello Stato. Un tempo usata quale

⁶ Disciplinata dalla L. 5 febbraio 1992, n. 91, l'acquisizione della cittadinanza incombe in tre ipotesi: per nascita da almeno un genitore italiano; per nascita nel territorio italiano da genitori ignoti o apolidi oppure nel caso il figlio non possa conseguire la cittadinanza dei genitori per via di normative previste dal suo Stato; per volontà dello stesso straniero o apolide richiedente, potendola ottenere qualora abbia rapporti di parentela con cittadini italiani, una residenza legale e continuata per un certo periodo di tempo nella Nazione (dieci anni per gli stranieri, cinque per gli apolidi), oppure sia stato alle dipendenze dello Stato italiano, anche se all'estero.

discriminante per individuare il domicilio ai fini fiscali,⁷ oggi escludere dall'imposizione tributaria il reddito dei cittadini stranieri residenti, o non residenti ma titolari di somme prodotte nel territorio statale, provocherebbe la perdita di molte delle riscossioni tributarie dello Stato.

In ordine all'art. 53 della Costituzione, l'impegno di partecipare alle spese richieste per il pagamento di servizi offerti dallo Stato viene imposto a "tutti", prendendo in considerazione l'entità della ricchezza che si percepisce. La ricchezza posseduta da ciascun soggetto viene definita "capacità contributiva" e segna la forza economica con la quale ciascuna persona è capace di concorrere alle spese pubbliche. Detta capacità economica, diretta al pagamento delle imposte richieste dall'ente pubblico, viene definita da componenti quali il patrimonio, il reddito e i consumi. Avuta considerazione delle esigenze primarie del soggetto, infatti, la tassazione del contribuente individua un ammontare tributario più in linea con le sue reali attitudini alla contribuzione.

Il criterio di universalità nel concorrere alle spese pubbliche italiane, sancito dalla Costituzione, dunque non assoggetta solo i cittadini italiani all'ottemperanza dell'imposta. La connessione del soggetto alla dovuta imposizione è riscontrabile in due criteri di applicazione dell'imposta, uno personale (la residenza) e uno economico, cioè lo svolgimento di un'attività nel territorio o la detenzione di diritti su beni in esso presenti. Soggetti passivi dell'imposta italiana sono, perciò, anche gli stranieri e gli apolidi risiedenti nel Paese o possessori di beni in esso.

In questo capitolo individueremo le caratteristiche che deve avere un soggetto non residente nel territorio dello Stato per venire assoggettato alle regole di tassazione italiane per i redditi percepiti; per farlo, analizzeremo innanzitutto l'art. 2 del TUIR, quindi definiremo i criteri utili a stabilire la residenza nello Stato italiano. La definizione del criterio della residenza, inoltre, ci permetterà nel Capitolo 2 di assegnare a questo concetto il ruolo di un parametro atto all'assicurare la personalità e la progressività della tassazione in capo al contribuente.

⁷ Ex art. 9 TUID n. 645 del 1985.

1.1 La residenza fiscale

Nella nostra legislazione tributaria, come in quella di molti Paesi europei, la residenza fiscale è uno dei criteri fondamentali atti a stabilire dove il contribuente debba dichiarare i redditi da lui percepiti. Conoscere tale dato, difatti, permette la determinazione delle norme tributarie da mettere in pratica su quanto percepito dal soggetto durante l'anno.

Si evidenzia l'espressione "ai fini fiscali" data la personale nozione attribuita dal diritto tributario in contrapposizione a quella stabilita in sede civilistica. Si tratta di un concetto sviluppato in modo più ampio rispetto a quello previsto nel Codice Civile (CC), proprio per l'importanza delle attività in materia tributaria finalizzate ad impedire condotte evasive relative a trasferimenti artefatti voluti per fini defraudanti. Si distingue la residenza anagrafica da quella fiscale, infatti, per la sua ristretta nozione indicata all'art. 43 del CC, che la identifica esclusivamente come il luogo in cui si è fatta richiesta di iscrizione presso l'anagrafe comunale.

Conoscere la residenza fiscale significa riconoscere lo Stato dove risiede il contribuente, sia esso persona fisica o giuridica. Egli, pertanto, è tenuto a dichiarare i redditi, riscossi nel periodo d'imposta considerato, nel Paese dove ha maturato i requisiti richiesti per individuare la residenza fiscale. Relativamente alle persone fisiche, la residenza fiscale è disciplinata dall'art. 2 del TUIR, approvato con D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917.⁸ Esso stabilisce al primo comma che le persone fisiche soggette ad imposizione fiscale sono sia i residenti che i non residenti nel territorio italiano; ciascuna persona pertanto può considerarsi soggetto passivo d'imposta, a prescindere dall'età, dalla capacità d'agire e dalla cittadinanza. L'adempimento fiscale può trovare esecuzione anche attraverso le azioni dei rappresentanti legali, che compiono atti in nome e per conto di un altro soggetto; tuttavia, si ricordi che il presupposto per l'applicazione di qualsiasi imposta è il possesso di una forma di reddito: anche un neonato è un cittadino ma non può essere visto come un contribuente per il mancato possesso di entrate reddituali.

Al comma 2 la norma indica che la residenza ai fini fiscali richiede tre elementi, tra loro "alternativi e non concorrenti"⁹: la prima condizione è l'iscrizione nelle anagrafi

⁸ La nozione di residenza relativa alle persone giuridiche è contenuta agli artt. 5, co. 3, lett. d) e 73, co. 3, del TUIR. In questa tesi ci si soffermerà sui soggetti "persone fisiche".

⁹ Circolare del Ministero delle Finanze 2 dicembre 1997, n. 304, in *Corr. Trib.*, 1997, n. 3685.

comunali della popolazione residente, elemento formale che corrisponde al domicilio fiscale; i restanti due requisiti prevedono il possesso del domicilio e della residenza in un Comune italiano, requisiti individuati secondo le disposizioni e le regole interpretative indicate nel Codice Civile all'art. 43. Essendo alternativi tra loro, il verificarsi di uno solo dei requisiti sarà la condizione sufficiente affinché una persona venga considerata residente ai fini fiscali nel territorio nazionale. Con parere favorevole della Suprema Corte si evince, pertanto, che in mancanza dell'elemento oggettivo, legato ad una preta iscrizione, sopraggiungono gli ultimi due criteri alla determinazione della residenza ai fini fiscali.¹⁰

La disciplina prevista per l'iscrizione all'anagrafe della popolazione residente è ordinata nella L. 24 dicembre 1954, n. 1228, e nel relativo regolamento di attuazione approvato con D.P.R. 30 maggio 1989, n. 223. La sua definizione è contenuta all'art. 1 del suddetto D.P.R., che la indica come una raccolta delle posizioni assunte dai singoli soggetti e dalla famiglia che hanno deciso di stabilire la loro dimora abituale nel Comune.¹¹ L'iscrizione nei registri dell'anagrafe si realizza, ai sensi dell'art. 7 dello stesso D.P.R., in tre occasioni: alla nascita, per esistenza giudizialmente dichiarata e nella situazione che vede il trasferimento di residenza da un diverso Comune o da un differente Stato. L'articolo successivo precisa che detta iscrizione non può avvenire se il passaggio al nuovo Comune insiste su militari di leva, dipendenti pubblici e militari di carriera trasferitosi per frequentare corsi di avanzamento o di perfezionamento, pazienti ricoverati in istituti di cura, soggiornanti nel nuovo Comune per al massimo due anni, e i detenuti in attesa di processo. Viene stabilito, inoltre, che la dimora temporanea in un altro Comune o all'estero per brevi periodi o per periodi stagionali non comporta la rimozione del soggetto dalla lista degli appartenenti alla popolazione residente.¹²

Nella determinazione oggettiva della residenza mediante la registrazione in un archivio, fondata da una delle sopradette fattispecie, è ravvisabile l'intenzione del legislatore di sopperire all'individuazione della popolazione residente nel territorio

¹⁰ La sentenza n. 21970 del 28 ottobre 2015 della Corte di Cassazione ha infatti confermato la presunzione assoluta dell'iscrizione anagrafica quale elemento di per sé idoneo a costituire un criterio di collegamento con il territorio, quindi non bisognoso di ulteriori verifiche incentrate sui successivi criteri normati all'art. 43 del CC.

¹¹ In tale raccolta sono comprese le posizioni nel Comune delle convivenze (collegio, convitto, caserma, ecc.) e delle persone senza fissa dimora che vi abbiano stabilito il proprio domicilio.

¹² Art. 3, co. 2 del D.P.R. n. 223/1989.

italiano con un processo automatico derivato da una semplice iscrizione. La situazione inversa non ha la stessa forza probatoria, ossia quando si deve parlare di cancellazione dalla lista.

La procedura di cancellazione ricorre, secondo l'art. 11 del D.P.R. n. 223/1989, in caso di morte, anche dichiarata dalla sentenza di un giudice,¹³ per trasferimento della residenza in un diverso Comune o in un differente Stato oppure quando il soggetto risulta irreperibile a seguito delle operazioni di rilievo della popolazione compiute dall'Istituto Nazionale di Statistica (Istat).¹⁴ Il cittadino italiano, una volta spostata la residenza all'estero, ha il duplice compito nello Stato di annullare l'iscrizione del suo nominativo dalle liste anagrafiche italiane e di iscriversi all'Anagrafe degli italiani residenti all'estero (AIRE)¹⁵, recandosi entro novanta giorni dal trasferimento all'Ufficio consolare situato nel territorio di immigrazione.¹⁶ Si precisa, però, che i commi 8 e 9 dell'art. 1 delle L. 27 ottobre 1988, n. 470, limitano tale iscrizione disponendo che questa non è necessaria se il cittadino si sposta all'estero permanendovi non oltre dodici mesi, per l'esercizio di attività lavorative stagionali o per attività di servizio statale o militare.

Assolti entrambi i doveri, accade che il soggetto mantenga nel territorio la residenza o il domicilio stabiliti dal Codice Civile, maturando in tal modo uno o entrambi gli elementi riconducibili all'acquisizione della residenza in Italia ai sensi dell'art. 2, co. 2, del TUIR. Si riscontra, pertanto, la necessità di controlli di tipo sostanziale nel caso si proceda a cancellazione dalle liste dell'anagrafe. Non a caso, un recente provvedimento firmato dall'Agenzia delle Entrate ha avviato nuovi controlli, facendo confluire in liste selettive i nominativi di persone trasferitesi in modo sospetto.¹⁷ Conseguenza di ciò è la consapevolezza che l'iscrizione all'anagrafe dei residenti all'estero non è un elemento

¹³ La morte di una persona può essere presunta mediante la pronuncia del Tribunale al seguito di due situazioni: l'allontanamento dall'ultimo domicilio o dall'ultima residenza registrata e l'impossibilità di avere novità riguardanti la persona per oltre dieci anni.

¹⁴ Nel caso la persona sia senza fissa dimora, la cancellazione dall'anagrafe comunale si concretizza a seguito del cambio del domicilio.

¹⁵ L'AIRE è un registro costituito dalla L. 27 ottobre 1988, n. 470, e dal relativo regolamento di esecuzione contenuto nel D.P.R. 6 settembre 1989, n. 323, in cui vengono raccolti i dati dei cittadini che hanno dichiarato di trasferirsi in un Paese estero per più di un anno o quando l'ufficio attesta il reale cambio di residenza.

¹⁶ Precisiamo che il dovere di iscriversi all'AIRE, in seguito al trasferimento della residenza all'estero, incombe unicamente per i cittadini italiani; un cittadino di nazionalità estera è tenuto a chiedere la sola cancellazione dall'anagrafe dei residenti.

¹⁷ CONTE, *Stretta in arrivo sui furbetti della residenza all'estero*, in Repubblica.it, 3 marzo 2017.

sufficiente per escludere il soggetto dalla popolazione residente nello Stato italiano, in quanto è verosimile la permanenza del proprio domicilio nello stesso.¹⁸

Per quanto verte il domicilio, l'art. 43 del CC lo definisce come il luogo dove la persona stabilisce la sede principale dei suoi affari e dei suoi interessi. Dunque, è il posto dove è ubicato il lavoro o dove si segue un particolare affare. Tale definizione è stata chiarita dalla giurisprudenza, attribuendo al domicilio natura giuridica caratterizzata dalla volontà del soggetto di operare e conservare il centro dei propri affari e interessi nel luogo stabilito. In tal senso si può capire che l'ubicazione del domicilio, a differenza della circostanza che vedremo appartiene alla residenza civile, deriva esclusivamente da una scelta presa dall'individuo.

Con riferimento all'espressione "affari e interessi", contenuta nell'art. 43 del CC, si è voluto ampliare il significato della dicitura facendovi ricomprendere, oltre che la natura patrimoniale, anche quella morale, sociale e familiare.¹⁹ La determinazione del luogo del domicilio richiede, quindi, anche la volontà che la persona intenda stabilire in esso il centro delle sue relazioni familiari e sociali. A tal proposito, la Corte Suprema di Cassazione ha identificato varie situazioni che dovrebbero far ritenere il soggetto legato al territorio, come la sua presenza fisica e della sua famiglia nello stesso, la frequenza dei figli nelle scuole del Paese, l'esercizio delle attività imprenditoriali nel territorio, il recapito della corrispondenza ad un indirizzo italiano o l'apertura di conti correnti in Italia.²⁰ Secondo la Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate del 7 agosto 2008, n. 351/E, le suddette situazioni identificative dello *status* di residente a livello fiscale vanno rilevate solo in occasione di un potenziale accertamento di collegamento della persona con il territorio, eseguito da parte degli Uffici dell'Amministrazione finanziaria, e non mediante istanza richiesta dal contribuente.²¹

Da quanto emerso, il domicilio si ravvisa nel luogo in cui la persona colloca la propria sede economico-sociale; perché sia possibile rilevare la residenza fiscale di un

¹⁸ Risoluzione 14 ottobre 1988, n. 8/1329.

¹⁹ Tra le altre, Cassazione Civile, Sentenza n. 5385/2012 e Cassazione Civile, Sentenza n.961/2015.

²⁰ Corte di Cassazione, Sez. trib., sentenza 14 aprile 2008, n. 9856.

²¹ VALENTE, *Il "centro degli interessi vitali": Note sulla disciplina della residenza fiscale delle persone fisiche*, in *il Fisco*, 2009, 1:6743.

soggetto, è implicito che il centro dei suoi affari non snaturi ove egli manchi fisicamente.²² La qualifica di residente in Italia comprende, in tal modo, chi lavora e dimora in un Paese estero mantenendo la propria famiglia nel territorio nazionale.

La principalità dei propri interessi, economici e sociali, dovrebbe essere valutata considerando in via preventiva la totalità degli interessi della persona e dunque, ai fini della determinazione della residenza, il luogo con cui la persona fisica ha un maggiore legame, riconoscibile come tale anche da terzi.²³ Il carattere principale, quindi, non attribuisce maggiore importanza all'uno o all'altro interesse personale ma denota un criterio con cui stabilire il luogo per il quale la persona manifesta il legame più stretto, in seguito ad un'analisi completa dei suoi affari. In merito, sia la giurisprudenza che l'Amministrazione finanziaria attribuiscono grande peso agli interessi più vicini ad un soggetto contribuente, considerato anche che occorre farvi riferimento qualora non siano facilmente ravvisabili altri criteri di determinazione della residenza fiscale. All'Amministrazione, in special modo, sono utili detti elementi in vista delle attività di accertamento che è tenuta a realizzare per valutare la reale situazione del contribuente;²⁴ come abbiamo visto, infatti, appare dominante la visione della dottrina e della giurisprudenza perché sia verificata la cancellazione di un individuo dall'anagrafe italiana, in quanto si tratta di un atto contestabile con ogni mezzo di prova.

Le attività di ricerca delle condizioni che attestino situazioni contrastanti con le risultanze anagrafiche vengono assolte dalle strutture investigative collocate in ogni Direzione regionale delle Entrate, le quali vengono sostenute dalle autonome operazioni degli uffici della Guardia di Finanza. Sono sottoposte al controllo amministrativo tutte quelle posizioni del soggetto individuate basandosi sulle realtà figurate nel territorio e sulle informazioni presenti, sia segnalate che dichiarate dalla stampa locale o da servizi televisivi.²⁵ Le azioni esperibili per individuare il centro degli interessi vitali di un contribuente possono riguardare il reperimento delle posizioni anagrafiche presso il Comune dell'ultimo domicilio fiscale conosciuto nello Stato italiano, l'acquisizione degli

²² LEO, MONACCHI, SCHIAVO, *Le imposte sui redditi nel testo unico, Tomo I*, Milano, 1999, p. 13.

²³ Cassazione Civile, sentenza 18 novembre 2011, n. 24246 e Cassazione Civile, sentenza 31 marzo 2015 n. 6501.

²⁴ VALENTE, *Il "centro dell'interesse economico prevalente" come criterio di determinazione "privilegiato" della residenza fiscale*, in *il Fisco*, 2013, 1:540.

²⁵ VALENTE, VINCIGUERRA, *Esterovestizione delle persone fisiche: Centro degli interessi vitali e nomadismo fiscale*, cit., p. 76.

atti relativi ad attività di donazione, di compravendita, di costituzione di società o di conferimento in favore di queste e il conseguimento di informazioni riguardanti la movimentazione di somme di denaro, l'emissione di assegni o l'investimento in titoli.

Per stabilire la residenza fiscale di un individuo la Circolare n. 304/E/1997 offre un'elencazione di fattispecie utili all'Amministrazione finanziaria per gli accertamenti, tra cui la disponibilità di un'abitazione, la stabilizzazione della famiglia o degli affetti in un luogo, il possesso di beni sul territorio (anche mobiliari), l'interesse del contribuente a far rientrare in un paese i proventi ottenuti all'estero, il sostenimento di spese per l'hotel, l'assunzione di cariche societarie oppure la gestione delle proprie attività direttamente o tramite soggetti stabiliti in Italia. Riassumendo, il compito investigativo degli uffici dell'Amministrazione finanziaria mira a conseguire elementi che valutino l'effettivo collegamento con l'Italia, rilevando le prove che facciano riferimento ai legami familiari o affettivi, agli interessi economici, al proposito di mantenere o portare i redditi stranieri in Italia ed infine alla volontà di stabilirvi.

Tra gli indicatori di collegamento con il territorio il centro degli interessi si ritrova in quelli rilevanti ai fini fiscali. A tal proposito la sentenza n. 87/2012 ci illustra la decisione presa dalla Commissione tributaria regionale della Liguria che, di fronte al problema di individuazione della residenza fiscale di un soggetto avente interessi economici e sociali ripartiti in due Stati, punta alla rilevanza fiscale degli indici contraddistinti da una natura economica piuttosto che legata agli affetti; tuttavia, sia la dottrina che la giurisprudenza affermano l'assenza di una soluzione al problema legato alla valutazione degli interessi.²⁶

L'art. 43 del CC indica la residenza civile come il luogo dove si dimora abitualmente, da determinare verificando sia la stabile e continuativa permanenza in una località sia la volontà del soggetto a restarvi.²⁷ La stabile dimora²⁸ infatti si identifica, oltre che per il suo carattere durevole, anche per la volontà del soggetto di fissare nel Comune la propria abitazione; tale condizione si può ravvisare dando uno sguardo alle "consuetudini di vita"

²⁶ VALENTE, *Il "centro dell'interesse economico prevalente" come criterio di determinazione "privilegiato" della residenza fiscale*, cit., 1:543.

²⁷ Cassazione Civile, sentenza 5 febbraio 1985, n. 791.

²⁸ Nonostante in diritto la dimora rappresenti un concetto differenziato dalla residenza, indicato come il luogo in cui il soggetto in un determinato periodo di tempo si trova in modo non abituale (si pensi alla *location* scelta per trascorrere le ferie anche di pochi giorni), tale termine non trova alcuna definizione nel Codice Civile ma assume rilevanza quando non sia nota la residenza del soggetto.

e alle “relazioni sociali” createsi.²⁹ Dobbiamo tenere presente, però, la confusione che c'è tra la dimora abituale e il luogo in cui si trascorre la maggior parte del tempo. Bisogna, infatti, richiamare all'attenzione quelle situazioni che vedono un soggetto trascorrere molto più tempo al di fuori del proprio Comune per esercitare la propria attività lavorativa o a causa dello studio fuori sede. La permanenza nell'abitazione stabilmente e continuamente assieme alla volontà di rimanervi costituiscono insieme la condizione indispensabile e piena per parlare di residenza, tanto che la lontananza dall'abitazione per periodi prolungati, come può accadere per ragioni di studio o di lavoro, di cura o di piacere, non ne compromette la stabilità. Il carattere abituale rimane, pertanto, anche quando il soggetto lavora al di fuori del Paese, mantenendo però nel suo Comune di residenza l'abitazione con il proposito di tornarvi e di conservare in essa le proprie relazioni familiari e sociali.³⁰

Riassumendo, la diversificazione tra i due termini indicati dall'art. 43 del CC circa la residenza fiscale del soggetto consiste nella mobilità del domicilio e nella stabilità della dimora, anche se questi due luoghi possono coincidere. Questi due elementi e la formale iscrizione all'anagrafe nazionale ci permettono di conoscere le persone fisiche residenti nella nazione e, ai fini di questa tesi, i soggetti residenti all'estero.

1.2 Criterio temporale

L'art. 2 del TUIR, nel definire chi sia una persona residente in Italia, prevede al comma 2 ulteriori criteri di determinazione della residenza fiscale: oltre al suddetto criterio di circoscrizione del luogo della residenza o del domicilio nel “territorio³¹ dello Stato”, la disposizione prevede l'espressione “per la maggior parte del periodo d'imposta”. L'elemento temporale previsto dal legislatore richiede il rispetto dell'iscrizione all'anagrafe oppure del possesso della residenza o del domicilio per più della metà del tempo previsto in un anno solare, ai sensi dell'art. 7 del TUIR, anche se non continuativo. Aniché essere stata definita nel dettato numericamente, tale espressione è stata scelta a

²⁹ Cassazione Civile, Sez. I, sentenza 1 dicembre 2011, n. 25726.

³⁰ Cass. 12 febbraio 1973, n. 435; Cass. 29 aprile 1975 n. 2561; Cass., Sez. un., 28 ottobre 1985, n. 5292; Cass. 14 marzo 1986, n. 1738.

³¹ Va precisato che la circoscrizione della residenza o del domicilio nello Stato prende in considerazione il territorio a livello politico, valutando quindi le regioni sulle quali lo Stato applica la sua sovranità.

causa della variabilità dell'arco temporale che si manifesta quando l'anno di riferimento è bisestile.³² Ciò significa che il periodo di tempo da ricoprire per ritenere che un soggetto sia residente nel territorio è normalmente di 183 giorni o, nel caso l'anno sia bisestile, di 184 giorni.

In merito alla continuità del periodo d'imposta si è espresso il Ministero delle finanze, dichiarando che per ritenere una persona fiscalmente residente in Italia ci si deve attenere alla somma complessiva dei giorni per la quale ella sia stata fisicamente presente nel territorio.³³ Nel conteggio dei giorni la Circolare n. 207/2000 approfondisce il tema stabilendo la rilevanza dei giorni feriali, delle ricorrenze festive, dei riposi settimanali e di qualsiasi altro giorno non lavorativo. Con questa precisazione, si può configurare l'ipotesi di applicare il regime fiscale ad un soggetto risieduto nello Stato che abbia avuto occasionali trasferimenti al di fuori della nazione nello stesso periodo d'imposta, sempre che il conteggio dei giorni di effettiva residenza rispetti la maggioranza nell'arco temporale stabilito dall'art. 2 co. 2, del TUIR.³⁴ Nel caso, infatti, la persona residente in Italia si trasferisca all'estero durante il periodo d'imposta continuerà ad essere tassata dallo Stato italiano fino alla chiusura dell'anno in corso; vengono, dunque, inclusi ai redditi sottoposti a tassazione in Italia anche quelli conseguiti nella seconda frazione dell'anno al di fuori della Nazione.

Una volta maturati i criteri necessari per venire considerati residenti in un determinato Stato, infatti, il principio di tassazione continua ad essere quello stabilito per gli stessi fino al termine dell'anno solare.³⁵ Il mancato cambio di residenza infrannuale viene esplicitato dall'Agenzia delle entrate, che non ritiene possibile la residenza fiscale per un soggetto esclusivamente per una parte di anno.³⁶ Qualora, infatti, si stabilisca la dimora abituale, il domicilio o la residenza anagrafica in Italia per più di 12 mesi ripartiti in due anni, il soggetto potrebbe non avere la residenza fiscale nel territorio, poiché in

³² LEO, MONACCHI, SCHIAVO, *Le imposte sui redditi nel testo unico, Tomo I*, cit., p. 12.

³³ Circolare 17 agosto 1996, n. 201.

³⁴ Sebbene la Circolare Ministeriale n. 201/1996 riveli il metodo di calcolo dei giorni di permanenza nello Stato ai fini valutativi dei redditi di lavoro dipendente, il principio può essere generalizzato, trascinandolo anche per la determinazione della residenza fiscale italiana. In proposito si veda LEO, MONACCHI, SCHIAVO, *Le imposte sui redditi nel testo unico, Tomo I*, cit., p. 12.

³⁵ Come vedremo nel Capitolo 2, il principio di imposizione applicato ai residenti dalla maggior parte dei paesi occidentali è il cosiddetto *worldwide principle*, che sottopone a tassazione il reddito generato a livello mondiale.

³⁶ Risoluzione n. 471/E/2008 dell'Agenzia delle Entrate.

ciascuno dei due anni osservati potrebbe non aver risieduto per la maggior parte del periodo impositivo.³⁷ Quanto detto sarà valido anche se siano stati rispettati i termini prescritti per la cancellazione dalla popolazione nazionale (la cancellazione dall'anagrafe e l'iscrizione all'AIRE) e sempre che l'iscrizione della residenza all'estero non rispetti un arco temporale di almeno 183 giorni³⁸.

1.3 La residenza in paradisi fiscali

Nella determinazione della residenza ai fini fiscali è importante richiamare all'attenzione un criterio valutativo aggiuntivo, attuato per la crescente emigrazione sul piano anagrafico di cittadini italiani e unito all'art. 2 del TUIR con un nuovo comma. Con l'introduzione della L. 23 dicembre 1998, n. 448 (poi riformata con l'art. 1, co. 83, lett. a), della L. 24 dicembre 2007) si è voluto combattere i comportamenti fiscalmente elusivi incentrati su trasferimenti residenziali simulati in paesi con fiscalità più vantaggiosa rispetto a quella italiana.

Aggiungendo il comma 2-*bis* all'art. 2 del TUIR, l'art. 10 della suddetta legge ha esteso lo *status* di residenti in Italia a coloro che, emigrati in Paesi con regime a fiscalità privilegiata, si siano cancellati dalle anagrafi della popolazione italiana. L'efficacia di tale norma si realizza nella previsione di ritenere ancora passivo d'imposta in Italia chi si sia trasferito in un paradiso fiscale, attratto dal livello di tassazione locale più favorevole, e che non abbia provveduto a dimostrare la concretezza della nuova residenza. Quest'ultima verifica serve infatti da ostacolo alla sottrazione del reddito al regime di tassazione dei residenti in Italia nel caso il cittadino italiano si iscriva all'AIRE pur mantenendo uno dei criteri di collegamento sostanziali.

L'onere di provare il reale trasferimento, nel caso ciò avvenga in un paese considerato a fiscalità ridotta da decreto del Ministero dell'economia e delle finanze, grava sulla persona fisica che si è trasferita, la quale dovrà fornire prova di non serbare alcun significativo collegamento con lo Stato italiano. La relativa presunzione stabilita dalla

³⁷Contrariamente a quanto previsto nel nostro ordinamento legislativo, altri Paesi contemplano la possibilità del verificarsi della "doppia residenza" in seguito al trasferimento all'estero in una frazione del periodo d'imposta di una persona; tale fenomeno chiamato "residenza parziale" andrà risolto mediante accordo con il Paese in conflitto di interessi, coerentemente con quanto disposto dalla convenzione contro le doppie imposizioni stipulata tra i due Stati.

³⁸ Oppure di 184 giorni se l'anno è bisestile.

legge è dunque superabile da parte dell'interessato quand'egli documenti che il centro dei propri affari, sia economici che familiari, sia stato spostato. L'inversione dell'onere della prova, al fine dell'accertamento della nuova residenza, è stata decisa per far prevalere profili maggiormente concreti rispetto alla formalità qual è l'iscrizione all'anagrafe dei non residenti, e interviene anche nel caso in cui l'ultimo trasferimento avvenga in seguito all'emigrazione del soggetto in un terzo Stato a fiscalità considerata "virtuosa" dal decreto del Ministro delle Finanze 4 maggio 1999.³⁹

Per provare la reale emigrazione, l'individuo potrà avvalersi degli stessi documenti e strumenti dimostrativi utilizzati dall'Amministrazione finanziaria nei casi in cui questa debba verificare la reale residenza fiscale del soggetto che dichiara di risiedere in un paese estero diverso da quelli ritenuti a fiscalità privilegiata.⁴⁰ Nel caso in cui il trasferimento abbia avuto come destinazione un paradiso fiscale, però, l'individuo dovrà agire al fine di dimostrare la mancanza dei requisiti richiesti dal nostro Paese per la sussistenza della residenza nel territorio.

Tra i mezzi di prova che confermino la residenza fiscale all'estero si possono annoverare la presenza della dimora abituale nel paradiso fiscale per sé ed eventualmente per la famiglia (dimostrando l'eventuale acquisto o locazione di un immobile a titolo abitativo oppure il pagamento di fatture per l'erogazione di servizi nel nuovo paese), l'iscrizione dei figli in scuole del Paese straniero, l'esercizio di una attività lavorativa in modo stabile e continuativa nel suddetto paese, oppure l'insussistenza di significativi rapporti economici o familiari in Italia;⁴¹ questi sono tutti elementi di prova che andranno valutati nel loro insieme. All'amministrazione finanziaria, invece, è dato il compito di accertare che il soggetto sia presumibilmente ancora residente nel suo Comune dimostrando la cittadinanza italiana, la cancellazione dall'anagrafe italiana e la conseguente iscrizione all'AIRE per il trasferimento della residenza in un paradiso fiscale. In concreto, solo quando il contribuente abbia dimostrato di aver chiuso ogni significativa relazione con lo Stato italiano, avvalorando la propria dichiarazione dando prova di una

³⁹ Considerato che la disposizione all'art. 2, co. 2-bis, del TUIR, indicante la presunzione e il mantenimento della residenza fiscale, grava in capo ai "cittadini italiani cancellati dalle anagrafi della popolazione residente", è ragionevole l'esclusione di tale norma per i cittadini di nazionalità estera e per i soggetti che abbiano rinunciato alla cittadinanza italiana. Di conseguenza, per questi soggetti l'onere della prova è posto a carico dell'Amministrazione finanziaria.

⁴⁰ Il Ministero delle finanze individua gli elementi accertativi di trasferimento simulato della residenza all'estero nella Circolare 2 dicembre 1997, n. 304/E.

⁴¹ Circolare 24 giugno 1999, n. 140/E.

vera e stabile ubicazione nel paradiso fiscale, si può attestare il legittimo spostamento della residenza ai fini tributari.

Sebbene il comma 2-*bis* dell'art. 2 del TUIR liberi dal compito di provare la residenza fiscale in Italia chi sia interessato a far valere tale fatto (solitamente l'Amministrazione finanziaria), non si preclude che la normativa agisca a vantaggio del contribuente. Per lo stesso motivo che ha l'Amministrazione finanziaria di far rientrare i redditi conseguiti all'estero nella sfera di quelli conseguiti da un soggetto residente in Italia, anche un contribuente potrebbe avere l'interesse ad essere tassato secondo le regole tributarie previste per i residenti. A tal proposito, con la Sentenza 10 ottobre 2014, n. 21437, si è avuto modo di stabilire che la presunzione di residenza in Italia può essere applicata a favore del soggetto che desidera essere assoggettato alla tassazione nazionale ai sensi dell'art. 2, co. 2-*bis*, evidentemente beneficiando così di un'imposta più favorevole. La Corte di Cassazione ha perciò previsto che nel caso egli voglia far valere tale disposizione, l'onere di provare l'insussistenza della residenza fiscale in Italia incombi alla parte che ne abbia l'interesse, che nel caso in esame corrisponde al fisco.

Perché possa trovare applicazione il comma 2-*bis* è dunque necessaria la contemporanea presenza di tre situazioni: il trasferimento della residenza in un Paese con fiscalità privilegiata, la cancellazione da parte del contribuente del proprio nominativo dalle anagrafi della popolazione italiana e che egli sia in possesso della cittadinanza italiana. L'efficacia della normativa si osserva, dunque, nei casi che considerano i trasferimenti in paradisi fiscali dei soli cittadini italiani, comprendendo anche i soggetti con la doppia cittadinanza. La condizione risulta soddisfatta anche nel caso in cui il soggetto passivo acquisisca la cittadinanza di un altro Stato mantenendo quella italiana, in quanto ai fini del comma è rilevante solo il possesso di quest'ultima; ad ogni modo, la dimostrazione della seconda cittadinanza potrebbe essere utile ai fini probatori per l'avvenuto trasferimento.⁴² Lo stesso discorso non vale invece per i soggetti apolidi, poiché non hanno la cittadinanza italiana. Il possesso di questo *status* non deve mancare né nel periodo d'imposta nel quale si manifesta il trasferimento della residenza né in quello in cui si richiama l'applicazione del comma 2-*bis*. In quanto elemento che fa presumere l'ingannevole emigrazione, la cittadinanza italiana è richiesta nella lettura del comma aggiuntivo sia prima del cambio di residenza che successivamente, quando verrà

⁴² VALENTE, VINCIGUERRA, *Esterovestizione delle persone fisiche: Centro degli interessi vitali e nomadismo fiscale*, cit., p. 33.

messa in atto la disposizione; conseguentemente, non rientrano nell'ambito applicativo della norma le persone fisiche che solo in seguito al trasferimento hanno acquisito questa condizione giuridica, ottenendo a quel punto l'iscrizione all'AIRE.

Come detto in precedenza, l'individuazione dei territori con regime fiscale privilegiato viene esplicitato con il Decreto Ministeriale del 4 maggio 1999. La distinzione dei paesi tra fiscalmente privilegiati e "ministerialmente" virtuosi si trova assumendo vari criteri che, raccolti insieme, assicurano un notevole abbuono fiscale. Gli elementi valutativi del paese di rilevanza fiscale riguardano principalmente una bassa o assente tassazione personale, notata non solo dal livello formale delle aliquote d'imposta ma anche dai fattori che formano la base imponibile, dalle deduzioni dal reddito complessivo e dalle detrazioni dall'imposta; in seguito è utile valutare la trasparenza e la collaborazione che lo Stato ammette circa le informazioni - anche bancarie - delle condizioni economiche e fiscali delle persone.

La modifica del 2007 ha previsto un diverso sistema di individuazione dei Paesi a fiscalità privilegiata, non elencandoli più in una c.d. *black list* come si può riscontrare nel D.M. del 4 maggio 1999. Anziché infatti stilare i paesi ritenuti dal Ministero "paradisiaci", dal 2007 si è provveduto ad individuare in una lista i paesi che non hanno nulla a che fare con la fiscalità ridotta. Il cambiamento introdotto dalla norma verterebbe, pertanto, nella diversa individuazione dei paesi di interesse del Ministero, ora catalogando quelli con i quali gli Stati intrattengano rapporti di scambio di informazioni e di collaborazione in ambito fiscale. Attualmente, infatti, all'art. 2, co. 2-*bis*, del TUIR si enuncia questo principio ritenendo residenti italiani i cittadini trasferites in paesi "diversi da quelli individuati con decreto".⁴³ Il nuovo elenco indica, quindi, i Paesi nei quali il trasferimento della residenza non comporta l'inversione dell'onere della prova dell'evento.

1.4 La residenza fiscale nelle convenzioni

L'Italia, come quasi tutti gli Stati, dispone nel proprio ordinamento un criterio di collegamento con il territorio fondato sulla residenza del soggetto.⁴⁴ Come

⁴³ In passato l'articolo recitava che la residenza incalzava nel caso il cittadino si fosse trasferito "in Stati o territori aventi un regime fiscale privilegiato, individuati con decreto".

⁴⁴ Oggigiorno sono molto pochi i Paesi che adottano una tassazione basata sulla cittadinanza dei contribuenti, tra cui gli USA.

approfondiremo nel Capitolo 2, il principio della residenza è uno dei criteri che permettono l'applicazione dell'imposizione a titolo IRPEF, contrapposto al principio della "fonte" che limita la tassazione di uno Stato nei confronti dei soggetti non residenti.

Il medesimo criterio di assoggettamento ad IRPEF utilizzato da diversi Stati costituisce molte volte motivo di concorrenza nelle pretese impositive poiché essi stessi, nell'applicare il principio della residenza per il proprio territorio, di fatto collegano un soggetto (e il relativo reddito) allo stesso; in base alle proprie normative, infatti, lo stesso soggetto può essere considerato fiscalmente residente in più Stati. In questo modo, la tassazione di una persona fisica può essere reclamata da più Paesi, figurando quindi il problema di una doppia imposizione in ragione di una doppia residenza.

I criteri utili a risolvere il problema della doppia imposizione sono contenuti nei numerosi accordi stipulati dall'Italia con i Paesi esteri, dove il prelievo fiscale è ripartito sui redditi conseguiti al di fuori dei confini nazionali di residenza. In assenza di un accordo, il contributo imposto due volte ostacolerebbe la libera circolazione delle persone e dei capitali a livello mondiale. Per evitare la doppia imposizione, infatti, si costringerebbe a produrre ricchezza entro i confini nazionali; in questo modo, gli operatori di attività economiche sarebbero restii a realizzarle coinvolgendo più Stati, causando così il crollo del commercio internazionale e dello sviluppo dell'economia dei Paesi.⁴⁵ Per risolvere l'eventuale doppia residenza il Modello OCSE dispone una serie di regole indicate col termine *tie breaker rules*, che prevedono vari test per stabilire a quali dei due Paesi stipulanti la convenzione sia concessa la competenza di assoggettare a tassazione il particolare reddito del contribuente in quanto residente nel suo territorio.

Le discipline pronunciate nel Modello agiscono nella legislazione interna derogando quanto disciplinato dalle norme nazionali oppure facendone riferimento quando interpellate dalla convenzione, incidendo quindi su ciascun Paese che abbia stipulato il contratto. Il problema della doppia residenza delle persone fisiche viene colmato all'art. 4 di tale accordo, dove è disposto un percorso da seguire in ordine gerarchico per risolvere il problema di individuazione della residenza fiscale.

- Prima di tutto, una persona è considerata residente nel luogo dove ha un'abitazione permanente, disponibile a qualsiasi titolo (di proprietà, in affitto); nel caso tale qualità è presente in entrambi gli Stati contraenti si tiene conto della

⁴⁵ TOSI, BAGGIO, *Lineamenti di diritto tributario internazionale*, Padova, 2016, p. 8.

cerchia più stretta di relazioni personali ed economiche intrattenute dal soggetto, ovverosia del suo centro d'interessi vitali.

- In secondo luogo, qualora il soggetto non disponga di una stabile dimora in nessuno dei due Paesi e sia difficile determinare il centro degli interessi della persona, si deve considerare il luogo in cui ella soggiorna usualmente.
- Nel caso non sia possibile indicare lo Stato di soggiorno abituale perché l'individuo soggiorna regolarmente in entrambi i Paesi o perché solitamente non si reca in nessuno dei due, bisogna rilevare la sua nazionalità (condizione verificata, ad esempio, da un passaporto).
- Se nemmeno la nazionalità può rendere il soggetto univocamente appartenente alla legislazione di uno Stato, la questione deve essere risolta dalle autorità competenti degli Stati contendenti la tassazione mediante un comune accordo, come stabilito dall'art. 25 della convenzione stessa.

Come anticipato in merito all'ordine di individuazione della residenza fiscale per le convenzioni, la ricerca volge al termine non appena si riesce a rispondere affermativamente ad uno dei suddetti test. La disposizione è infatti strutturata in un ordine tale da riflettere il collegamento più forte del contribuente con il territorio.

Considerate le nuove espressioni relative all'identificazione della residenza fiscale, cioè "abitazione permanente", "interessi vitali", "soggiorno abituale" e "nazionalità", è necessario stabilire come tali termini si intrecciano con i criteri di determinazione della residenza fiscale nella nostra Nazione. L'Italia, nella conclusione delle sue convenzioni internazionali, si è adeguata alle disposizioni contenute nel Modello OCSE anche per quanto riguarda l'elenco delle *tie break rules*, e pertanto è possibile descrivere i termini stabili all'art. 4 del Modello considerando:

- per "abitazione permanente" la residenza disciplinata dall'art. 43, co. 2, del CC;
- il "centro degli interessi vitali" come un concetto che segue gli stessi principi del domicilio stabilito dall'art. 43, co. 1, del CC;
- il "soggiorno abituale" alla pari della dimora abituale disciplinata dall'art. 43, co. 2, del CC;

- la “nazionalità” assimilata alla cittadinanza: il Modello della convenzione rinvia espressamente alla lettura della normativa interna, delegando a questa la definizione di tale *status*.

Da quanto si evince dalla lettura della convenzione, che mira a dare soluzione ad una problematica che colpisce le persone che intrattengono rapporti di tipo personale o economico con più Stati, appare rilevante individuare le caratteristiche della residenza fiscale del soggetto contribuente, tra le quali il centro degli interessi vitali. Data l'importanza della determinazione della residenza fiscale, la quale precede la determinazione del regime impositivo applicato al soggetto contribuente, risulta essenziale l'attività investigativa effettuata dall'Amministrazione finanziaria: come abbiamo visto, nell'attribuire la residenza fiscale ad una persona fisica che dichiara la propria residenza in uno Stato straniero si deve esperire un'attività conoscitiva della reale situazione del soggetto.⁴⁶ Con la finalità di smascherare una possibile residenza fittizia, il compito di tali uffici verte ad identificare il centro degli interessi vitali, anche se le disposizioni anagrafiche affermano il trasferimento della residenza del soggetto in un Paese estero.

⁴⁶ Ai sensi dell'art. 2, co. 2, del TUIR l'onere di provare la residenza di una persona fisica incombe sugli uffici dell'Amministrazione finanziaria. Se invece il soggetto dichiara di trasferirsi in un Paese a fiscalità privilegiata, l'onere ricade sulla stessa persona fisica, secondo l'art. 2, co. 2-bis, del TUIR.

CAPITOLO 2

Regime di tassazione dei non residenti

Comprese le dinamiche da seguire per poter definire un soggetto “non residente” nello Stato italiano, ci accingiamo ad apprendere cosa comporta la differenziazione delle persone fisiche in termini di attuazione del regime impositivo. Conoscere dove sia ubicata la persona fisica permette di scegliere quale regime impositivo applicare per la tassazione dei redditi da lei maturati.

Attualmente tutti i Paesi tassano i redditi generati nel proprio territorio, come anche disciplina il Modello di convenzione OCSE. Con la mobilità di persone e ricchezza estesasi a livello internazionale, la pressione fiscale nazionale ha intaccato anche i redditi generati all'estero da parte delle persone ubicate fiscalmente nel proprio territorio. I redditi dei soggetti residenti nel territorio, ai fini impositivi, sono pertanto quelli prodotti e posseduti sia in Italia che all'estero. Il principio della residenza, infatti, prevede in capo al contribuente una tassazione di carattere personale (l'IRPEF) del reddito globale, cioè dei redditi ovunque realizzati. Questo aggravio erariale obbliga infatti i soggetti residenti alla contribuzione delle spese pubbliche in base al principio di tassazione del reddito mondiale (*worldwide income taxation*). Essi saranno pertanto tenuti a dichiarare la totalità dei redditi, anche se percepiti al di fuori dei confini nazionali.

Sottostando al principio di collegamento del reddito con il territorio, il legislatore estende in modo limitato l'imposizione sui redditi anche ai non residenti. Per i soggetti non residenti è prevista un'imposizione sugli elementi reddituali circoscritta ai soli prodotti nel territorio dello Stato a seguito di attività o di diritti sui beni posseduti nello stesso, secondo il principio di territorialità. Il contribuente residente in un Paese estero deve quindi dichiarare e, in tal modo, assoggettare a tassazione in Italia i redditi dove li sono stati prodotti.

Per i non residenti, l'IRPEF viene applicata alla somma dei redditi prodotti in Italia (dalla quale però, come approfondiremo più avanti, si distinguono i redditi che sono tassati separatamente in base all'art. 17 del TUIR). Qui è prioritario impedire l'imposizione sulle entrate del soggetto che non sono legate al potere autoritario dello Stato. È infatti illogico assoggettare a tassazione i redditi conseguiti al di fuori dei confini

nazionali da soggetti non risidenti nella giurisdizione di uno Stato. In tal modo, il criterio può essere utilizzato anche per determinare quando i redditi realizzati dal non residente sono da reputare generati all'estero.

Il principio della *worldwide income taxation* si differenzia dal principio di territorialità in quanto il primo assoggetta i residenti ad una tassazione personale, senza considerare il luogo di produzione del reddito. Il vincolo fiscale della residenza è l'espedito che permette di ancorare il reddito ovunque prodotto alla fiscalità nazionale. In sua mancanza, sarebbe comune il fenomeno della delocalizzazione del reddito nella ricerca di un regime fiscale meno gravoso.

Dall'applicazione del criterio di territorialità si palesa l'estensione dell'autorità tributaria dello Stato anche a chi non si è stabilito nel suo territorio. In sostanza, la combinazione dei due principi di tassazione qui visti descrive il nesso di collegamento con il territorio sufficiente a collegare il soggetto con il sistema impositivo italiano, da quello più stretto della residenza a quello più oggettivo del luogo di produzione del reddito. Da ciò ne consegue una disciplina fiscale che sottopone ad imposizione tributaria sia i redditi prodotti nel territorio italiano, prescindendo da un collegamento personale del loro possessore con l'Italia, sia quelli guadagnati in un diverso Paese dagli aventi tale collegamento.

I criteri che in questo capitolo andremo ad introdurre, e che nel Capitolo 3 approfondiremo per ciascun tipo di reddito, individuano le fattispecie che legano il sistema legislativo dello Stato al contribuente non residente, il soggetto che manca pertanto del collegamento personale con lo stesso. Anche se non residenti, questi soggetti possono essere passivi d'imposta italiana se pensiamo al collegamento "reale" che intrattiene il reddito prodotto dagli stessi con il territorio italiano. Quest'ultimo principio denota la natura di imposta reale della tassazione alla quale sono assoggettate le persone fisiche non residenti, contrariamente al carattere personale che l'imposta possiede nei confronti dei residenti italiani. La mancanza del criterio di collegamento personale – la residenza – che regola l'attività impositiva dello Stato italiano, con riguardo alle persone residenti nel suo territorio, sottopone l'IRPEF ad una visione di natura "reale" nell'applicazione verso i non residenti.

2.1 Il principio della fonte

Prima di esporre quali sono i redditi imponibili in capo ai soggetti non residenti nel territorio italiano è necessario precisare che cosa è definito “imponibile d'imposta”. Il primo articolo del TUIR descrive il presupposto necessario affinché si applichi l'IRPEF, ovvero sia il fatto o la condizione che se convalidata porta a dare vita ad un'obbligazione tributaria. Per essere soggetti passivi d'imposta la persona fisica deve disporre dei redditi, in denaro o in natura, ricompresi nelle sei categorie elencate all'art. 6 del medesimo Testo Unico:

- a) Redditi fondiari;
- b) Redditi di capitale;
- c) Redditi di lavoro dipendente;
- d) Redditi di lavoro autonomo;
- e) Redditi d'impresa;
- f) Redditi diversi.

L'inquadramento del provento ad una specifica tipologia denota la definitività dell'elenco e garantisce la certezza del diritto, non richiedendo infatti l'ausilio di un interprete per individuare le fattispecie che danno origine ai redditi rilevanti ai fini tributari. L'elencazione dei redditi indica, quindi, sia la connessione che deve intercedere tra l'oggetto sottoposto a tassazione e il soggetto passivo di tale imposta, sia la fattispecie da prendere in considerazione per poter identificare una somma come reddito imponibile d'imposta. Da ciò deriva che qualora la persona registri un incremento reddituale non rientrante in alcuna delle categorie previste, questo arricchimento non è sottoposto ad imposizione tributaria. Tuttavia, è necessario annoverare la disposizione contenuta nella L. 24 dicembre 1993, n. 537, all'art. 14, co. 4, in quanto permette di collegare le entrate dovute da atti o fatti identificati come illeciti civili, penali o amministrativi - se non

sequestrate o confiscate penalmente ⁻⁴⁷ alle tipologie di reddito che li hanno generati.⁴⁸ In ogni caso, se il provento illecito non può confluire nelle prime cinque categorie reddituali, l'art. 36, co. 34-*bis*, del D.L. 4 luglio 2006, n. 223, (convertito poi dalla L. 248/2006) ha previsto il suo assoggettamento a tassazione in qualità di reddito diverso.

Nel ricomprendere tra i proventi oggetto di tassazione anche i redditi in natura, l'art. 9, co. 2, del TUIR evidenzia che questi vengono misurati prendendo in considerazione il loro "valore normale" basato sui beni e servizi che li hanno costituiti. Il comma 3 del medesimo articolo normativo dà una definizione del valore normale, considerandolo come il prezzo o corrispettivo che in media si applica con riferimento a beni e servizi del medesimo tipo o similari; l'importo qualificato come "normale" deve essere inoltre praticato con il presupposto di operare in un mercato di concorrenza perfetta e avendo considerazione del livello in cui ci si trova nella catena di distribuzione, del tempo e del luogo di acquisizione del bene o servizio. Nello stabilire il valore normale, la normativa prescrive la necessità di attenersi al listino prezzi o al tariffario previsto da chi ha fornito tali beni o servizi oppure, se non reperibili, al listino dei prezzi medi distribuito dalle Camere di commercio e alle tariffe professionali, con riguardo ad eventuali ribassi di prezzo.

Come abbiamo visto in precedenza, al fine di identificare i proventi oggetto di tassazione è importante valutare la loro acquisizione da parte del contribuente. La normativa tributaria indica che il collegamento dei redditi con il soggetto deve essere realizzato mediante il "possesso", e non con la disponibilità finanziaria; come vedremo nel Capitolo 3, ciascuna categoria reddituale tassativamente predisposta viene subordinata ad imposizione secondo precise e disomogenee regole giuridiche che individuano il soggetto contribuente possessore del provento. C'è da dire, però, che mentre in certi casi si può configurare un possesso di capitale visto in senso civilistico (questo apparendo normalmente come denaro)⁴⁹, altre fattispecie potrebbero dare al concetto una diversa

⁴⁷ In diritto penale, il sequestro e la confisca sono due provvedimenti rivolti alla sottrazione di parte o dell'intero patrimonio di chi abbia commesso un reato: il primo viene messo in atto nel caso si tema per l'integrità di una prova passibile di manomissione o per la dispersione dei redditi utili al pagamento delle pene pecuniarie, di giustizia e delle obbligazioni civili scaturite dal reato; il secondo opera espropriando il reddito, senza indennizzo, in qualità di misura cautelare (in quanto utilizzato per commettere l'illecito penale) o come conseguenza di un reato (in quanto profitto ottenuto dall'illecito).

⁴⁸ LEO, *Le imposte sui redditi nel testo unico, Tomo I*, Milano, 2010, p. 33.

⁴⁹ Secondo l'art. 1140 del CC, il possesso è il "potere sulla cosa", rivelatosi dall'esercizio della proprietà o di altro diritto reale.

accezione: possiamo ricordare i redditi derivanti dalle società di persone per i quali, in base all'art. 5 del TUIR, si prevede la loro imputazione ai soci secondo il "principio della trasparenza", anche se non è stato disposto per la loro distribuzione; da ciò appare che il possesso del reddito è ascritto anche nel caso questo non venga percepito. Si pensi, inoltre, ai redditi della categoria fondiaria, dove il possesso non si materializza in denaro ma riguarda l'immobile da cui lo stesso reddito deriva.⁵⁰

Diversamente da quanto disposto in passato,⁵¹ la dottrina ha dato importanza nel concetto del possesso unicamente alla relazione intercorrente tra il soggetto contribuente e la fonte reddituale: il possessore del reddito è colui che ha la possibilità di disporlo, potendo dunque agire sulla fattispecie che ha dato luogo al provento. Il concetto del "possesso" si tratta insomma di un'espressione scelta dal legislatore per indicare tutte le possibili fattispecie costituite dal soggetto che si relaziona con il reddito da esse derivato.⁵² La conferma di quanto detto è ritrovabile dalla lettura dell'art. 6, co. 2, del TUIR il quale, permettendo l'imponibilità di un reddito sostituito a quello originale nella stessa categoria reddituale, riconosce come soggetto passivo d'imposta chi ha modificato le caratteristiche del reddito stesso attraverso l'espressione della propria volontà.⁵³

Una volta individuato il possessore del reddito, ai fini dell'imposizione fiscale è importante trovare la fonte dalla quale esso proviene. La normativa, infatti, sottopone a tassazione IRPEF ciascun introito in base al collegamento che questo intrattiene con il territorio dello Stato. Deve essere chiarito, però, che il criterio di collegamento col territorio opera esclusivamente per stabilire i limiti di azione della tassazione italiana e non per ammettere norme di paesi stranieri.⁵⁴ Questi criteri, di base, sono stabiliti dalle norme nazionali all'art. 23 del TUIR anche se, come si avrà modo di vedere nel Capitolo 3

⁵⁰ TINELLI, MENCARELLI, *Lineamenti giuridici dell'imposta sul reddito delle persone fisiche*, Torino, 2018, pp. 29-30.

⁵¹ La normativa del passato all'art. 131 del T.U. del 29 gennaio 1958, n. 645, poi confermata con decreto n. 597/1973, esponeva il concetto del possesso facendogli assumere un significato più ampio in quanto considerava non tanto la detenzione giuridica del reddito bensì la sua fisica possibilità di impiego. Secondo questa visione, il soggetto passivo d'imposta si individuava osservando non più il proprietario giuridico del diritto ma chi in realtà lo disponeva con il proprio comportamento, anche se non risultava essere il diretto proprietario.

⁵² CORDEIRO GUERRA, *Corso di Diritto Tributario*, Torino, 2016, p. 354.

⁵³ TINELLI, MENCARELLI, *Lineamenti giuridici dell'imposta sul reddito delle persone fisiche*, Torino, 2018, pp. 32-33.

⁵⁴ FANTOZZI, BATOCCHI, *Commentario breve alle leggi tributarie, Tomo 3: Testo unico delle imposte sui redditi e leggi complementari*, Padova, 2010, p. 163.

in merito ad ogni singolo gruppo reddituale, essi possono venir meno in applicazione delle convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni.

E' bene approfondire quale significato si attribuisce al territorio nella normativa tributaria. Il legislatore l'ha inteso come il luogo nel quale lo Stato può manifestare la propria autorità, limitandolo quindi a livello politico. Di conseguenza, sono da intendersi come territorio italiano anche le navi con bandiera italiana quando navigano in acque internazionali. Se però sono attraccate in porti di paesi esteri o se si trovano in acque sottoposte alla sovranità straniera, le imbarcazioni non costituiscono più un'area rappresentativa del territorio nazionale. Allo stesso modo, i velivoli non transitanti in zone soggette all'autorità straniera sono l'estensione del territorio nazionale.

Identificare il luogo nel quale il reddito sia ritenuto prodotto in Italia è dunque fondamentale per stabilire la sua tassazione quando percepito dai soggetti non residenti. Si consideri, però, che sottostando al principio di territorialità si dà un'immagine limitata della capacità contributiva dell'individuo poiché il reddito percepito in Italia costituisce solo una quota del totale. Per i non residenti, infatti, c'è una scarsa considerazione della situazione personale e familiare, a differenza di quanto accade per gli aventi stabile dimora che possono beneficiare di maggiori deduzioni e detrazioni fiscali;⁵⁵ questa è una scelta giustificata, oltre che per il diverso carattere dell'imposta (individuato infatti dal principio territoriale), anche per la difficoltà di reperire i dati che lo Stato dovrebbe fronteggiare nel caso in cui i criteri di determinazione dell'imposta per chi non risiede nel territorio si paragonassero a quelli previsti per chi ha stabile dimora. Considerando la caratteristica della progressività dell'aliquota d'IRPEF (qualità legittimata solo se applicata ad un reddito con cui l'individuo può realmente sostenere gli oneri tributari) si motiva l'ampio utilizzo che il legislatore fa delle ritenute alle fonte a titolo d'imposta, data la miope visione del contesto nel quale verte il soggetto.⁵⁶ I criteri di applicazione dell'IRPEF nei confronti dei non residenti, infatti, si accostano al regime che persegue l'imposizione mediante le ritenute d'imposta, delineando un metodo impositivo incentrato sulla proporzionalità della tassazione. In capo ai non residenti

⁵⁵ Il dettato di limitazione delle deduzioni e delle detrazioni da poter computare nel calcolo dell'imposta dei non residenti è contenuto all'art. 24 del TUIR. Tuttavia, oggi è contemplata la facoltà ai c.d. "non residenti Schumacker" di avere accesso a tutte le disposizioni relative ai soggetti residenti in Italia; questo discorso verrà ripreso alla fine del capitolo, nella Sezione 2.3

⁵⁶ FANTOZZI, BATOCCHI, *Commentario breve alle leggi tributarie, Tomo 3: Testo unico delle imposte sui redditi e leggi complementari*, cit., p. 176.

questa situazione riscontra, inoltre, lo snellimento dei compiti della persona, non tenuta infatti alla presentazione del 730 per i redditi sottoposti a ritenuta.

L'ordinamento individua una serie di fattispecie atte a comprendere che il reddito è conseguito nello Stato. Ciascuna tipologia reddituale viene connessa al territorio italiano attraverso vari criteri individuati dal legislatore, i quali possiamo riunire a seconda di come la ricchezza tassata si relaziona con lo Stato.⁵⁷ In merito all'ubicazione sul territorio nazionale di un bene fonte del provento, i redditi sempre prodotti in Italia sono:

- i redditi fondiari, considerati inevitabilmente prodotti sul suolo italiano se derivanti da immobili qui ubicati;
- i redditi di capitale, se erogati da soggetti residenti oppure da non residenti quando questi ultimi dispongono di una stabile organizzazione nel territorio dello Stato, escludendo in ogni caso gli interessi attivi, le obbligazioni e gli altri proventi derivanti dall'Italia da depositi e conti correnti bancari e postali;
- i redditi realizzati da società di persone e da enti assimilati, o da società di capitali che hanno scelto di operare in regime di trasparenza fiscale, residenti nello Stato.
- i redditi diversi conseguiti dal possesso di beni nel territorio italiano, considerando inoltre alcuni casi di cessione onerosa di partecipazioni in società residenti nel territorio;

Prendendo, invece, come criterio di collegamento l'ubicazione delle attività svolte dal non residente, ci riferiamo:

- ai redditi per lavoro, sia dipendente che autonomo, conseguiti mediante attività prestate in Italia;
- ai redditi d'impresa, guadagnati dallo svolgimento di attività nel territorio nazionale mediante la figura di una stabile organizzazione;
- ai redditi diversi conseguiti dallo svolgimento di attività nel territorio italiano.

⁵⁷ Tutte le categorie reddituali si contraddistinguono per la fonte da cui risultano generati i redditi, potendo essa essere un capitale o un'attività, fatta eccezione per i redditi diversi poiché visti come una tipologia residuale.

Il principio di territorialità, utilizzato per la determinazione delle imposte dovute dalle persone fisiche non residenti, trova alcune deroghe di applicazione individuate al comma 2 dell'art. 23 del TUIR. Per prevenire mosse antielusive, il comma attribuisce importanza unicamente al luogo di residenza del soggetto che distribuisce il reddito. Sono quindi imponibili in Italia le seguenti entrate, ricevute da soggetti residenti o da non residenti situati in Italia mediante stabili organizzazioni:

- le pensioni, gli assegni ad esse assimilati e le indennità di fine rapporto (per cui, come vedremo, è ammessa la tassazione separata);
- i redditi da collaborazione coordinata e continuativa e alcuni redditi assimilati al lavoro dipendente;
- i corrispettivi dati per l'utilizzo di opere d'ingegno, brevetti industriali e marchi d'impresa (che sono compensi rientranti nel termine delle *royalties*);
- i corrispettivi derivanti da imprese, società ed enti non residenti per lo svolgimento nel territorio italiano di attività artistiche e professionali.

Nelle Sezioni 2.3 e 2.4 individueremo il sistema di determinazione del reddito da sottoporre ad imposizione ai fini IRPEF. Come vedremo, nei confronti delle persone fisiche non residenti si accostano due differenti criteri di tassazione alternativi tra loro: il primo metodo consiste nella tassazione cosiddetta "ordinaria", ovvero quella relativa all'applicazione delle aliquote IRPEF ai differenti scaglioni di reddito imponibile; l'altro è l'esecuzione di una ritenuta sul provento conseguito a titolo impositivo.

Considerare dei soggetti residenti all'estero, estranei all'ordinamento italiano e al suo territorio, al pari di chi invece vi risiede è illogico se si pensa agli adempimenti che sono tenuti ad eseguire per pagare le imposte; si pensi alla dichiarazione dei redditi conseguiti, al versamento dell'imposta che ne deriva e all'accertamento della sua esecuzione. L'applicazione di un'aliquota ai fini IRPEF nei confronti di un soggetto non residente, per cui si applica esclusivamente il principio di collegamento territoriale, deve infatti seguire un procedimento semplificato ai fini del versamento impositivo. Per tali soggetti ci si serve di un prelievo da fare direttamente all'origine del reddito prodotto, mediante cioè ritenute alla fonte a titolo d'imposta o imposte sostitutive; in questo modo si esonera il contribuente dal compito di dichiarare tali redditi nel 730. Come vedremo nelle singole categorie reddituali, le ritenute alla fonte dei redditi sono state applicate in

capo ai non residenti per i proventi derivanti dal lavoro subordinato e autonomo e di capitale. Il vantaggio di un simile procedimento tributario è ravvisabile, oltre a quanto detto pocanzi per il contribuente, nei minori problemi di accertamento da parte dell'amministrazione finanziaria. Nel caso non venga messo in atto il meccanismo della ritenuta su un reddito quando previsto, l'ente fiscale potrà esigere il suo pagamento unito agli interessi e alle sovrattasse o dal diretto interessato, il percettore del reddito non residente, o dal coobbligato in via solidale che non ha operato la ritenuta o non l'ha versata.

Sempre per perfezionare il tema dell'individuazione dei redditi sottoposti a tassazione IRPEF, si evidenzia che al meccanismo impositivo ordinario concorre un criterio parallelo che suddivide i proventi conseguiti in base alla loro particolarità. La normativa dispone, infatti, l'individuazione di determinati redditi che, anziché rientrare nella sommatoria da assoggettare ad un'unica tassazione IRPEF, vengono tassati in via separata ai sensi dell'art. 17 del TUIR. L'imposizione ordinaria e separata, dunque, intervengono solamente sui redditi non oggetto di ritenuta.

Il motivo di una simile disgiunzione dei proventi è ritrovabile nella Circolare Ministeriale n. 23/E/1997, che considera le particolari caratteristiche dei redditi sottoposti a diversa imposizione tributaria: nonostante possano essere rilevanti ai fini fiscali in un determinato momento, questi si formano ricoprendo un arco temporale anche di più periodi fiscali, e dunque accorpate tutti i proventi in un unico 730 aggraverebbe eccessivamente l'imposta in capo al contribuente per via della progressività delle aliquote IRPEF; il classico esempio di tali redditi è il Trattamento di Fine Rapporto, ovvero quanto spetta al lavoratore subordinato al momento della cessazione del rapporto di lavoro. In questo modo si individuano i redditi da tenere separati da quelli pervenuti al contribuente nello stesso periodo impositivo.

La disciplina di tassazione dei redditi separati è contenuta agli artt. dal 19 al 21 del TUIR, e in generale prevede l'imponibilità di alcuni redditi ad un'aliquota IRPEF proporzionalmente, invece che progressivamente. L'aliquota varia a seconda del reddito formatosi in più anni: se ci si riferisce alle indennità di fine rapporto, la tassazione separata da applicare è la minore tra quella calcolata come media dell'imposizione rilevata nei cinque anni precedenti al periodo di maturazione del diritto a ricevere il TFR e quella corrispondente alla divisione per il numero di anni di formazione dell'ammontare complessivo del TFR poi moltiplicato per dodici. Per gli altri proventi che si sono formati

in un arco pluriennale (come le plusvalenze ottenute dalla cessione di aziende o le indennità per l'eventuale perdita di un avviamento commerciale), l'aliquota corrisponde invece alla percentuale media calcolata sulla metà del reddito totale dichiarato nei due anni precedenti il periodo in cui si sono manifestati i presupposti di imposizioni dei redditi oggetto di tassazione separata.⁵⁸

2.2 Determinazione dell'imposta dovuta: le deduzioni

Per ogni periodo d'imposta si deve determinare il reddito imponibile di tassazione dovuta dal soggetto passivo. Il procedimento viene esposto nel TUIR agli artt. 8 e ss., prevedendo per il calcolo dell'imposta in capo alle persone fisiche anche l'influenza di deduzioni e detrazioni.

Essendo l'IRPEF un tributo avente carattere personale, quindi avendo la funzione di imposizione sulla capacità contributiva del soggetto tenuto a versarla, esso deve tener conto anche di metodi diversi dalla semplice agglomerazione della ricchezza che gli viene pervenuta; tali procedimenti sono rilevanti se permettono di comprendere la reale condizione personale e familiare in cui il soggetto passivo versa. A tal fine, l'art. 2, al n. 6, della Legge Delega 9 ottobre 1971, n. 825, ha previsto la deduzione, intesa come sottrazione dal reddito complessivo, di alcune spese del soggetto che si vedono collegate alle necessità primarie dello stesso o della sua famiglia, sia che siano necessarie (si pensi alle spese mediche o agli assegni versati al coniuge in caso di separazione), sia che non lo siano ma che il legislatore le valuta positivamente (si pensi alle erogazioni benefiche o al versamento dei contributi a forme pensionistiche secondarie).

Il reddito imponibile di IRPEF è definito, ai sensi dell'art. 8, co. 1, del TUIR, dal totale degli introiti di ogni categoria reddituale percepiti dal contribuente ai quali vengono sottratti gli oneri deducibili, previsti dalla normativa all'art. 10 del TUIR, in base al principio di cassa. Le deduzioni vengono infatti conteggiate nella somma algebrica dei redditi imponibili a seconda dell'esercizio in cui gli oneri sono stati sostenuti. Una volta

⁵⁸ Se in uno degli anni precedenti, considerati nel calcolo dell'aliquota dei redditi tassati separatamente, non è stato rilevato alcun reddito, la percentuale viene calcolata considerando la metà del reddito dichiarato nel secondo anno; se invece nessuno dei due periodi riscontra dei proventi, l'aliquota corrisponde a quella prevista per il primo scaglione di reddito legiferato per l'anno nel quale ha rilevanza il reddito tassato separatamente.

sottratte le spese indicate dalla normativa, l'importo ottenuto andrà così a comporre il reddito netto dell'imposta in capo al contribuente.

La decurtazione di ogni onere non è una procedura meccanica ma richiede dapprima il rispetto di precise premesse. Innanzitutto, l'elencazione di tali esborsi è categorica, non essendo possibile assimilare a questi eventuali spese non tassativamente previste dalla giurisprudenza nel Testo Unico. In secondo luogo, tali oneri per operare in deduzione devono venire indicati nel modello della dichiarazione dei redditi. È dunque importante notare che, nonostante la dichiarazione e la documentazione corretta di un onere, se questo non è contemplato dalle previsioni legislative tassativamente disposte non può venire paragonato a quelli invece enunciati, conseguendone che è indeducibile.

Si tenga presente che nel caso l'onere deducibile sia possibile porlo a diminuzione di una sola delle categorie reddituali ordinate agli artt. 25 e ss. del TUIR, questo non potrà essere sottratto al reddito complessivo. Infatti, solo se non è assegnabile ad uno specifico reddito che ha concorso a formarlo, l'onere in questione può essere dedotto dall'ammontare complessivo dei redditi, ai sensi dell'art. 10, co. 1, del TUIR.

Inoltre, l'onere deducibile è idoneo a modificare l'ammontare del reddito a livello complessivo esclusivamente se sostenuto nel periodo d'imposta in cui lo stesso viene versato. Anche se il pagamento avviene come esborso di una somma di denaro o come compensazione di un credito del contribuente, non cambia la sottoposizione dell'onere alla deducibilità del reddito, tranne che per il fatto che in quest'ultima situazione è compito della persona dare prova dell'esistenza dell'importo. Egli, infatti, deve comprovare la somma dell'onere deducibile e la possibilità che il credito da lui vantato sia imponibile a tassazione. Per gli altri oneri deducibili è invece sufficiente disporre di un'appropriata documentazione che comprovi la loro esistenza, da esporre agli uffici dell'Amministrazione finanziaria solo se sollecitato.

Al reddito totale ottenuto si deve, pertanto, escludere la corposa lista di oneri di cui all'art. 10 del TUIR. Tuttavia, per i non residenti la disciplina per determinare il reddito imponibile di imposta, e in generale l'imposta in capo a loro, è contenuta agli artt. 23 e 24 del TUIR. Nel disciplinare il meccanismo degli oneri deducibili, l'art. 24 ne limita l'operatività, restringendo alle lettere *a), g), h), i)* ed *l)* del suddetto art. 10 la possibilità di ridurre il reddito imponibile. Secondo una classificazione fatta dalla dottrina, le spese che

si possono dedurre dai redditi dei soggetti non residenti possono essere distinte in oneri giuridicamente obbligatori e in oneri utili a livello sociale.⁵⁹

Le spese previste giuridicamente, che un non residente può dedurre, sono contenute alle lettere *a)* e *h)*, le quali prevedono rispettivamente la deducibilità delle spese gravanti sulla produzione dell'entrata del soggetto che non possono essere dedotte dalla classe reddituale alla quale fanno riferimento (canoni, livelli e censi gravanti sui redditi di immobili e contributi ai consorzi obbligatori per legge o per un provvedimento emanato dalla Pubblica Amministrazione)⁶⁰ e degli indennizzi versati dal proprietario di un immobile, dato in locazione, in caso di perdita dell'avviamento conseguita dal conduttore al ricorrere della cessazione del contratto di locazione di un immobile urbano dato in uso per motivi diversi da quello di abitazione.

Tra le spese socialmente utili, che possono essere dedotte dal reddito complessivo dei non residenti, si possono annoverare la lettera *g)*, che prevede la deduzione di contributi, donazioni e oblazioni versati a beneficio di enti non governativi (ONG),⁶¹ e le lettere *i)* ed *l)*, che riguardano le erogazioni fatte a titolo di donazione a favore dell'Istituto Centrale per il Sostentamento del Clero della Chiesa Cattolica⁶² e ad enti simili, quali

⁵⁹ TINELLI, *Commentario al testo unico delle imposte sui redditi*, Padova, 2009, p. 100.

⁶⁰ Gli oneri contenuti nella lett. *a)* dell'art. 10 del TUIR si riferiscono a spese caricate sui redditi di immobili, alcune delle quali mantenute nel testo di legge nonostante la loro non più utilizzazione nella società attuale. I livelli e i censi, infatti, erano dei vincoli sui terreni che oggi non esistono più: per "canone" si intendeva una prestazione periodica corrisposta al proprietario di un terreno per poter godere della sua coltivazione; il "livello" era quel contratto per il quale veniva concesso un fondo dietro il pagamento di un canone; il "censo" era una prestazione economica dovuta periodicamente, e in modo perpetuo, a titolo sostitutivo del prezzo nel caso di vendita di un immobile. In questa tipologia di spese sono esclusi i pagamenti dei contributi agricoli unificati corrisposti dal soggetto proprietario di redditi fondiari. Tali erogazioni sono state ritenute ininfluenti nella determinazione del reddito fondiario, e pertanto escluse dagli elementi in deduzione, in quanto includono la funzione di assicurazioni obbligatorie (art. 1, lett. *a)*, del D.L. 27 aprile 1990, n. 90).

⁶¹ Le organizzazioni rientranti nella normativa vengono riconosciute ed elencate dal Ministero degli Esteri all'art. 28 della L. 26 febbraio 1987, n. 49. La loro qualità distintiva è di operare globalmente per cooperare e dare sostegno nei Paesi in via di sviluppo, tra le quali le più famose sono Medici senza Frontiere, Caritas italiana e WWF Italia. Per queste spese può essere portata a deduzione solo il 2 per cento del reddito complessivo esposto nella dichiarazione dei redditi, a meno che non si decida, alternativamente alla deduzione, di portare a detrazione d'imposta il 19 per cento delle erogazioni liberali fatte in denaro a favore delle organizzazioni Onlus per un importo massimo di 2.065,83 euro.

⁶² L'ICSC è un ente operante con gli Istituti diocesani per garantire un sostentamento ai sacerdoti.

L'Unione italiana delle Chiese cristiane avventiste del settimo giorno⁶³, l'Ente Morale Assemblee di Dio in Italia⁶⁴ e le Chiese rappresentate dalla Tavola Valdese^{65,66}

Il motivo della limitazione delle spese deducibili elencate all'art. 10 del TUIR posta ai non residenti è proprio quello di conteggiare a sottrazione del reddito complessivo le sole spese di produzione dei redditi, guadagnati nel Paese, e i versamenti ritenuti di importanza sociale.⁶⁷ Conseguentemente si nega ai non residenti la deduzione degli oneri corrisposti per motivi personali, quali spese mediche, assegni dovuti al coniuge a seguito di separazione legale, ecc.

In merito alla prova del reale versamento degli oneri deducibili precedentemente elencati, è stato disposto la non più necessaria dichiarazione di tale pagamento allegandoli al modello del 730, essendo infatti sufficiente la conservazione dei relativi documenti nel caso l'Amministrazione finanziaria necessiti che se ne dia prova.

2.3 Determinazione dell'imposta dovuta: le detrazioni

Sottratti gli oneri deducibili dal reddito complessivo, l'ammontare ottenuto determina l'imponibile oggetto di tassazione secondo le aliquote IRPEF. Tali percentuali d'imposta, ai sensi dell'art. 11 del TUIR, sono crescenti in misura più che proporzionale osservando l'aumentare dello scaglione di reddito imponibile. La base imponibile, infatti, viene ripartita in cinque scaglioni ciascuno dei quali viene tassato con una percentuale sempre più alta. La progressività dell'imposta viene mantenuta non solo applicando aliquote maggiori a redditi crescenti ma imponendo, inoltre, la percentuale immediatamente successiva all'ammontare di reddito eccedente lo scaglione precedente.

Applicata l'aliquota al reddito imponibile, la somma ottenuta determina l'imposta lorda alla quale è necessario togliere le detrazioni pertinenti, per così giungere

⁶³ Dedotte in base all'art. 29, co. 2, della L. 22 novembre 1988, n. 516, le erogazioni liberali sono a favore di un movimento religioso cristiano contraddistinto dall'osservanza del sabato come giorno di riposo settimanale e dalla convinzione di una seconda venuta di Gesù Cristo.

⁶⁴ Ai sensi dell'art. 21, co. 1, delle L. 22 novembre 1988, n. 517, gli importi versati a favore di questa Chiesa cristiana evangelica pentecostale possono essere dedotti dal reddito complessivo dichiarato.

⁶⁵ Chiesa evangelica le cui donazioni a suo favore sono ammesse in deduzione del reddito secondo l'art. 3, co. 2, della L. 5 ottobre 1993, n. 409.

⁶⁶ Per tali donazioni la deduzione spetta per un importo non superiore a 1.032,91 euro.

⁶⁷ TINELLI, *Commentario al testo unico delle imposte sui redditi*, cit., p. 243.

all'ammontare di imposta da versare all'Erario. Nella stessa ottica di rendere l'imposta progressiva, le detrazioni operano sull'IRPEF dei non residenti sottraendo le spese dall'imposta lorda calcolata, a differenza di quanto avviene con le deduzioni.

Il legislatore italiano concede ai contribuenti la facoltà di scomputare dall'imposta lorda in precedenza calcolata molte erogazioni liberali a favore di enti riconosciuti a livello nazionale per promuovere attività sociali (Onlus), per valorizzare beni di interesse artistico, storico e paesaggistico, ed aventi come oggetto statutario il compimento o il sostegno di attività di ricerca scientifica (università ed enti di ricerca pubblici).

Il comma 3 dell'art. 11 del TUIR sancisce l'esecutività delle detrazioni fino alla concorrenza dell'ammontare dell'imposta lorda. Nel caso in cui il totale delle detrazioni denoti un ammontare maggiore dell'imposta lorda calcolata, la differenza risultante non crea dunque una somma che il contribuente possa recuperare, nemmeno attraverso la compensazione con l'imposta lorda rilevante nei successivi periodi impositivi. In questo modo, le somme detraibili ma eccedenti l'ammontare impositivo lordo perdono di importanza fiscale, non potendo infatti operare in anni solari diversi da quello in cui tali detrazioni sono state poste in essere.

Generalmente, le detrazioni costituiscono un vantaggio fiscale nei confronti dei contribuenti, venendo ricomprese nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo impositivo in cui dette donazioni sono state devolute. A supporto della reale attuazione di queste erogazioni, tuttavia, la documentazione che le attesti non deve essere inclusa nel fascicolo della dichiarazione dei redditi ma basta che venga custodita "fino al 31/12 del quinto anno" successivo a quello della presentazione del 730.⁶⁸ Questo termine temporale conclude, infatti, il lasso di tempo utile agli uffici dell'Agenzia delle Entrate per richiedere la verifica delle dichiarazioni fatte. Pertanto, se l'onere detraibile viene indicato nella dichiarazione reddituale e successivamente, su richiesta dell'ufficio competente, il contribuente non presenta un'adeguata prova documentale l'ufficio stesso non potrà considerare tali oneri e rileverà le maggiori imposte dovute dal contribuente.

A beneficio dei soggetti non residenti operano le detrazioni d'imposta presentati agli artt. 13, 15 e 16-*bis* del TUIR. La detrazione degli oneri contenuti in questi articoli compete in capo al non residente in diverse percentuali e con alcune limitazioni, che a

⁶⁸ La nuova scadenza, che ha esteso di un anno la conservazione dei documenti rilevanti ai fini fiscali, è stata così disposta dalla Legge di Stabilità 2016 (art. 1, co. 130-132, della L. 208/2015). In merito si veda AQUARO, *Attenzione alle carte da conservare*, in *Ilsole24ore.com*, 1 maggio 2017.

seguire illustreremo. Tuttavia, è necessario precisare che detti limiti non vengono applicati nel caso la residenza fiscale si trovi in uno Stato che acconsenta allo scambio di informazioni. Come vedremo alla fine di questa sezione, l'introduzione della L. 161/2014 ha permesso ai c.d. "non residenti Schumacker" di poter determinare (a certe condizioni) l'imposta da versare all'Erario seguendo le regole disposte dall'art. 1 all'art. 23 del TUIR.

La detrazione sulle imposte lorde dei non residenti iniziano all'art. 13 del TUIR, il quale prevede la sottrazione di un particolare importo in ordine all'ammontare del reddito complessivo dichiarato. Tale importo viene detratto in ragione del possesso di redditi di lavoro dipendente e di alcuni ad essi assimilati,⁶⁹ venendo rapportato in base al periodo di lavoro o di pensione. Le detrazioni spettano in misura decrescente via via che il reddito complessivo aumenta; in particolare, spettano per una misura massima di 1.880 euro per i redditi non superiori a 8.000 euro, fino a non essere più attuabili per redditi maggiori di 55.000 euro. Un simile comportamento a beneficio dei lavoratori subordinati è stato voluto per ridurre la pressione fiscale sul reddito di questi soggetti, che possono accedere a tali detrazioni semplicemente con lo *status* di dipendente.

La detrazione degli oneri all'art. 15 del TUIR concerne i soggetti non residenti nella percentuale del 19 per cento e solo per alcune spese dell'articolo, sempre che non siano deducibili nell'individuazione dei singoli redditi che formano il reddito imponibile di IRPEF. Dell'art. 15 del TUIR sono detraibili dall'imposta lorda dei soggetti non residenti gli oneri alle lettere *a), b), g), h), h-bis), ed i)*, le quali prevedono la detraibilità:

- degli interessi passivi relativi a prestiti o mutui agrari, e degli oneri conseguenti tale pagamento⁷⁰, relativi a prestiti o mutui agrari⁷¹ concessi da soggetti residenti in Italia, da non residenti operanti nel territorio italiano mediante stabile

⁶⁹ L'art. 13, co. 1, del TUIR prevede la detrazione dall'imposta lorda dei redditi assimilati a quello di lavoro dipendente disciplinati all'art. 50, co. 1, del TUIR alle lettere *a), b), c), c-bis), d), h-bis), ed l)*, le quali enunciano i redditi di soci di cooperative, i compensi derivanti da un contratto interinale (un rapporto lavorativo con durata temporanea presente in Italia fino al 2003), le borse di studio, i redditi derivanti da rapporti di collaborazione coordinata e continuativa, i proventi ottenuti dai sacerdoti, le prestazioni pensionistiche versate dalla previdenza complementare e i redditi percepiti a seguito di attività socialmente utili.

⁷⁰ Per poter ritenere tali oneri detraibili dall'imposta lorda, il legislatore precisa nella norma che devono essere stati "pagati": per detrarli occorre dunque fare riferimento al principio di cassa degli oneri, rilevandoli ai fini fiscali nel momento in cui si manifestano finanziariamente, e non considerando l'istante di erogazione del prestito a favore del contribuente.

⁷¹ Per mutuo agrario ci si riferisce ad un contratto di finanziamento di medio-lungo termine stipulato a favore di aziende e coltivatori diretti che lavorano nel settore agricolo o di allevamento.

organizzazione o anche da soggetti residenti in uno Stato della Comunità europea;

- degli interessi passivi e delle spese susseguenti⁷² (incluse quelle derivanti da un'eventuale rivalutazione) collegati ai mutui aperti con il fine di acquistare un immobile da destinare ad abitazione principale^{73;74}
- degli oneri sostenuti per evitare il deterioramento dei beni mobili ed immobili protetti dalla L. 1° giugno 1939, n. 1089, e dal suo regolamento esecutivo entrato in vigore mediante D.P.R. 30 settembre 1963, n. 1409, ossia del patrimonio di interesse artistico, storico ed archeologico o etnologico;⁷⁵
- delle erogazioni effettuate in denaro a beneficio dello Stato, delle regioni, di enti territoriali, di istituzioni pubbliche, di comitati organizzatori instaurati dal Ministero dei beni e delle attività culturali e del turismo (MiBACT)⁷⁶ e di

⁷² Gli oneri accessori ai quali si fa riferimento costituiscono quelli utili all'accensione del mutuo, quindi le commissioni bancarie, gli oneri notarili e tributari. Siccome il contratto a cui fare riferimento per l'applicazione di questo articolo normativo viene indicato essere quello del mutuo, così come disciplinato dall'art. 1813 del CC, non possono rientrare nel regime agevolativo gli oneri conseguenti le aperture di credito o di finanziamento diversi da quello esplicitato, nemmeno se abbiano dato in garanzia l'immobile.

⁷³ La normativa dà una definizione di "abitazione principale", stabilendo che un immobile acquisisce tale qualità non solo se abitato dal contribuente che l'ha acquistato ma anche se vi dimorano stabilmente solo i suoi familiari, cioè il coniuge, i figli, i parenti entro il terzo grado e gli affini entro il secondo grado. La separazione legale non distacca il coniuge separato dalla cerchia dei familiari, almeno fino a quando non interviene l'istituto del divorzio; la detrazione spetta comunque al coniuge trasferitosi in una diversa dimora abituale, anche dopo aver divorziato, se nell'abitazione vi risiedono i suoi familiari.

⁷⁴ Per legittimare la detrazione bisogna riferirsi a mutui, erogati dai medesimi soggetti disciplinati alla lettera a) dell'art. 15 del TUIR, contratti per l'acquisto di un'unità immobiliare da riservare ad abitazione principale entro un determinato periodo di tempo che faccia presumere la finalità del finanziamento, ossia non oltre un anno dal suo acquisto. Attualmente è inoltre richiesto che detta acquisizione avvenga un anno prima o dopo della conclusione del contratto di mutuo; tale periodo temporale è stato esteso da sei mesi ad un anno, con la L. 23 dicembre 2000, n. 338, per assicurare il collegamento del prestito concesso all'acquisto della dimora abituale. Il diritto di detrazione non viene meno se il mutuo persegue la finalità di acquisto di un immobile locato a patto che, non oltre tre mesi dall'atto di acquisto del bene, il locatore abbia intimato alla controparte la licenza o lo sfratto per finita locazione; la destinazione dell'immobile ad abitazione principale dovrà essere confermata entro un anno dalla notificazione di tale atto.

⁷⁵ Sebbene le norme enunciate in questa lettera sono quelle a cui fare riferimento per identificare le cose la cui manutenzione è da ritenere una spesa detraibile dall'imposta, deve essere precisata la loro sostituzione con il D.Lgs. 490/1999, il quale a sua volta è stato abrogato dal D.Lgs. 42/2004. Questa precisazione mostra dunque la legittimità della detrazione ai contribuenti tenuti alla "manutenzione, protezione o restauro" dei beni evidenziati dal Decreto Legislativo del 2004, come confermato dalla Risoluzione 9 gennaio 2009, n. 10. In merito si veda LEO, *Le imposte sui redditi nel testo unico, Tomo I*, Milano, 2010, p. 299.

⁷⁶ Originariamente istituito con D.L. 14 dicembre 1974, n. 657, sotto il nome di Ministero per i beni culturali e per l'ambiente, cambiò nella sua attuale denominazione con la L. 24 giugno 2013, n. 71.

fondazioni o associazioni *no profit* che, essendo riconosciute dalla legge per svolgere o promuovere attività di studio, ricerca e documentazione significative a livello culturale e artistico, hanno come oggetto sociale l'organizzazione di attività culturali dirette, con idonea convenzione⁷⁷, ad acquisire, conservare, tutelare o ripristinare oggetti mobili o immobili esposti all'art. 1 della L. 1089/1939 e nel D.P.R. 1409/1963⁷⁸ oppure che organizzano mostre o altre manifestazioni (anche all'estero) di rilievo nel campo scientifico e culturale;

- delle donazioni realizzate anche attraverso il trasferimento di beni a titolo gratuito;⁷⁹
- delle erogazioni liberali effettuate in denaro ad enti pubblici, fondazioni o associazioni riconosciute dalla legge per le loro finalità incentrate nello spettacolo.⁸⁰

Per ultimo, l'art. 16-*bis* del TUIR permette in capo ai soggetti non residenti la detrazione d'imposta delle spese di manutenzione, ristrutturazione e restauro del patrimonio edilizio. I soggetti sui quali grava il versamento dell'onere degli interventi possono portare in diminuzione dell'imposta lorda quanto speso, da ripartire in dieci quote, per un massimo del 36 per cento dell'importo, fino ad un ammontare non superiore a 48.000 euro per immobile e per periodo d'imposta.

⁷⁷ Un dettaglio che il MiBACT ha voluto precisare per quanto riguarda la procedura da seguire per svolgere l'attività finanziata con le erogazioni, con la finalità che le stesse possano risultare detraibili in capo al contribuente donante, è che questa venga regolata attraverso una convenzione. Lo stesso Ministero ha chiarito che la convenzione di cui si sta parlando è un accordo bilaterale che deve coinvolgere il contribuente donante ed il beneficiario della cifra che ha dato avvio al progetto culturale. Il compito dato al Ministero è quello di vigilante delle attività poste in essere, già a partire dalla loro pianificazione con relativa previsione della spesa. Per far sì che l'erogazione versata possa essere detratta si richiede, infatti, che venga utilizzata per opere autorizzate dal Ministero già dalla quantificazione delle spese da sostenere per metterle in pratica; in assenza dell'approvazione, i versamenti non possono qualificarsi come erogazioni liberali detraibili.

⁷⁸ Come specificato in sede di approfondimento delle detrazioni legiferate alla lett. *g*) dell'art. 15 del TUIR, le disposizioni normative riportate alla lett. *h*) dello stesso articolo tributario sono state abrogate ed il relativo contenuto è stato rimpiazzato dalle disposizioni contenute nel D.Lgs. 22 gennaio 2004, n. 42.

⁷⁹ Relativamente alle erogazioni liberali di beni, viene considerato come importo a cui applicare la percentuale di detrazione il costo specifico del bene donato (cioè l'onere contratto per l'esercizio e l'utilizzo dello stesso) oppure, se non reperibile, il suo valore normale (ossia il prezzo che generalmente si pratica in un mercato di libera concorrenza per l'acquisto di oggetti della stessa specie o simili, considerando lo stadio di commercializzazione, il tempo e il luogo nel quale si è intrapresa l'acquisizione).

⁸⁰ Queste detrazioni sono legittime per un importo massimo del 2 per cento del reddito complessivo indicato nel 730 e solo se le attività finanziate dalle donazioni sono mirate alla realizzazione di nuovi stabili, al restauro o rafforzamento di quelli già presenti oppure alla produzione nei diversi rami dello spettacolo.

A differenza di quanto previsto per i residenti in Italia (i quali possono portare in detrazione elementi soggettivi rilevanti per la situazione personale o familiare), i contribuenti non residenti nel territorio italiano non possono scontare dall'imposta le detrazioni per i carichi di famiglia, previste dall'art. 12 del TUIR. Tuttavia, come abbiamo anticipato nell'introduzione di questa sezione, con l'entrata in vigore dell'art. 7, co. 1, della L. 161/2004, si è aggiunto il comma 3-*bis* all'art. 24 del TUIR che prevede una deroga ai commi 1 e 2 del medesimo articolo normativo quando si parli di soggetti "non residenti Schumacker". Inizialmente identificati come quei soggetti residenti in uno Stato membro dell'Unione europea o in uno Stato che avesse aderito all'Accordo sullo Spazio Economico Europeo (SEE)⁸¹, con l'art. 1, co. 954, della L. 28 dicembre 2015, n. 208, la categoria dei non residenti Schumacker ha ricompreso ogni soggetto non residente che si fosse stabilito in un Paese che garantisse un adeguato scambio di informazioni.

Dunque, anche le persone fisiche residenti all'estero possono beneficiare delle detrazioni per i carichi di famiglia disciplinate dall'art. 12 del TUIR, e in generale di tutte le deduzioni e detrazioni previste per il calcolo dell'IRPEF nei confronti dei residenti in Italia. Tuttavia, per poter fruire delle stesse normative dei residenti, i contribuenti non residenti sono tenuti al rispetto di particolari condizioni. Secondo quanto stabilito dal D.M. 21 settembre 2015, al comma 1 dell'art. 1, le persone non residenti che desiderano disporre delle detrazioni per i carichi di famiglia devono certificare, mediante una dichiarazione sostitutiva di atto notorio⁸², quanto segue:

- di risiedere in uno Stato che acconsente un adeguato scambio di informazioni;
- di aver prodotto nel territorio italiano almeno il 75 per cento del reddito totale dichiarato nel periodo d'imposta considerato, avendo riguardo anche dei proventi ricavati in Paesi diversi da quello di residenza;
- di non beneficiare, nel Paese di residenza o in altri, delle medesime agevolazioni tributarie concesse dall'Italia;

⁸¹ Il SEE, nato il 1° gennaio 1994, è uno spazio costituito mediante un accordo tra l'Associazione Europea di Libero Scambio (organizzazione intenta a promuovere lo scambio e l'integrazione economica tra i Paesi aderenti ad essa) e l'Unione europea al fine di permettere ai paesi della prima di entrare nel Mercato europeo comune (MEC), senza tuttavia appartenere all'Unione.

⁸² Secondo l'art. 47 del D.P.R. 445/2000, la dichiarazione sostitutiva di atto notorio è un istituto giuridico con cui il cittadino autocertifica, sotto la propria responsabilità, lo status e i fatti certificabili dalla pubblica amministrazione.

- i dati anagrafici ed il grado di parentela dei familiari a carico;
- che il familiare, per il quale si domanda l'applicazione della detrazione, non disponga di un reddito complessivo maggiore di 2.840,51 euro nel periodo d'imposta considerato.

Una volta decurtate dall'imposta lorda tutte le detrazioni spettanti al non residente, il calcolo ottenuto è quanto egli sia tenuto a versare per il periodo d'imposta considerato. Per definire, però, quanto il contribuente sia tenuto a versare nelle casse dello Stato bisogna considerare i versamenti d'acconto realizzati nel precedente anno fiscale e delle eventuali eccedenze che siano sorte dalla precedente dichiarazione dei redditi.

2.4 Le convenzioni

I principi di tassazione *world wide* per i residenti ed della fonte per i non risiedenti in Italia vengono adottati dalla maggior parte dei paesi sviluppati. Il simultaneo utilizzo di detti principi genera molto spesso un conflitto di norme tributarie tra i due Stati contendenti la tassazione di un reddito, sfociando dunque in un rischio di doppia imposizione. Dalla lettura dei due diversi criteri di tassazione reddituale - globale o territoriale - plasmati a seconda della residenza del contribuente, la stessa ricchezza generata in Italia da un soggetto non residente può risultare imponibile sia nel nostro Stato come nel paese dove dimori stabilmente l'individuo percettore. Dunque, ogni reddito prodotto oltre i confini politici dell'Italia rischia di essere passibile di collegamento, e quindi di imponibilità, con due distinti territori. Al seguito della ricerca di una soluzione volta a non appesantire il carico impositivo sulla stessa capacità contributiva, la tassazione in Italia viene normata non solo da leggi interne ma anche da convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni.

Le convenzioni internazionali sono accordi bilaterali o plurilaterali che operano per evitare la doppia tassazione di un reddito. Concordata tra due o più Stati, l'intesa individua quale dei due possa esercitare la sua autorità impositiva sul reddito della persona, applicando le proprie norme tributarie. Gli accordi internazionali per la maggior parte delle volte vengono pattuiti bilateralmente, viste le complicazioni che sorgono nel decidere di equilibrare diverse regolamentazioni fiscali. Data la poca presenza di

convenzioni stipulate da un numero maggiore di due Stati, le discussioni che seguiranno si riferiranno alle intese formalizzate bilateralmente.

La convenzione può venire in soccorso ai soggetti ritenuti residenti nei due Stati che si contendono la tassazione del reddito, cercando quindi di annullare o di attenuare il conflitto che può sorgere dalla lettura incrociata della normativa italiana ed estera; la diversa interpretazione di parte che si ha dalla considerazione di un reddito “prodotto nel proprio territorio” genera molte volte fenomeni di doppia imposizione. Nel caso la convenzione espliciti che legittimato a percepire l'imposizione tributaria sia uno solo dei due Stati stipulanti il concordato significa che lo Stato escluso dal beneficio tributario abbia ceduto tale potere, rinunciando alla percezione dei contributi fiscali. Se, invece, non si elimina la potestà impositiva di uno Stato, la soluzione alla limitazione della doppia tassazione si trova concordando le pretese tributarie, combinando le normative interne con quella bilateralmente accordata. Per i redditi fondiari un simile problema non è possibile che si riscontri, dato lo stretto legame che deve avere l'immobile con il terreno. Una questione diversa si ha quando ad essere imponibili sono i redditi derivanti da interessi o da brevetti, che possono venire considerati prodotti in uno o nell'altro Stato a seconda della residenza di chi riceve la somma o di chi la eroga. In tal senso, le convenzioni agiscono contro l'assoggettamento di un reddito ad una duplice imposizione, nonché per risolvere i quesiti in merito al luogo di produzione del provento. Capita, infatti, che entrambi gli Stati contendenti un reddito transnazionale disciplinino l'imposizione in base al relativo luogo di produzione, ignorando pertanto la residenza del contribuente; di conseguenza sorgono dei contrasti in merito alla legislazione che debba prevalere, quindi quale dei due Stati abbia la facoltà di tassare il reddito in conformità alla considerazione del luogo di produzione dello stesso.

Per stabilire l'imposizione del reddito, in modo da evitare sovrapposizioni di ordinamenti interni, si coinvolgono tre metodi: il credito d'imposta, l'esenzione nello Stato della fonte e l'esenzione in quello di residenza.

L'istituto giuridico del credito d'imposta è un metodo autorizzato dallo Stato della residenza che opera in capo alle imposte versate nello Stato della fonte reddituale. Adottato dalla maggior parte dei paesi e in Italia legiferato all'art. 165 del TUIR, l'istituto si propone di scontare le imposte pagate all'estero dalle imposte sostenute in Italia. Sostanzialmente, la detrazione dall'imposta italiana può avvenire fino al limite stabilito dal rapporto tra il reddito conseguito all'estero e quello rilevato globalmente; l'imposta

applicata sul reddito estero è quindi detraibile dall'imposta italiana per la frazione rappresentata dallo stesso reddito estero su quello complessivo, lasciando l'imposta eccedente il limite a carico della persona. Tale procedimento è valido solo in capo ai residenti nel territorio le quali norme interne fanno riferimento e, pertanto, non sarà oggetto di approfondimento in sede di questa tesi. Tuttavia, si faccia presente che per i non residenti detto metodo può essere contenuto ed applicato in base alle norme tributarie correnti nel rispettivo Stato di residenza.

I due metodi di esenzione operano privando la potestà impositiva di uno dei due Stati su un determinato reddito imponibile di tassazione. Nel caso si sospenda l'esecuzione dell'imposta dello Stato della fonte, si attribuisce la possibilità di tassazione su una particolare ricchezza allo Stato in cui risiede il contribuente; meno utilizzato è il metodo di esenzione nello Stato di residenza, il quale cedrebbe la facoltà di tassazione di alcuni redditi all'altro Stato stipulante la convenzione, nel quale tali redditi sono stati prodotti dal contribuente.

Il Paese che il più delle volte assume il ruolo di Stato della fonte del reddito avrà interesse a stabilire il metodo del credito d'imposta, conservandosi dunque la totalità delle somme da percepire secondo le leggi interne; al contrario, il Paese nel quale la maggior parte dei contribuenti risiedono premerà nell'accordare il criterio dell'esenzione nel Paese della fonte, dunque tassando il contribuente dove egli ha la residenza.

L'attuazione di un modo per diminuire la doppia imposizione non è detto che implichi l'applicazione tassativa di uno solo dei metodi sopra esposti. L'accordo preso tra i due Stati può prevedere un ridimensionamento di entrambe le pretese impositive avanzate, normalmente limitando la normale tassazione dello Stato della fonte e recuperandola nello Stato di residenza mediante il meccanismo del credito d'imposta. Negli altri casi, la questione è un accordo per decidere in che modo ripartirsi il carico tributario imposto al contribuente. Per rimuovere il doppio onere caricato sul medesimo provento, gli Stati possono infatti concordare per ogni categoria di reddito di distribuirsi, anche in parti disomogenee, il versamento che intercorre con lo Stato estero. La decisione può riguardare anche il tema di sviluppo economico nel caso il Paese con il quale si sta trattando sia emergente, facendo in modo che la tassazione vantaggiosa esercitata dallo Stato in via di sviluppo non venga eccessivamente rincarata nel momento di rientro dei capitali nel Paese dell'investitore.

Le norme accordate nella convezione internazionale, in ogni caso, mirano a ripartire o a delimitare i diritti impositivi dei singoli Paesi coinvolti nella trattativa. Non bisogna infatti confondere le norme delle convenzioni con quelle del diritto internazionale privato, queste ultime le quali riferibili a discipline indicanti quale degli ordinamenti giuridici dei diversi Stati stipulanti il contratto possa venire applicato. Per questo motivo le norme convenzionali sono denominate norme di “distribuzione” o di “delimitazione”.⁸³ L’eliminazione della doppia imposizione si ottiene quindi restringendo l’autorità impositiva dei Paesi contraenti, e non ordinando l’applicazione di un diritto straniero nella sfera normativa di uno degli Stati. Queste convenzioni, del resto, non possono prevedere nuovi obblighi legislativi da accostare alle imposizioni già disciplinate.

Le convenzioni stipulate dall’Italia con altri ordinamenti operano nella legislazione nazionale grazie alla loro ratificazione, ovvero l’approvazione parlamentare del testo concordato. Una volta ratificata, la convenzione diventa operativa a seguito della sua notifica allo Stato contraente, la cui esecuzione attesta il reciproco obbligo al rispetto della versione finale delle disposizioni scelte.

Rispetto alle leggi interne, nella scala gerarchica delle fonti normative le convenzioni si collocano in base al tipo di atto utilizzato per farle recepire nello Stato: se viene pubblicata mediante una legge ordinaria, la convenzione verrà paragonata ad una disposizione di tale forza legislativa e, come tale, la sua efficacia dipenderà dall’entrata in vigore della stessa rispetto ad un’altra norma che ne contrasti il dettato. Nel caso la convenzione internazionale subentri in un contesto già normato da una legge nazionale pubblicata nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica Italiana, l’ultima arrivata modifica o abroga la precedente. Questo principio vale per ogni fonte normativa di pari grado, disciplinando la successione delle norme nel tempo. Conformemente a questo principio, è teoricamente possibile riformare la convenzione con la sopravvenienza di una successiva legge nazionale, tenendo a mente però che un simile fatto lederebbe il trattato stipulato internazionalmente facendo scaturire le dovute sanzioni. La regola generale di posizionamento delle convenzioni rispetto alle leggi interne detta infatti la supremazia delle prime sulle nazionali, dovendo però interpretare le disposizioni contenutevi rimandando la lettura ai discorsi contenuti nelle legislazioni degli Stati contraenti, se ciò è contemplato nell’accordo internazionale; in caso contrario, quanto disposto dalla

⁸³ UCKMAR, *Diritto Tributario Internazionale: Manuale*, Milano, 2009, p. 11.

convenzione dovrà essere estrapolato senza tener conto degli enunciati legiferati nei singoli Stati.

È bene ricordare, però, che in base all'art. 169 del TUIR quanto disposto da un accordo internazionale può essere derogato dalle disposizioni di una legge interna se quest'ultima risulti più favorevole al soggetto contribuente. L'Italia può dunque non mettere in pratica quanto accordato con un altro Stato, considerando però che la decisione di applicare la disposizione dell'art. 169 non deve escludere l'autorità impositiva dell'altro Paese riconosciuta con la stipulazione della convenzione contro le doppie imposizioni.⁸⁴

Si deve affrontare una questione differente nel caso la norma convenzionale si relazioni con la normativa contenuta nel Trattato istitutivo dell'Unione europea⁸⁵: nella comparazione tra le due leggi si può ravvisare la tendenza a far prevalere queste ultime. Stabilito dai principi internazionali e avuta conferma dalla Corte di Giustizia, se la convenzione contro le doppie imposizioni concordata tra due Stati membri dell'Unione europea viene stipulata precedentemente all'entrata in vigore o alla partecipazione al Trattato costitutivo della UE, questa avrà efficacia solo se non contestata dalle normative del Trattato. Allo stesso modo, se la convenzione operi successivamente all'entrata in vigore del Trattato, questo primeggerebbe in ogni caso sia per gli impegni assunti dall'adesione al Trattato stesso sia per il valore attribuitogli a livello nazionale. Innanzitutto, l'art. 10 del Trattato vincola gli stati concordatari all'astensione di ogni comportamento volto ad ostacolare il raggiungimento degli obiettivi prefissati nello stesso. Successivamente, nel nostro Paese la Costituzione all'art. 11 favorisce le norme stabilite dal diritto comunitario, implementando la disapplicazione delle norme interne o di eventuali accordi convenzionali in contrasto con le discipline previste a livello comunitario.

Ciò detto finora non deve far pensare che l'adesione al Trattato istitutivo dell'UE elimini ogni accordo preso in precedenza con Stati non aderenti al medesimo Trattato: dette norme comunitarie, del resto, non possono impedire il rispetto degli obblighi assunti e il vanto di diritti concordati da uno Stato membro nei confronti di Stati non

⁸⁴ TOSI, BAGGIO, *Lineamenti di diritto tributario internazionale*, cit., p. 17.

⁸⁵ Inizialmente chiamato "Trattato che istituisce la Comunità economica europea" (TCEE), tale negoziato è quello che ha istituito nel 1957 la CEE. Con l'entrata in vigore del Trattato di Lisbona il suo nome è diventato "Trattato che istituisce la comunità europea" (TCE) per alla fine chiamarsi, dopo l'entrata in vigore nel Trattato di Maastricht, "Trattato sul funzionamento dell'Unione europea" (TFUE).

rientranti nell'Unione prima che questa venisse varata. L'art. 307 del suddetto Trattato, infatti, specifica che le disposizioni contenute al suo interno non possono compromettere gli accordi stipulati con Stati terzi precedentemente all'entrata in vigore del Trattato o alla sua adesione. Di contro, lo stesso articolo comunitario sancisce l'obbligo di rispettare le disposizioni concordate da ciascuno Stato membro dell'Unione, vietando pertanto ogni impegno concordato successivamente all'emanazione del Trattato con Stati terzi che leda quanto enunciato nello stesso.

Come abbiamo detto in precedenza, le convenzioni sono accordi contro le doppie imposizioni che per la maggiore vengono stipulati tra due Stati; la ragione si può trovare nella difficoltà riscontrata nel far armonizzare le diverse legislazioni, e rivelandosi più di due la situazione si complicherebbe. Normalmente, le convenzioni riprendono le disposizioni contenute in modelli prestabiliti redatti da organizzazioni internazionali o da autorità di alcuni paesi, quali gli USA e i Paesi Bassi.⁸⁶ Per quanto riguarda l'Italia, il Paese si avvale di uno schema della convenzione delineato dall' Organizzazione per la cooperazione e lo sviluppo economico.

Tale Modello di convenzione, volto ad attenuare l'imposizione di due Stati sul medesimo reddito, viene preso come riferimento per la stesura di ciascun accordo internazionale in ambito tributario che l'Italia firma. Composto da sette capitoli, il terzo è quello più interessante ai fini di questa tesi dato che enuncia le norme di limitazione della potestà impositiva di ciascuno Stato, sia esso della fonte reddituale o della residenza del contribuente. Riformando i criteri di collegamento delle imposte sui redditi, la disciplina del Modello stabilito dall'OCSE fissa il regime impositivo di ciascuna categoria reddituale, che illustreremo nel Capitolo 3.

⁸⁶ TOSI, BAGGIO, *Lineamenti di diritto tributario internazionale*, cit., p. 13.

CAPITOLO 3

Il regime dei singoli redditi

Per assoggettare ad imposizione le persone fisiche non residenti, i redditi da queste realizzati devono essere territorialmente prodotti nel Paese. L'art. 23 del TUIR giustifica infatti l'imposizione di un reddito, percepito da un soggetto non avente rapporti personali con lo Stato, per il collegamento reale che il legislatore ritiene che l'introito abbia con il territorio.

Il reddito colpito dall'IRPEF è quanto prodotto dalla persona fisica in un periodo di tempo legalmente definito. Definire un arco temporale nel quale ricomprendere i proventi ottenuti permette di qualificare e misurare la grandezza da sottoporre ad imposizione tributaria. Secondo l'art. 7 del TUIR, per le persone fisiche tale periodo d'imposta corrisponde ad un anno solare, il quale però può concludersi prima del tempo in seguito al decesso del contribuente o al fallimento dell'imprenditore.

Ad ogni periodo d'imposta viene attribuita un'autonoma obbligazione tributaria, quindi differente dai precedenti e successivi impegni fiscali sorti per l'imputazione a tassazione dei rispettivi elementi reddituali conseguiti in questi periodi. Ogni arco temporale, infatti, ricollega a sé un determinato reddito imponibile composto dai proventi che la legge intende generati nello stesso.

L'attribuzione dei proventi ad un periodo temporale non segue un procedimento di individuazione valido per tutti i tipi di reddito, in quanto la normativa specifica la disciplina da seguire per imputarli a tassazione. I redditi vengono ricompresi nel totale imponibile di IRPEF a seconda della loro particolare attribuzione al periodo impositivo, stabilita dalla legge per ogni categoria reddituale. Capita, infatti, che una fattispecie produttiva di ricavi si svolga in un arco temporale composto da più anni solari, richiedendo quindi una regola d'imputazione del reddito ideata in base alla tipologia nella quale esso è ricompreso.

I criteri seguiti per l'individuazione del periodo al quale assoggettare il reddito ad imposta sono classificabili come "principio di cassa" e "principio di competenza"; il primo permette l'assoggettamento a tassazione dei redditi nel momento in cui gli stessi vengono

incassati (principio utilizzato per i redditi di capitale, di lavoro e diversi), mentre il secondo coinvolge l'anno in cui si manifestano (utile per i redditi d'impresa in generale).

Nella tassazione delle persone fisiche, come abbiamo visto, è necessario individuare dapprima le categorie di reddito esplicitamente ritenute tassabili in Italia. Come enunciato dall'art. 1 del TUIR, le entrate imponibili d'imposta sono classificate nelle tipologie indicate all'art. 6 del TUIR. I criteri di collegamento da seguire per ciascun tipo di reddito sono contenuti nell'art. 23 del TUIR, dove al primo comma si afferma che i redditi sono assoggettati a tassazione in base a come vengono prodotti: in funzione di dove è localizzata la fonte reddituale, in base al soggetto che li eroga o secondo l'attività che li ha prodotti. Nel secondo comma si enuncia la presunzione assoluta di alcuni redditi di essere sempre prodotti, e quindi imponibili, nel territorio italiano.

In base a quanto disposto dall'art. 24 del TUIR, per la determinazione dell'IRPEF richiesta ai non residenti, l'imposta viene applicata alla somma dei redditi indicati all'art. 23 del TUIR. Alla sommatoria non vanno inclusi i redditi imponibili di tassazione italiana secondo un regime sostitutivo, quindi i redditi tassati separatamente secondo l'art. 17 del TUIR, i redditi sottoposti a ritenute alla fonte e quelli su cui si applicano imposte sostitutive; a maggior ragione appaiono irrilevanti i redditi che il legislatore stabilisce di essere esenti dall'imposizione italiana.

L'Ufficio dell'Amministrazione finanziaria sarà tenuto a controllare la corretta redazione della dichiarazione dei redditi del contribuente. Per individuare l'ufficio competente, la normativa fiscale dispone che esso sia localizzato nel domicilio fiscale dove la persona fisica non residente, soggetto passivo delle imposte sul reddito in Italia, abbia realizzato tali redditi. Nel caso il soggetto produca più redditi in diversi Comuni italiani, il domicilio fiscale sarà ritrovabile nel Comune dove ci sia il reddito maggiore.

In questo capitolo analizzeremo i criteri di collegamento, previsti dall'art. 23 del TUIR, per ogni categoria reddituale, tenendo conto anche delle disposizioni enunciate dal Modello delle convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni dell'OCSE che, come abbiamo visto, può derogare in tutto o in parte la normativa italiana.

3.1 Redditi fondiari

Il criterio di collegamento di questa categoria reddituale è la più facile da comprendere. Esso è collegato al luogo fisico dell'immobile, sempre considerato legato alla legislazione tributaria italiana secondo l'art. 23, co. 1, lett. a) del TUIR. Di conseguenza, anche i redditi fondiari detenuti in Italia dai contribuenti non residenti nel territorio sono tassabili nello stesso. In questo gruppo di redditi sono compresi gli introiti dei terreni e dei fabbricati localizzati nel territorio dello Stato, che quindi ai sensi dell'art. 25 del TUIR non tengono conto della residenza del proprietario dell'immobile. Non fanno dunque parte dei redditi fondiari i terreni e i fabbricati localizzati all'estero, i quali non hanno rilevanza nemmeno se appartenenti ad un soggetto residente.⁸⁷ A questa conclusione arriva anche la disposizione contenuta nello schema OCSE all'art. 6, riferita ai redditi derivanti da beni immobili. Secondo il Modello internazionale, infatti, questi redditi conseguiti in uno Stato differente dallo Stato di residenza sono tassabili in quello della fonte.

Approfondendo, scopriamo che la disciplina internazionale espande l'espressione "beni immobili" facendovi ricomprendere le pertinenze collegate alle imprese agricole e forestali,⁸⁸ i diritti disciplinati dal codice civile inerenti la proprietà fondiaria e l'usufrutto degli immobili e i canoni sorsati per avere il diritto di sfruttamento di giacimenti minerari, di sorgenti e di altre ricchezze del suolo; il termine non accorpa le navi, i battelli e i velivoli.

Il Paese dunque legittimato ad imporre la sua potestà tributaria è quello sul cui territorio è situato il fondo generativo del reddito, sia esso agricolo, forestale o derivante da immobili utilizzati per l'esercizio di una libera professione; ciò non significa che questo sia il solo detentore della facoltà di tassare. Secondo le convenzioni contro le doppie imposizioni il compito di eliminare la doppia imposizione è affidato allo Stato di residenza del contribuente, permettendogli l'imposizione reddituale; sarà però premura dello

⁸⁷ I terreni e fabbricati posseduti all'estero da persone fisiche residenti in Italia concorrono a formare la categoria dei redditi diversi.

⁸⁸ In diritto, tali pertinenze vengono chiamate "scorte vive" o "scorte morte", a seconda del tipo di bene accessorio del fondo: tra le prime includiamo il bestiame da allevamento e in generale gli animali da tiro, da soma o da trasporto o per produzione di concime, escludendo quelli allevati a scopo industriale o che comunque costituiscono i prodotti del fondo; le seconde rappresentano, invece, gli attrezzi e le macchine utili alla lavorazione e allo sfruttamento del fondo e i concimi, foraggi e simili destinati alla sua coltivazione.

stesso Stato di residenza concedere un credito d'imposta in seguito a quella riscossa dal Paese ove è ubicato l'immobile.

I redditi imponibili in Italia coinvolgono quindi gli immobili, che precisiamo devono essere iscritti al catasto dei terreni o al catasto edilizio urbano con attribuzione di rendita⁸⁹: la tassazione degli immobili nella nostra legislazione, infatti, avviene in base alla potenzialità reddituale del bene, e non invece considerando l'effettivo ritorno economico. Qualora il reddito non sia stabilito catastalmente non assumerà più i connotati di fonte fondiaria bensì andrà collocato tra i redditi diversi.

Come detto in precedenza, questo gruppo di redditi comprende gli introiti derivanti sia da terreni che da fabbricati, così classificati dall'art. 25, co. 2, del TUIR. I redditi da terreni si suddividono a sua volta in redditi dominicali (ovvero i redditi generati dal possesso del fondo a qualsiasi titolo di godimento) e in redditi agrari (ossia le parti della rendita catastale imputabili al soggetto che esegue attività agricole sul latifondo); il reddito del terreno viene così composto da una parte dominicale ed una agraria. Il motivo di tale suddivisione del reddito dei terreni è ricollegabile al possibile svolgimento sul suolo di un'attività agricola; ne deriva il bisogno di separare il reddito conseguente il mero possesso del terreno (reddito dominicale) da quello riguardante lo svolgimento di attività agricole (reddito agrario), a maggior ragione se queste ultime attività vengono realizzate da un soggetto differente dal proprietario del terreno.⁹⁰

Vista la necessaria territorialità di un immobile, le fattispecie da osservare per l'applicazione dell'IRPEF su questi redditi non possono avere altra interpretazione se non quella di godere del terreno o fabbricato in forza di proprietà, di usufrutto o di altro diritto reale di godimento⁹¹. Come evidenziato dall'art. 26 del TUIR, infatti, i redditi fondiari partecipano alla formazione del reddito complessivo da dichiarare nel 730 a prescindere da un loro reale incasso mediante un'attività di sfruttamento del bene operata dal proprietario. Da ciò ne consegue che, anche in assenza della locazione dello stabile o della coltivazione del terreno, la persona è tenuta a dichiarare il reddito dell'immobile.

⁸⁹ Nell'ordinamento legislativo italiano, ad ogni immobile è assegnata una "rendita catastale", ovvero un valore stabilito ai fini fiscali in base alla consistenza dell'immobile e alle regole dell'estimo.

⁹⁰ TINELLI, *Commentario al testo unico delle imposte sui redditi*, cit., p. 248.

⁹¹ Nel nostro ordinamento giuridico, i diritti reali di godimento conferiscono ad un soggetto la facoltà di utilizzare un bene di proprietà di un secondo soggetto. Essi sono il diritto di superficie, l'enfiteusi, l'usufrutto, l'uso, l'abitazione e le servitù prediali.

Il reddito fondiario concorre infatti alla formazione del reddito totale da dichiarare di chi possiede il bene immobile a titolo di proprietà o di un diritto reale di godimento.⁹² Il tal modo, il soggetto al quale viene imputata tale tipologia di reddito può essere o il proprietario del bene oppure la persona che, grazie ad un particolare diritto reale di godimento, sottrae allo stesso proprietario il diritto di pieno godimento dell'immobile. Se, ad esempio, l'immobile è locato, il reddito deve essere dichiarato dal locatore in base al canone pattuito annualmente, considerando però l'eventuale mancata percezione di tali proventi a seguito della conclusione del procedimento di convalida dello sfratto per morosità del conduttore.⁹³ Nel caso, invece, il titolare del fondo realizzi sullo stesso un'attività agricola, egli sarà soggetto ad imposizione sia per il reddito dominicale che per quello agrario. Si precisa, inoltre, che al reddito dei terreni vanno ricompresi anche i redditi di eventuali costruzioni rurali⁹⁴ che sorgano sul terreno. Il reddito dei fabbricati è invece quello attribuito al proprietario dell'unità immobiliare o a chi lo detiene mediante un diritto reale di godimento.

A tale categoria non si riconoscono tre fattispecie: quando l'immobile non è determinabile catastalmente, in quanto il reddito prodotto da questo è definibile reddito diverso (art. 67, co.1, lett. e)); quando l'immobile è destinato ai fini delle attività di un'impresa presente in Italia mediante stabile organizzazione, in quanto tale reddito sarebbe conforme al reddito d'impresa; quando gli immobili sono strumentali all'esercizio di arti e professioni.

L'attribuzione di rendita costituisce, pertanto, il criterio che consente di classificare il bene come reddito fondiario, quantificandone l'introito imponibile d'imposta. Per questo tipo di redditi non è prevista l'applicazione di una ritenuta alla fonte

⁹² Nella disposizione contenuta all'art. 26, co. 1, del TUIR, riguardo la concorrenza del reddito fondiario nel reddito complessivo del soggetto che lo possiede o che lo detiene con altro diritto reale, il legislatore con quest'ultima locuzione ha voluto indicare i diritti reali di godimento, escludendo pertanto la rilevanza fiscale dei diritti reali di garanzia (pegno e ipoteca).

⁹³ Dall'ipotesi di morosità del conduttore consegue il diritto del locatore di non dichiarare i canoni pattuiti a seguito della conclusione del procedimento giurisdizionale di conferma della morosità, che spetta esclusivamente se la locazione riguarda l'uso abitativo dell'immobile. A norma dell'art. 26, co. 1, del TUIR si rileva inoltre la facoltà di usufruire di un credito d'imposta nel caso il predetto procedimento giurisdizionale attesti la morosità del conduttore anche negli anni precedenti tale dichiarazione, sempre che non si superi il termine di prescrizione di dieci anni.

⁹⁴ Le costruzioni rurali sono quelle strutture innalzate per l'esercizio dell'impresa di un'azienda agraria o pastorale. In tale termine si ricomprendono le abitazioni dei lavoratori e dei dirigenti, i ricoveri per gli animali domestici e per i macchinari, le strutture adibite alla lavorazione e conservazione del prodotto, cisterne e pozzi.

e pertanto è necessaria la rispettiva dichiarazione da parte del percettore estero. Dal reddito complessivo delle persone fisiche non residenti non è però possibile dedurre i redditi di immobili destinati ad abitazione principale ai sensi dell'art. 10, co. 3-*bis*, del TUIR, in quanto tale disposizione non viene enunciata all'art. 24 del TUIR.

Se l'immobile è posseduto da un'impresa commerciale, il reddito prodotto è dunque riconducibile alla categoria dei redditi d'impresa, a prescindere dal fatto che sia utile all'esercizio dell'attività aziendale oppure che la sua detenzione sia finalizzata ad un mero investimento. In riferimento alla strumentalità dell'immobile, l'art. 43, co. 2, del TUIR richiama due fattispecie non rientranti nella produzione del reddito fondiario: quando i beni immobili sono strumenti impiegati nelle attività di arti e professioni e quando la caratteristica peculiare dell'immobile, detenuto da imprese commerciali, sia quella di non essere esposto a diversi utilizzi senza che gli venga modificata la destinazione. Detti immobili si considerano strumentali nonostante il loro inutilizzo od ancora se siano stati dati in locazione o in comodato d'uso.

In ogni caso, non appartengono alla categoria dei redditi fondiari le costruzioni adibite solo per l'esercizio di un'attività di culto (se non locate) e gli immobili oggetto di operazioni di ristrutturazione, ai sensi dell'art. 36, co. 3, del TUIR.

3.2 Redditi di capitale

Disciplinati dagli artt. 44 e 45 del TUIR, i redditi di capitale derivano da attività e strumenti di vario genere. Possiamo dire che questa categoria di redditi sia generata dall'impiego di capitali diversi da quelli conseguiti nell'esercizio di un'attività d'impresa. Nella normativa non viene data una definizione categorica, bensì vi si elencano le fattispecie atte a far comprendere lo sviluppo di un reddito di capitale. Sebbene non siano espressamente configurati dalla normativa, la lettura dei suddetti articoli permette la divisione dei redditi in questione in due classi.⁹⁵

- Redditi dovuti da rapporti di finanziamento, chiamati anche “rendite finanziarie”.
In questa suddivisione si ricomprendono i proventi conseguiti come remunerazione derivante da un contratto con cui un soggetto risparmiatore

⁹⁵ OLIVA, *Redditi di capitale: definizione e tassazione. La guida completa*, in *Informazionefiscale.it*, 3 gennaio 2018.

colloca una certa somma presso un secondo soggetto in cerca di finanziamenti – banche, aziende o lo stesso Stato – richiedendo alla scadenza la corresponsione di quanto versato, maggiorato di una quota per l’investimento sostenuto. Detta remunerazione, definita “interesse”, è quanto dovrà essere imposto a tassazione.

- Redditi conseguiti dall’impiego di capitali in attività finanziarie di partecipazione, chiamati anche “dividendi da partecipazione”. I dividendi sono definiti, anche dalla stessa convenzione OCSE, come gli utili di una società o di altri enti aventi un capitale rappresentato da azioni o quote, il cui possesso garantisce il diritto di partecipare ai profitti sociali.

Il principio di territorialità in questo genere di redditi esige di ritrovare le fattispecie nel luogo di residenza dell’erogatore del provento. Infatti, la categoria fa riferimento ai redditi conferiti dallo Stato o da altri soggetti residenti in Italia, ai quali sono ricompresi i soggetti esteri con stabili organizzazioni nel territorio. Si richiede espressamente che i soggetti debitori del corrispettivo non solo risiedano stabilmente nel territorio ma che siano incaricati, in base ad un adempimento contrattuale, al pagamento delle somme e dei valori ricevuti a titolo di finanziamento.⁹⁶ Non è pertanto collegabile allo Stato italiano il reddito generato come corrispettivo quando il residente svolge la funzione materiale del pagamento in quanto collaboratore incaricato solo a detto fine.

Per operare l’imposizione sui redditi di capitale la normativa italiana predispone come criterio generale, rivolto anche ai residenti ma con percentuali differenti, l’applicazione di una ritenuta a titolo d’imposta ai sensi dell’art. 26 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, volta ad evitare fughe di capitale. È quindi compito dell’intermediario finanziario trattenere la percentuale richiesta a titolo d’imposta nel momento subito precedente alla corresponsione dei proventi al beneficiario. I redditi di capitale, infatti, vengono tassati secondo il principio di cassa, considerando dunque la data di incasso per il soggetto contribuente. Il reddito di capitali dunque concorrerà alla formazione del reddito complessivo del contribuente da assoggettare ad IRPEF se non imponibile di una ritenuta d’imposta alla fonte.

In merito ai dividendi, i soggetti non residenti sono tenuti al versamento di una ritenuta alla fonte, ai sensi dell’art. 27 del D.P.R. n. 600/1973, se derivanti da

⁹⁶ Circolare del Ministero delle Finanze 26 ottobre 1999, n. 207.

partecipazioni, da strumenti finanziari assimilati alle azioni oppure da contratti di associazione in partecipazione non riguardanti stabili organizzazioni in Italia. Se, invece, il percettore dei dividendi dispone di una base fissa nel territorio, la cui partecipazione faccia conseguire detti proventi, la tassazione in suo capo corrisponde a quella applicata per i soggetti residenti.⁹⁷

Per quanto riguarda, invece, gli interessi e gli altri redditi derivanti da obbligazioni e titoli simili emessi nel territorio italiano, l'art. 6 del D.lgs. 1° aprile 1996, n. 239, stabilisce che non sono sottoposti a tassazione nel caso spettino a soggetti residenti in Paesi che, mediante la stipula di convenzioni contro le doppie imposizioni, abbiano acconsentito allo scambio di informazioni. Tra i titoli di cui si parla si possono ricomprendere, secondo quanto disposto dagli artt. 1 e 2 del medesimo Decreto Legislativo, quelli di Stato ed assimilati ai sensi dell'art. 31 del D.P.R. n. 601/1973, quelli emessi da enti pubblici territoriali (BOC, BOP, BOR), i buoni fruttiferi postali e le obbligazioni emesse da banche e da società residenti detentori di azioni quotate in mercati regolamentati italiani.

La normativa nel Modello OCSE generalmente rileva imponibili di tassazione i dividendi e gli interessi, derivanti dall'estero, sia nel Paese dove risiede l'investitore che nello Stato della fonte dei redditi di capitale, dove quindi risiede il soggetto debitore dei proventi. Si manifesta pertanto una ripartizione delle potestà impositive dei due Stati stipulanti l'accordo internazionale. L'art. 10 della Convenzione OCSE, in materia di dividendi, limita il potere impositivo dello Stato della fonte, che può tassare al massimo il 15% del dividendo lordo⁹⁸ percepito⁹⁹ dall'individuo a titolo di investimento partecipativo. Il limite percentuale viene motivato dall'avvenuta tassazione imposta precedentemente sugli utili della società che ha distribuito i dividendi percepiti dal contribuente. Una simile regolamentazione avviene per gli interessi di capitale, garantendo ai sensi dell'art. 11 della convenzione generale il diritto di imposizione tributaria allo Stato di residenza dell'investitore; lo Stato di residenza del soggetto erogante il provento avrà la facoltà di applicare la sua potestà impositiva fino al 10%

⁹⁷ Agenzia delle Entrate, *Guida fiscale per i residenti all'estero*, in Consfriburgo.esteri.it, 23 febbraio 2016, p. 7.

⁹⁸ Soggetto a tassazione è infatti la totalità del reddito di capitale coinvolto, non essendo previsti come oneri deducibili i componenti di costo realizzati al fine della produzione del dividendo.

⁹⁹ L'art. 10 della Convenzione OCSE esplicita che i dividendi soggetti a tassazione sono quelli figurati come utili distribuiti, escludendo dunque gli utili sociali per i quali sia solo stata deliberata la distribuzione.

dell'ammontare lordo erogato. I limiti percentuali stabiliti dall'OCSE sono una guida per gli Stati contraenti, i quali possono ridurli o perfino azzerarli concedendo così l'esclusività della tassazione allo Stato di residenza del percettore dei redditi. Nel caso però si mantenga una minima imposizione tributaria anche da parte dello Stato della fonte dei proventi, la doppia imposizione risultante viene contrastata dal riconoscimento del credito d'imposta da parte dello Stato di residenza del beneficiario.

Ai fini dell'individuazione di ciò che viene inteso per interesse, le disposizioni contenute nel Modello delle convenzioni internazionali assimilano agli interessi anche quelli derivanti da dilazioni di pagamento, da depositi cauzionali e dal risarcimento di danni. Diversa è la questione italiana, in quanto sono soggetti all'imposta come redditi di capitale esclusivamente i proventi conseguiti dalla remunerazione della ricchezza investita; ciò vuol dire che gli interessi, ad esempio, per rateazione di un pagamento sono imponibili ad IRPEF solo nel caso in cui il credito da cui sono dipesi sia classificato come reddito di capitali. Dunque, gli interessi conseguiti da crediti di lavoro non appartengono alla tipologia dei redditi di capitale, perché conseguenti da redditi di lavoro e quindi soggetti alle norme di collegamento territoriale previste per questa categoria. Allo stesso modo, possiamo considerare non coinvolti alla formazione del reddito complessivo soggetto ad IRPEF anche gli interessi su crediti che non sono ritenuti imponibili a tassazione italiana.

Al criterio generale di imposizione nello Stato di residenza del debitore si frappongono una serie di esclusioni nell'applicazione della normativa nazionale. In ordine all'esenzione delle imposte sul reddito si riscontra, infatti, che la normativa all'art. 26-*bis* del D.P.R. n. 600/1973, introdotta con D.lgs. n. 461/1997 in applicazione sui redditi di capitale e sui redditi diversi aventi natura finanziaria, esenta dall'IRPEF delle persone non residenti una serie di proventi:

- gli interessi e altri proventi dovuti a soggetti non residenti su mutui di cose, che siano diverse dal denaro, e su depositi e conti correnti che non siano bancari o postali¹⁰⁰ (lett. *a*) del comma 1 all'art. 44 del TUIR);

¹⁰⁰ Ai sensi dell'art. 23, co. 1, lett. *b*) del TUIR, i depositi e i c/c bancari e postali non possiedono un collegamento con il territorio italiano, e pertanto non sono oggetto di imposizione per il calcolo IRPEF.

- le rendite perpetue¹⁰¹ e i corrispettivi annui perpetui (lett. *c*) del comma 1 all'art. 44 del TUIR);
- i corrispettivi conseguenti le prestazioni di fideiussioni¹⁰² o di altra garanzia (lett. *d*) del comma 1 all'art. 44 del TUIR);
- i redditi scaturiti da riporti¹⁰³ o pronti contro termine¹⁰⁴ su titoli e valute (lett. *g-bis*) del comma 1 all'art. 44 del TUIR);
- i redditi conseguenti un mutuo di titoli garantito¹⁰⁵ (lett. *g-ter*) del comma 1 all'art. 44 del TUIR).

La normativa, nata dall'esigenza nel 1996 di acquisire più investitori esteri, prevede la non imponibilità degli interessi detenuti dai non residenti nel solo caso in cui il contribuente risieda in un paese decretato "virtuoso" dal Ministero delle finanze.¹⁰⁶

Per evitare la ritenuta alla fonte, il comma 1-*bis* dell'art. 26-*bis* del D.P.R. n. 600/1973 richiama l'art. 7 del D.lgs. n. 239/1996, che preclude l'esenzione impositiva nel caso il soggetto non residente non dichiari il suo *status* di residenza in uno dei Paesi inclusi nella *white list*. Tale dichiarazione deve essere rilasciata mediante autocertificazione al sostituto d'imposta o all'intermediario residente che intrattenga rapporti diretti in via telematica con il Ministero delle finanze.

¹⁰¹ La rendita perpetua è un contratto con il quale un soggetto attribuisce ad un secondo soggetto il diritto di riscuotere costantemente una prestazione periodica, che sia di denaro o di una certa quantità di cose fungibili, a seguito della vendita di un immobile o della cessione di un capitale (art. 1861 del CC).

¹⁰² Per fideiussione si intende una garanzia data da un soggetto che si obbliga nei confronti di un creditore ad adempiere un'obbligazione gravante in capo ad un terzo se quest'ultimo non la esegue (art. 1936 del CC).

¹⁰³ Il riporto è un contratto con il quale un soggetto trasferisce la proprietà di titoli, ad un determinato prezzo, ad un secondo soggetto con il successivo obbligo di trasferire al primo soggetto, alla scadenza del termine stabilito, titoli dello stesso numero e della stessa specie corrispondendo il rimborso del prezzo (art. 1548 del CC).

¹⁰⁴ I pronti contro termine (p/t) sono contratti con il quale un venditore cede, ad un determinato prezzo, un quantitativo di titoli ad un acquirente impegnandosi, ad una data prestabilita, di comprarli dallo stesso acquirente.

¹⁰⁵ Un mutuo garantito si caratterizza per accompagnare la prestazione con una garanzia, comunemente reale, in capo al debitore.

¹⁰⁶ Art. 6 del D.lgs. n. 239/1996.

3.3 Redditi di lavoro dipendente

Nel definire le caratteristiche attribuite al lavoro dipendente ci si deve basare su quanto enunciato nel codice civile all'art. 2094: il lavoratore subordinato, nel diritto privato, è colui che, nell'adempimento delle sue mansioni, si obbliga a collaborare con l'impresa sottostando alle dipendenze e alla direzione dell'imprenditore. Nello svolgere le proprie attività il dipendente è dunque coperto dai rischi d'impresa, è soggetto al rispetto di un orario lavorativo e viene remunerato periodicamente. In tal senso, il reddito da lavoro dipendente è composto da tutti i corrispettivi ricevuti, che siano in denaro o in natura, a seguito di un rapporto lavorativo subordinato al netto dei contributi sociali dovuti dai datori di lavoro e dal lavoratore.

In questa categoria è compresa la ricchezza derivante dal corrispettivo erogato per le prestazioni avvenute in Italia, alla quale vanno assimilate quelle citate nell'art. 50 del TUIR alle lettere *a)* e *b)*. Ne consegue che il legittimato ad imporre la tassazione sul reddito lavorativo è lo Stato sul cui territorio si svolge l'attività dipendente. Secondo la normativa italiana, il reddito da lavoro prestato nel territorio è soggetto a tassazione nel periodo impositivo individuato secondo il principio di cassa, indipendentemente dal periodo di tempo impiegato nello svolgimento delle mansioni. L'art. 23, co. 1, lett. *c)* del TUIR denota l'ininfluenza della continuità lavorativa nel territorio statale, confermando di conseguenza l'imponibilità anche dei redditi conseguiti per lo svolgimento di prestazioni in Italia legate da un rapporto di lavoro con un soggetto la cui stabile organizzazione si colloca all'estero. Ciò significa che ai fini delle norme nazionali non è data importanza alla residenza del datore di lavoro.

Non si deve però giungere alla conclusione che anche un trasferimento temporaneo della sede lavorativa implica un collegamento con il territorio dove l'attività viene svolta. Lo svolgimento di attività di lavoro dipendente, infatti, presuppone un luogo stabile nel quale queste vengano svolte, avendo comunque riguardo al tipo di attività che si è chiamati a compiere. Bisogna tenere conto, però, che la stabile presenza del lavoratore nel territorio italiano potrebbe essere indice della residenza nello stesso, assoggettandolo pertanto a tassazione in base al principio del reddito mondiale. Occorre quindi fare attenzione alle caratteristiche della trasferta lavorativa per non ricadere nelle ipotesi estreme del trasferimento occasionale, che appare irrilevante ai fini tributari italiani, e del

duraturo trasferimento in Italia, con conseguente qualifica del soggetto come residente in Italia.

Secondo quanto detto in merito alla trasferta, se avviene per mansioni distintive deve ritenersi una fase del lavoro che il dipendente esegue in una stabile sede; ai fini fiscali, non si può parlare pertanto di una vera e propria attività se questa viene svolta momentaneamente in un diverso Stato. La difficoltà di appuramento della realtà da parte del contribuente, che sorgerebbe laddove si decidesse di tassare quei brevi periodi di lavoro svolto su un suolo politico straniero, è un elemento che sostiene questa tesi.

Nel nostro ordinamento la tassazione dei redditi di lavoro dipendente si svolge attraverso la figura del sostituto d'imposta. Come stabilito dall'art. 23 del D.P.R. n. 600/1973, i soggetti di cui all'art. 73, co. 1, del TUIR sono infatti tenuti ad operare al momento del pagamento del corrispettivo una ritenuta a titolo d'imposta. Tale obbligo di sostituzione avviene però solo nei confronti di un datore di lavoro che corrisponda le retribuzioni mediante una sua sede fissa in Italia.¹⁰⁷ Come vedremo qui di seguito, la disciplina dell'OCSE ha dato una risposta all'ipotesi che vede il versamento dei compensi da parte di un datore di lavoro non residente avente nel territorio un ufficio non definibile come una stabile organizzazione.

Il Modello OCSE all'art. 15 conferma la competenza di tassazione da parte dello Stato della fonte reddituale ammettendo però tre condizioni che fanno intendere che l'unico a poter imporre la sua autorità tributaria è lo Stato di residenza. Questi tre requisiti, che se posseduti congiuntamente permettono al contribuente di non dichiarare il reddito di lavoro allo Stato italiano, sono:

- a) il soggiorno del lavoratore dipendente nello Stato della fonte del reddito per non oltre i 183 giorni presenti nell'anno fiscale¹⁰⁸ considerato;¹⁰⁹
- b) il compenso per le attività svolte versato da, o a nome di, un datore di lavoro non residente nello Stato della fonte di tali proventi;

¹⁰⁷ Circolare ministeriale 23 dicembre 1997, n. 326/E.

¹⁰⁸ Per anno fiscale, o finanziario, si identifica un periodo di tempo composto da dodici mesi utilizzato prevalentemente nel calcolo di rendiconti finanziari annuali della società. Esso varia a seconda del Paese e in Italia tale intervallo temporale coincide con l'anno solare.

¹⁰⁹ A fondamento dell'effettiva permanenza nello Stato di svolgimento dell'attività lavorativa vanno utilizzati documenti atti a testimoniare la realtà, come biglietti di viaggio, spese alberghiere, lettere di incarico, ecc.

- c) la corresponsione di tali redditi da parte di un datore di lavoro non avente una stabile organizzazione nello Stato della fonte.

In primo luogo, quindi, la convenzione attribuisce il potere d'imposizione allo Stato in cui risiede il contribuente che ha acquisito reddito di lavoro dipendente dall'estero nell'unico caso in cui il lavoratore non lo abbia prestato per più di 183 giorni; ciò non basta però per impedire le pretese tributarie dello Stato della fonte. Il datore di lavoro non deve avere il legame della residenza con il territorio dove si svolge l'attività lavorativa eseguita dal dipendente, così da impedire il fenomeno di assunzione temporanea di dipendenti proveniente dall'estero. Ciò rende necessario che l'assunzione di un dipendente alla subordinazione di un'impresa in un Paese straniero sia supportata da un'effettiva relazione di quest'ultima con l'impresa del datore di lavoro in Italia. Non si deve pensare però che questo rapporto possa consistere in un semplice "prestito" di personale tra imprese, un'ipotesi per la quale l'elenco dei requisiti all'art. 15 del Modello ha dato risposta, specificando che i compensi non devono essere corrisposti dall'impresa presente nello Stato della fonte, nemmeno per conto del suo titolare straniero. Risulta influente anche l'ipotesi che vede il pagamento dei corrispettivi da parte dell'impresa nello Stato della fonte, intesa però come una spesa da ricomprendere nel costo complessivo per l'adempimento di una prestazione. L'impresa, infatti, sosterebbe una spesa complessiva per vedere eseguito dai dipendenti esteri un insieme di servizi, e non per corrispondere quanto dovuto per le prestazioni lavorative.

Quanto detto finora possiamo riassumerlo ritenendo i redditi di lavoro dipendente imponibili nel territorio nel quale sia stata eseguita la prestazione lavorativa, considerando però che a certe condizioni diventano assoggettati a tassazione in quello di residenza. Un dipendente cittadino italiano che non risiede nella Nazione e che svolge la propria attività lavorativa all'estero viene infatti assoggettato all'imposizione dello Stato estero. Tale criterio di collegamento non coinvolge le pensioni, gli assegni ad esse assimilati, le indennità di fine rapporto assimilate ai redditi di lavoro dipendente (contenute nelle lettere *a*), *c*), *d*), *e*) ed *f*) dell'art. 17 del TUIR) e quelle riferite alla cessazione dei rapporti di lavoro "a progetto"¹¹⁰. Questo tipo di ricchezza non può essere

¹¹⁰ Il D.Lgs. n. 276/2003 (c.d. "legge Biagi") ha nominato in tal modo i rapporti anteriormente definiti "di collaborazione coordinata e continuativa" (co.co.co.). Tale fattispecie è caratterizzata dall'autonomia del lavoratore, dall'assenza di un'organizzazione di mezzi (altrimenti rientrerebbe tra i redditi d'impresa)

considerata collegata al territorio italiano come le attività di lavoro: possono spettare a soggetti diversi dai lavoratori dipendenti, come ad imprenditori o a lavoratori autonomi in pensione, o anche a persone che non hanno mai svolto alcuna attività lavorativa ma che percepiscono i redditi da familiari defunti. Inoltre, essendo redditi particolarmente soggetti a mobilità, a seguito della cessazione di ogni rapporto di lavoro nel Paese, sono proventi problematici e la relativa disciplina di tassazione nelle convenzioni viene delegata molto spesso alle normative nazionali. La mobilità del lavoro o la scelta di espatriare per trascorrervi la vita da pensionato rivelano la circostanza di corrispondere le pensioni o le indennità di fine rapporto in paesi estranei a dove risieda l'ex datore di lavoro o l'istituto previdenziale. Il frequente cambio di residenza è un problema risentito nella disciplina del Modello OCSE, che propone l'imposizione tributaria a vantaggio dello Stato di residenza dando però importanza alle normative stabilite dalla singola nazione.

Il diverso criterio di collegamento in Italia opera ai sensi dell'art. 23, co. 2, lett. a) del TUIR considerando detti proventi prodotti in Italia se corrisposti dallo Stato, dai soggetti qui residenti oppure da non residenti stabilitisi mediante una fissa organizzazione; non è quindi importante il luogo di svolgimento delle prestazioni conseguenti tali redditi. In questo senso, quindi, anche se il contribuente è stato assunto da un'impresa italiana per svolgere mansioni lavorative all'estero, alla fine del rapporto contrattuale verranno corrisposte pensioni e indennità da tassare in Italia; solo le retribuzioni di lavoro dipendente saranno escluse dall'imposizione italiana data l'operatività in un Paese straniero.

Trasferirsi per lavoro, in effetti, qualche volta comporta la perdita della residenza, quindi del legame col territorio che si è lasciato. Il dipendente, operante in un Paese straniero e avente perso la qualifica di residente in Italia, non sarebbe più soggetto alla tassazione dello Stato italiano per la produzione di reddito proveniente dall'estero, in base al principio della tassazione del reddito globale.

Una diversa presa di posizione per quanto riguarda la tassazione delle pensioni erogate dallo Stato verso soggetti non residenti nel suo territorio è stata precisata dall'Amministrazione finanziaria per risolvere lo scontro delle norme interne con quelle contenute nelle convenzioni contro le doppie imposizioni: dalle risoluzioni ministeriali n. 10/E/1998, n. 136/E/1998 e n. 181/E/1998 si evince che l'imposizione in Italia su detti

e dalla natura personale della prestazione; ritroviamo tali rapporti ad esempio in quelli di sindaco o di amministratore.

redditi non può avvenire se opera in tal senso una convenzione che prevede la tassabilità del provento nello Stato estero dove l'individuo ha stabilito la sua residenza. Convenzioni di questo genere sono state stipulate dall'Italia con la Svizzera, la Finlandia, la Francia e la Spagna, prevedendo però che la potestà impositiva sia dello Stato di residenza solo nel caso in cui il contribuente abbia deciso di non mantenere la nazionalità italiana.¹¹¹ Soggetta a tassazione in Italia sarà dunque la persona fisica che, maturando redditi da pensione in Italia, si sia trasferita in un Paese estero ma sia rimasta legata al Paese della fonte conservando la nazionalità.

Quando ci si riferisce ai redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente, l'art. 23 del TUIR alla lett. *c)* del comma 1 enuncia espressamente che questi sono indicati alle lettere *a)* e *b)* del comma 1 all'art. 50 del TUIR. Questi proventi, soggetti a tassazione in base al criterio dello Stato ove si realizzi la prestazione, sono quelli ottenuti da lavoratori che sono soci di cooperative e le indennità e gli introiti versati da terzi a prestatori di lavoro dipendente.

In base al secondo comma dell'art. 23 del TUIR, invece, i redditi assimilati a quelli rilevanti per il lavoro dipendente, disciplinati alle lettere *c)*, *c-bis)*, *f)*, *h)*, *h-bis)*, *i)* ed *l)* dell'art. 50 del TUIR, sono sempre prodotti in Italia; sono dunque sempre tassabili nella Nazione (in quanto fiscalmente rilevanti nel Paese di residenza del soggetto erogante): le borse di studio, i redditi conseguiti da un contratto di collaborazione coordinata e continuativa, i pagamenti da parte dello Stato o dagli enti territoriali verso i soggetti che hanno svolto pubbliche funzioni, le rendite vitalizie, le prestazioni pensionistiche, gli altri assegni periodici non derivanti né da capitale né da lavoro e, infine, i proventi ottenuti da persone che hanno svolto attività socialmente utili.

3.4 Redditi di lavoro autonomo

La distinzione delle attività generanti proventi di lavoro autonomo da quelle di lavoro subordinato è rilevante non solo per la corretta applicazione degli elementi aggiuntivi alla retribuzione (l'indennità di contingenza, gli scatti di anzianità, i compensi per gli straordinari, ecc.) ma anche per le modalità di ritenuta compiute. La principale caratteristica che differenzia le due attività di lavoro è il rapporto di soggezione instaurato

¹¹¹ LEO, MONACCHI, SCHIAVO, *Le imposte sui redditi nel testo unico, Tomo I*, cit., pp. 383-384.

tra il lavoratore e il datore di lavoro: a differenza di un dipendente, il lavoratore autonomo normalmente non è soggetto alla direzione del datore, ad orari o alla sorveglianza nello svolgimento delle proprie attività, caratterizzate dalla professionalità e dalla abitudine. Se, infatti, le attività di lavoro autonomo vengono svolte occasionalmente e in modo non professionale sono da trattare come redditi diversi (art. 67, co. 1, lett. l) del TUIR).

Si può affermare che nel lavoro autonomo normalmente prevale la parte intellettuale, a differenza della parte organizzativa e tecnologica dominante nelle attività imprenditoriali. Inoltre, il pagamento dei servizi svolti da un lavoratore autonomo non è previsto in forma fissa e la responsabilità dell'esercizio svolto grava sul lavoratore.

Trattandosi di redditi derivanti dallo svolgimento di attività, il criterio di collegamento più logico è quello che mira ad individuare il luogo in cui esse si realizzano; il discorso è analogo a quello fatto per i redditi di lavoro subordinato, come anche l'applicazione in capo ai non residenti di una ritenuta alla fonte a titolo impositivo, secondo quanto stabilito dall'art. 25 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600.

I ricavi conseguiti nell'esercizio di attività praticate nel territorio dello Stato sono ivi imponibili sia ai sensi della normativa italiana che dalle convenzioni internazionali. La disciplina nazionale è contenuta all'art. 23, co. 1, lett. d) del TUIR, che enuncia la rilevanza di tali redditi ai fini impositivi se ottenuti dall'esercizio di attività sul suolo dell'Italia, senza distinguere se vi sia una stabile organizzazione a praticarla.¹¹² La mancanza di questo requisito è ravvisata nella possibile assenza di un'attività materiale, considerato che nella categoria dei redditi di lavoro autonomo sono comuni le prestazioni intellettuali. Pertanto, lo svolgimento degli impieghi può essere disgiunto in varie prestazioni, riferite al numero di clienti che richiedono l'attività.

In questa categoria reddituale non ci si deve preoccupare di distinguere le attività che il non residente svolge nel suo Paese da quelle che intraprende in Italia: una singola prestazione eseguita nel territorio italiano sarebbe comunque soggetta ad imposizione tributaria italiana. Tale distinzione, importante per configurare le attività di lavoro dipendente imponibili nella Nazione, non è invece rilevata per il lavoro autonomo perché per quest'ultimo appare sufficiente definire "attività lavorativa" quella svolta anche per brevi periodi nel territorio.

¹¹² L'esercizio delle attività lavorative mediante una stabile organizzazione è il carattere distintivo dei redditi d'impresa.

Bisogna sostenere un discorso diverso circa alcune situazioni che farebbero pensare che l'imponibilità in Italia non sia dovuta. Anche se il non residente si recasse in una regione italiana per esercitare la propria attività di lavoro autonomo, in alcune ipotesi la prestazione non potrà ritenersi esercitata sul territorio. Si pensi, ad esempio, ad un servizio fotografico di Pompei eseguito da un residente all'estero o lo sviluppo di un progetto architettonico per la costruzione di un immobile in Italia, dove il professionista ovviamente sarà tenuto a recarsi per i dovuti accertamenti di edificazione.¹¹³ Ogni situazione dovrà essere valutata per verificare la legittimità dell'imposizione dello Stato italiano, facendo particolare attenzione al tipo di prestazione e alla residenza del cliente.

Il Modello delle convenzioni internazionali richiede un elemento aggiuntivo al semplice svolgimento delle attività lavorative sul suolo italiano per poter figurare la tassazione dello Stato della fonte. Questo Modello assoggetta i redditi di lavoro autonomo alla tassazione del Paese in cui viene svolta l'attività solo se questa è supportata da una stabile organizzazione (criterio che vedremo essere alla base dell'imposizione dei redditi d'impresa). Nel caso in cui il Paese di residenza del lavoratore autonomo abbia stipulato una convenzione per il superamento della doppia imposizione, dunque, i redditi derivanti dalle attività svolte saranno imponibili in Italia solo se svolte mediante una sede fissa; in sua assenza, pertanto la potestà impositiva è affidata esclusivamente allo Stato di residenza del professionista, derogando in tal modo le normative nazionali.¹¹⁴

L'art. 17 del modello OCSE introduce un differente criterio di collegamento per gli artisti e gli sportivi professionisti, per i quali si riserva l'applicazione dell'imposizione da parte dello Stato della fonte. Queste persone, percependo enormi compensi in poco tempo e in diversi paesi, possono creare fenomeni elusivi volti a localizzare la propria residenza in un Paese con un basso livello tributario: si pensi ad esempio agli incassi riscossi per il concerto di un artista straniero in viaggio per una serie di spettacoli. Per questo motivo si deroga il principio generale stabilito dal Modello OCSE, che richiede una stabile organizzazione per legittimare l'imposizione tributaria dello Stato della fonte.

La natura professionale dell'artista o dell'atleta straniero non cambia se questi si avvalgono di una società per percepire i compensi in Italia. L'art. 25 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 precisa infatti che, nonostante si operi per il tramite di una società,

¹¹³ CROVATO, *Fiscalità internazionale: Rapporti internazionali e imposte sui redditi*, Università degli Studi di Ferrara, 2012, pp. 46-48.

¹¹⁴ Articolo 14 della convenzione OCSE.

i redditi sono soggetti a ritenuta d'imposta come compensi di lavoro autonomo. Questa disciplina si ravvisa anche nell'art. 23, co. 2, lett. d) del TUIR, dove si dispone l'imponibilità nello Stato italiano dei redditi conseguiti da prestazioni artistiche o professionali eseguite da imprese o enti non residenti nel territorio. Appare importante, perciò, non confondere le prestazioni di servizi artistici o professionali con i servizi eseguiti da un'impresa; i proventi conseguiti dai primi sono soggetti ad una ritenuta a titolo d'imposta mentre i secondi, quali manutenzione, riparazione, appalti, trasporti e altro, producono un reddito che viene escluso dalla categoria dei redditi di lavoro autonomo.

Il criterio generale, che prevede l'imponibilità del reddito per l'esercizio dell'attività in Italia, determina l'applicabilità della tassazione per certi tipi di compensi, come le *royalties* - ovvero remunerazioni erogate al titolare di un brevetto, di una proprietà intellettuale, di marchi d'impresa e ogni altra invenzione industriale - in base al soggetto che lo distribuisce. Nella fattispecie delle *royalties*, infatti, la normativa all'art. 23, co. 2, lett. c) del TUIR enuncia che vengono considerate prodotte nel territorio statale se erogate dallo Stato, dai soggetti residenti o da non residenti posizionati in Italia grazie a stabili organizzazioni. Dunque, ciò che conta per collegare le *royalties* al territorio dell'Italia è la residenza fiscale del soggetto erogante i proventi.

Nella disciplina del Modello si segue una diversa linea di pensiero, prevedendo l'imposizione dello Stato di residenza del percipiente delle *royalties*. In base all'art. 12 del Modello OCSE, infatti, la potestà impositiva riferita alle *royalties* transnazionali, provenienti ad esempio dall'Italia e pagate all'effettivo beneficiario, compete allo Stato in cui risiede quest'ultimo. Le convenzioni usano molto spesso il termine di "beneficiario effettivo" e la ragione si può comprendere nella volontà di prevenire abusi delle normative, cioè di azioni che volgano ad ottenere vantaggi fiscali mediante l'applicazione delle discipline internazionali. Il nome mira ad evitare dunque quelle situazioni nelle quali al pagamento del reddito al beneficiario finale si frappone un terzo soggetto che sfrutta la disciplina fiscale più vantaggiosa. Nel riferirsi al soggetto beneficiario bisogna allora individuare la persona che ha il controllo più stretto sul provento, potendo dunque usufruire dei frutti, e sulla quale gravano i costi e i rischi di un possibile depauperamento del valore.

In ogni caso, c'è da dire che le *royalties* devono essere ricomprese nella categoria dei redditi di lavoro autonomo se non vengono generate dall'esercizio di imprese commerciali, secondo quanto stabilito dall'art. 53, co. 2, lett. b) del TUIR; diversamente,

tali proventi andranno a far parte dei redditi d'impresa senza la necessità per l'imprenditore non residente, che li abbia conseguiti, di disporre di una stabile organizzazione nel territorio italiano (la cui detenzione, invece, costituisce il criterio di collegamento previsto per la categoria dei redditi d'impresa). Le *royalties* sono altresì passive di diversa collocazione tra le categorie reddituali se queste vengono recepite, invece che dall'autore o inventore, da terzi soggetti. In questo caso, infatti, tale tipologia di proventi viene racchiusa tra i redditi diversi, secondo quanto stabilito in via residuale dall'art. 67, co. 1, lett. *g*) del TUIR.

3.5 Redditi d'impresa

La categoria dei redditi d'impresa fa riferimento ai proventi conseguiti da attività d'impresa esercitate nel territorio dello Stato a condizione, però, che vengano svolte attraverso una stabile organizzazione. Trattandosi di proventi derivanti dall'esercizio di funzioni imprenditoriali, per attribuire i componenti reddituali realizzati ad un particolare periodo fiscale è necessario seguire il principio di competenza economica, riferendosi dunque al momento in cui maturano gli eventi gestionali e non a quello di incasso del ricavo o di pagamento del costo. Dunque, l'utile da dichiarare è il risultato dei ricavi e dei costi la cui operazione costitutiva si è perfezionata, con la consegna o la conclusione della prestazione, nel periodo d'imposta considerato.

Nel definire i redditi d'impresa il legislatore tiene conto di un criterio soggettivo ed uno oggettivo. Secondo la caratteristica soggettiva sono ricomprese tra le attività d'impresa, ai sensi degli artt. 6 e 81 del TUIR, quelle svolte da società di persone, di capitali e da ogni ente commerciale; in Italia, perciò, sono importanti ai fini impositivi i redditi conseguiti da questi soggetti, indipendentemente dall'attività realizzata o dalla fonte dalla quale i proventi hanno avuto luogo. Il criterio oggettivo subentra, invece, per ricomprendere i redditi conseguiti dalle persone fisiche, da enti senza forma societaria e non commerciali e da società di fatto, attraverso un particolare svolgimento delle attività. Ai sensi dell'art. 55 del TUIR, il carattere oggettivo subentra mediante la lettura dell'art. 2195 del CC, una disposizione in diritto privato che ai fini fiscali è utile nell'individuazione delle attività tipicamente commerciali da far rientrare tra quelle produttrici di reddito d'impresa.

Le attività industriali volte alla produzione di beni o servizi, intermedie alle finalità di circolazione dei beni, di trasporto, bancarie o assicurative, accessorie alle precedenti, elencate nella norma del codice civile, e quelle eccedenti i limiti indicati alle lettere *b)* e *c)*, co. 2, dell'art. 32 del TUIR, generano redditi d'impresa ai sensi dell'art. 55 del TUIR se svolte abitualmente. Il criterio dell'abitudine deve essere ponderato caso per caso, a seconda delle attività del contribuente; la sua assenza determina il ricollegamento delle attività tra i redditi diversi, secondo l'art. 67, co. 1, lett. *i)* del TUIR. Nonostante non ci sia un criterio univoco per definire una mansione abituale (per esempio prevedendone una durata minima), generalmente tale qualità necessita l'osservanza di un certo livello di stabilità: in tal senso può configurarsi abituale un'attività stagionale, nonostante siano presenti periodi di interruzione, oppure un'attività avente ad oggetto un singolo affare che però ha un interesse economico importante.

Nella determinazione delle attività classificate come commerciali, l'art. 55 del TUIR richiama all'attenzione la possibilità che queste non vengano eseguite a titolo esclusivo. La non esclusività delle attività permette di annoverare tra quelle commerciali, che quindi realizzano redditi d'impresa, anche quelle realizzate in simultanea ad altre che si caratterizzano per la loro riconducibilità ad una diversa categoria di reddito.

In merito, invece, al criterio della stabile organizzazione si evince che la stabilità temporale di un'organizzazione rappresenta l'elemento di congiunzione dei redditi, conseguiti dalle attività svolte con questa caratteristica dal residente estero, al territorio di uno Stato dove essi sono stati prodotti.

Per assoggettare a tassazione i redditi ricompresi in questa categoria, la struttura della stabile organizzazione richiede il rispetto di tre condizioni: che sia idonea a raggiungere gli obiettivi stabiliti dall'azienda estera, che svolga le attività in maniera continuativa e che queste siano realizzate in Italia con il carattere della stabilità.¹¹⁵

Analizziamo ciascuno di questi criteri. Per giungere ad una definizione dell'espressione "stabile organizzazione" bisogna affidarsi alla formula contenuta nel Modello di convenzione dell'OCSE, che all'art. 5 la identifica come una "sede fissa" di affari predisposta da un'impresa per lo svolgimento di tutta o di parte delle sue attività. In tal modo, le convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni disciplinano che la

¹¹⁵ LEO, MONACCHI, SCHIAVO, *Le imposte sui redditi nel testo unico, Tomo I*, cit., p. 377.

tassazione dei redditi, derivanti dall'attività svolta nel territorio italiano da una stabile sede, è legittimata in detto Stato della fonte.

Legittimata con la Circolare del Ministero delle Finanze del 30 aprile 1977, n. 7/1496, la disposizione dell'OCSE elenca pure una serie di fattispecie classificabili come sede fissa, poi contemplate all'art. 162 del TUIR mediante l'introduzione della Legge Delega 7 aprile 2003, n. 80; tale lista di fattispecie ricomprende in modo non categorico le organizzazioni viste in senso materiale, quali una sede di direzione, una succursale, un ufficio, un'officina, una miniera o un cantiere di costruzione disposto per oltre dodici¹¹⁶ mesi. In tal modo figura fisso uno stabile adibito allo svolgimento di attività definite da un'impresa, che sia un edificio ubicato in superficie oppure un'installazione nel sottosuolo.

In merito all'ultimo punto dell'elenco, che delinea una stabile organizzazione a condizione che soddisfi un requisito temporale, bisogna specificare che la fattispecie deve riguardare il progetto completo, ricomprendendo pertanto l'intera durata prevista contrattualmente. Il dubbio che potrebbe sorgere nel caso non sia puntualizzato il collegamento di tutte le opere progettate è se si definisca stabile un cantiere nel caso questo sia tenuto a spostarsi per completare la costruzione ideata; si pensi al caso di un cantiere aperto con in progetto la costruzione di una strada. Questo esempio dimostra anche la stabilità di un'organizzazione che nelle sue attività non può fissarsi in senso fisico al suolo.¹¹⁷ La stabilità deve essere intesa come la possibilità di poter stabilire la circoscrizione in cui l'organizzazione è ubicata geograficamente, non essendo quindi necessario che questa sia installata saldamente al terreno.¹¹⁸

Nell'identificazione di una stabile organizzazione non è importante nemmeno il titolo giuridico con il quale è detenuta la disponibilità della struttura, potendo un soggetto non residente agire stabilmente in Italia mediante l'affitto di una sede di proprietà di un'altra persona.

Per spiegare, invece, il concetto di "sede di direzione", esposto dal Modello OCSE, si è provveduto con la sentenza della Corte di Cassazione 25 maggio 1992, n. 3175, che l'ha definito come il luogo dove avvengono le attività direzionali ed organizzative dell'impresa.

¹¹⁶ In base alla normativa italiana, perché un cantiere figuri come stabile organizzazione il limite temporale da superare è di tre mesi (art. 162, co. 3, del TUIR).

¹¹⁷ LEO, MONACCHI, SCHIAVO, *Le imposte sui redditi nel testo unico, Tomo I*, cit., p. 379.

¹¹⁸ TINELLI, MENCARELLI, *Lineamenti giuridici dell'imposta sul reddito delle persone fisiche*, Torino, 2018, p. 51.

In Italia si è provveduto ad identificare la stabile organizzazione con la sentenza 27 novembre 1987, n. 8820, con la quale la Corte di Cassazione ha definito le caratteristiche necessarie perché essa possa configurarsi. Partendo dalla lettura dell'art. 145 del T.U. n. 645 del 1958, la Cassazione identifica come elementi caratteristici dell'organizzazione fissa l'essere uno strumento preposto alle attività realizzate dal soggetto estero in modo non occasionale nel territorio italiano e l'essere stabile, dovendo lo strumento durare nel tempo considerato anche il tratto abituale delle mansioni.

Dalla descrizione fornita con la sentenza n. 8820/1987 si individuano di contro le fattispecie che non figurano stabili, dunque le strutture montate per realizzare attività temporanee. Detto requisito di stabilità territoriale deve dipendere, però, dalla situazione presa in esame che potrebbe mostrare lo svolgimento di attività solamente in certi periodi, come le attività stagionali o quelle mobili dette in precedenza.

La Cassazione continua nell'enunciare le caratteristiche della stabile organizzazione chiarendo che le sue dimensioni e la sua struttura non sono importanti: non viene dato peso né alla grandezza della struttura, né se in essa spicchi la componente umana piuttosto che quella tecnologica. Conformemente a quanto disposto dal Modello OCSE, la Cassazione ha infatti introdotto in Italia la definizione del requisito della stabile organizzazione considerandola esistente qualora il soggetto estero compia abitualmente le proprie attività nel territorio, sfruttando una struttura di qualsiasi dimensione e di qualsivoglia organizzazione materiale e personale, persino se totalmente automatica. Questa struttura deve essere quindi un centro di imputazione dei rapporti giuridici instaurati dall'ente straniero, detentore del reddito prodottovi. Infatti, nonostante alla stabile organizzazione si possano collegare fattispecie che danno avvio ad una serie di adempimenti fiscali (quali dichiarare i redditi conseguiti, essere soggetto a ritenuta e pagare le imposte), essa non viene considerata in ambito tributario un soggetto distinto da quello residente all'estero. Il soggetto passivo dell'imposta scaturita dalla produzione del reddito in Italia mediante una stabile organizzazione è sempre il soggetto non residente, in quanto lo stabilimento in Italia indica il realizzarsi di effetti giuridici nel territorio appartenenti comunque all'impresa madre.¹¹⁹

La recente disciplina fiscale italiana ha tuttavia provveduto a conformarsi alla normativa internazionale tributaria disponendo un diverso principio di trattamento dei

¹¹⁹ TINELLI, MENCARELLI, *Lineamenti giuridici dell'imposta sul reddito delle persone fisiche*, Torino, 2018, pp. 49-50.

redditi nel solo caso in cui l'ente estero li produca nel territorio italiano senza coinvolgere le attività di una stabile organizzazione. L'art. 7 del Modello di convenzione contro le doppie imposizioni prevede, infatti, una distinzione fiscale tra un'organizzazione controllata e l'impresa estera controllante, disponendo l'imposizione tributaria dei singoli redditi prodotti quando la casa madre non operi mediante l'esercizio della stabile organizzazione situata nel territorio. I redditi derivanti da attività non collegate alla stabilità di una struttura non vengono dunque più richiamati alla struttura stessa in qualità di redditi di impresa, bensì richiedono una tassazione commisurata al tipo di provento che viene prodotto.

Prima dell'autunno del 2015 la normativa italiana assoggettava a tassazione i proventi conseguiti dai soggetti stranieri con stabile organizzazione nel territorio nazionale seguendo un criterio che univa ogni tipo di attività svolta dalla casa madre in Italia alla categoria generale dei redditi d'impresa, indipendentemente dal fatto che le stesse avvenissero senza l'ausilio della organizzazione. Si parlava, infatti, di un criterio di attrazione della struttura stabilmente ubicata nel territorio a tutti i redditi che l'impresa estera desse origine nella Nazione.

Con l'entrata in vigore dell'art. 7 del D.Lgs. 14 settembre 2015, n. 147, definito "Decreto internazionalizzazione", si è voluto allineare la visione italiana a quella internazionale, rimuovendo dunque il criterio che attraeva i redditi prodotti in Italia alla categoria dei redditi di impresa quando l'ente estero avesse ubicato nel territorio una stabile organizzazione. I modificati artt. 151 e 152 del TUIR prevedono il "trattamento isolato" dei redditi derivanti dall'esercizio dell'impresa estera senza il sostegno di una sede fissa. In sostanza, oggi i redditi prodotti dalla casa madre senza la mediazione di una stabile organizzazione in Italia devono rientrare nelle specifiche categorie reddituali dalle quali derivano e devono essere tassati seguendo i rispettivi metodi di imposizione.

Il venir meno della forza attrattiva di una stabile organizzazione situata nel territorio determina, quindi, la separazione fiscale dell'ente in Italia dalla casa madre all'estero, quest'ultima passibile di tassazione per la produzione di reddito differente da quello d'impresa. Da questa modifica tributaria ne consegue l'impossibilità della compensazione di eventuali perdite reddituali sostenute dall'ente straniero in Italia, senza coinvolgere una stabile organizzazione italiana, con il reddito complessivo prodotto da questa struttura.

Nella sfera fiscale, la sede in Italia assume il profilo di un soggetto autonomo ed indipendente rispetto alla società madre estera, che svolgendo operazioni di trasferimento di beni o di servizi con la prima dovrà considerarla al pari di una società estranea al suo controllo.¹²⁰ Le attività dovranno essere svolte dalla stabile organizzazione in modo indipendente rispetto a quanto realizzato dall'impresa principale situata all'estero, lasciando le strutture comunque connesse tra di loro mediante rapporti organizzativi e gestionali. Nel modello di dichiarazione dei redditi la società estera è tenuta a dichiarare ciascuno dei redditi prodotti nel territorio italiano, non potendoli compensare tra le diverse categorie.

A conferma della distinzione da dover attuare tra i due stabili si enuncia il D.P.R. 600/1973 all'art. 14, co. 5, che prevede la tenuta da parte della stabile organizzazione nel territorio nazionale di scritture contabili separate dall'impresa non residente, annotando dunque i fatti di gestione propri dell'organismo stabilito in Italia; con la distinzione dei libri contabili e la registrazione dei costi e dei ricavi relativi a quest'ultima, anche se compiuti con l'impresa madre, è possibile individuare il reddito da tassare in Italia in capo alla struttura subordinata.

Nel prevedere la fattispecie della stabile organizzazione, lo schema OCSE richiama un'altra caratteristica richiesta per la sua installazione, ovvero che sia ricollegabile alle attività normalmente svolte dal soggetto estero. Perché si configuri una struttura stabilmente organizzata è infatti necessario che questa svolga l'attività prevista dalla struttura straniera, anche se in una sola parte. Le attività praticate dallo stabile in Italia devono quindi rispecchiare l'oggetto sociale dell'impresa estera, dimostrando dunque che le attività preparatorie o ausiliarie non sono legate alla sede principale. Come si evince dalla lettura dell'art. 162 del TUIR al comma 4, alcune attività collegate al ciclo produttivo dell'azienda estera non possono identificare l'organizzazione italiana come "stabile" vista la loro natura prettamente progettuale o accessoria al raggiungimento degli obiettivi aziendali: nell'elenco in detto comma si annoverano gli stabilimenti adibiti a magazzino per il materiale destinato alla vendita o alla trasformazione e gli uffici utili ad ottenere informazioni per l'impresa estera.

In merito alle più stringenti qualità stabilite a livello internazionale, la Cassazione ha provveduto a rispondere se la situazione che vede l'acquisto di un immobile in Italia

¹²⁰ TOSI, BAGGIO, *Lineamenti di diritto tributario internazionale*, cit., p. 91.

sia configurabile come una stabile organizzazione; l'acquisto, infatti, potrebbe essere finalizzato al suo semplice godimento. Nel caso l'immobile sia stato acquisito con l'unico vantaggio, ad esempio, di investire capitale non è possibile instaurare una stabile organizzazione; se, invece, l'immobile viene adibito a strumento per lo svolgimento delle attività d'impresa, oppure è esso stesso l'oggetto della sua attività, la condizione di collegamento con l'ente estero stabilito dall'OCSE è soddisfatta.

Quanto detto ci fa capire che i redditi rientranti in questa categoria sono collegati territorialmente all'Italia grazie all'attività svolta dal non residente, senza considerare quindi se nello Stato operi una persona fisica in nome e per conto della società estera a titolo di agente. Il soggetto, sia esso persona fisica o giuridica residente o meno nel territorio italiano, costituisce una stabile organizzazione in senso personale nel caso sia dipendente dell'impresa estera e la rappresenti, potendo quindi compiere atti in nome e per conto della società; se, invece, è un soggetto autonomo, dunque che non è soggetto al controllo dell'impresa straniera, la stabilità del rapporto non viene rilevata, vista l'incombente del rischio d'impresa¹²¹ in capo all'agente.¹²²

Come per la stabilità delle organizzazioni definite "materiali"¹²³, il potere di rappresentanza dato all'agente deve essere esercitato abitualmente, e dunque anche qui il carattere occasionale dell'attività non denota l'elemento della stabilità. Le attività eseguite dal rappresentante sono importanti per definire la stabilità: costituiscono l'oggetto di un rapporto stabile se si concludono nella stipula di contratti diversi da quelli necessari per acquistare i beni atti all'esercizio d'impresa.

Un ultimo punto da considerare per poter riferirsi ad una stabile organizzazione è enunciato al comma 9 dell'art. 162 del TUIR, che dedica il suo dettato ai rapporti di controllo intercorrenti tra società estera ed italiana; nel porre soluzione al quesito inerente al possesso delle partecipazioni azionarie di una società residente, la normativa non prevede che tale detenzione da parte di una società non residente sia indice di figurare la controllata come la stabile organizzazione della controllante. Si richiama in

¹²¹ Per "rischio di impresa" si intende il complesso di responsabilità alla quale è soggetto un imprenditore, dovute dalle decisioni prese per l'esercizio di un'attività economica.

¹²² L'indipendenza del soggetto, agente da intermediario tra l'impresa estera e il territorio italiano, deve essere soppesata in base al controllo sottoposto alle sue attività, alla libertà di azione concessagli e al grado di rischio economico al quale egli è soggetto.

¹²³ Termine utilizzato dal legislatore e ripreso da TINELLI, MENCARELLI, *Lineamenti giuridici dell'imposta sul reddito delle persone fisiche*, Torino, 2018, pp. 50-51.

merito la sentenza n. 3610 del 24 maggio 1988, con la quale la Corte di Cassazione si è pronunciata sulla possibile tassazione delle *royalties* versate da una società di capitali con residenza in Italia posseduta interamente da una società estera; con questa sentenza la Corte dichiarò che la partecipazione avesse i presupposti per costituire una stabile organizzazione.¹²⁴ Le *royalties*, conseguite da una società non residente mediante un'organizzazione in Italia considerata stabile, sono quindi tassate in capo all'organizzazione residente nel territorio. La sentenza ha pertanto esteso il concetto di una concreta stabile organizzazione a quella che vede la sua sostituzione con una partecipazione totalitaria, considerando anch'essa un collegamento con il territorio italiano se riguardante una stabile organizzazione in Italia.

3.5.1 Redditi di partecipazione

Come già evidenziato con la definizione dell'IRPEF, i regimi impositivi discussi in questa tesi fanno esclusivo riferimento alle persone fisiche alle quali si attribuisca il possesso di redditi in Italia. Lo stesso sistema di tassazione tributaria si applica alle società di persone residenti che, operando al loro interno il cosiddetto "principio di trasparenza fiscale", non sono soggette alle imposte sul reddito; il reddito prodotto da società semplici, in nome collettivo o in accomandita semplice viene tassato in capo ai soci che le compongono, in ragione della quota di partecipazione agli utili posseduta nella stessa. Ciò che avviene per le società di persone è dunque la loro non riconducibilità al versamento delle imposte, né a titolo IRPEF né IRES, in quanto il reddito da loro generato viene attribuito ai soci in proporzione alla percentuale di capitale sociale posseduta. Ai sensi dell'art. 5, co. 1, del TUIR, infatti, tali società figurano come uno "schermo trasparente", assoggettando a tassazione IRPEF le persone che vi partecipano.¹²⁵

I soci di tali società sono dunque tenuti alla dichiarazione dei redditi riscossi in base alla partecipazione nella stessa. Tuttavia, nel caso sia disposto l'accertamento di tali redditi, l'avviso da notificare dovrà essere corrisposto sia alla società che ai soci

¹²⁴ Nella sentenza in esame la quota di partecipazione al capitale della società residente in Italia, posseduta dalla società estera, è pari al novantanove per cento.

¹²⁵ Tale espressione viene utilizzata da ORSI, *Manuale di Diritto tributario*, Santarcangelo di Romagna, 2014, p. 176. Le società di persone, ed assimilate, sono al contrario soggetti passivi di IRAP autonomamente, ai sensi dell'art. 3, co. 1, lett. c) del D.Lgs. 446/1997; dunque la tassazione dei redditi conseguiti si effettua in capo all'organismo visto complessivamente.

partecipanti, attribuendo in tal modo la soggettività passiva anche alla persona costituita in forma societaria, sebbene solo per finalità di controllo.¹²⁶

Un discorso analogo può essere fatto per le società di capitali che, nonostante siano soggetti passivi autonomi sottoposti ad IRES, possono optare per un diverso regime di imputazione del reddito d'impresa. Sebbene normalmente la tassazione di una società di capitali avviene in capo alla stessa, la scelta di un regime di tassazione per trasparenza attribuisce il reddito prodotto a ciascun socio in base alla percentuale di partecipazione agli utili.¹²⁷

Mentre per le S.n.c. e le S.a.s. i redditi prodotti possono figurare appartenenti alla categoria d'impresa, indipendentemente da quale sia la loro origine (art. 6, co. 3, del TUIR), le società semplici possono produrre reddito d'impresa solamente se svolgono attività che rientrano tra quelle realizzanti tale categoria reddituale, in quanto questa tipologia di società non è adibita allo svolgimento di attività commerciali. Se, infatti, la S.s. compie attività classificate come agricole e non supera i margini indicati all'art. 32 del TUIR, il reddito conseguito viene rilevato dalla categoria del reddito fondiario.

I redditi da partecipazione che derivano da società di persone e assimilate e da società di capitale in regime di trasparenza fiscale, risiedenti nello Stato italiano, imputati a soci, associati o partecipanti non residenti nel territorio sono dunque tassati ai fini IRPEF. Le società residenti sono intese dall'art. 5, co. 3, lett. d) del TUIR come quelle che per la maggior parte del periodo d'imposta hanno ubicato la sede legale, la sede amministrativa o l'oggetto principale in Italia.

Gli utili conseguiti dalla società vengono dunque imputati ai singoli soci seguendo tre regole:

- a chi si dimostra socio al termine del periodo d'imposta;
- proporzionalmente alle partecipazioni sugli utili possedute dall'inizio del periodo d'imposta;
- nel periodo d'imposta in cui si è verificata la produzione di detti redditi, a prescindere dal reale incasso disposto nei confronti dei soci.

¹²⁶ CORDEIRO GUERRA, *Corso di Diritto Tributario*, cit., p. 372.

¹²⁷ La disciplina del regime di tassazione per trasparenza è contenuta agli artt. 115 e 116 del TUIR.

L'assoggettamento ad imposizione tributaria dei membri della società, infatti, è contemplato dalla normativa sebbene gli utili conseguiti in forma societaria non vengano percepiti dalle singole persone. La tassazione in capo al socio dei redditi societari si manifesta, in tal modo, nonostante vengano accantonati a riserva;¹²⁸ si evince, pertanto, che l'imputazione degli utili al socio si esplicita nello stesso periodo d'imposta in cui essi vengono generati dalla società.¹²⁹

I redditi da poter attribuire ai soci, mediante il meccanismo della trasparenza fiscale, non sono esclusivamente gli utili conseguenti dall'attività economica praticata dalla società, bensì ricomprendono tutti quei componenti che determinano la capacità contributiva della stessa. In altri termini, sono da computare in capo ai soci tutti gli elementi costitutivi della base imponibile d'imposta, quindi le perdite societarie e le ritenute d'imposta praticate sui redditi della società; tali elementi reddituali andranno a ridurre la somma totale imputata ad ogni socio, ai sensi degli artt. 8, co. 2, e 22, co. 1, del TUIR.

Sono però da evidenziare dei casi in cui la partecipazione agli utili sociali non determina la produzione di reddito d'impresa, in quanto sono fattispecie puntualmente stabilite dalla normativa tributaria come fonte di altra categoria reddituale. In particolare non generano reddito d'impresa:

- gli utili conseguiti dai lavoratori subordinati, in quanto scaturiti da un rapporto lavorativo e pertanto assimilati ai redditi di lavoro dipendente (art. 51, co. 1, del TUIR);
- gli utili conseguiti dagli amministratori di società, a seguito dell'attività ivi esercitata che gli assimila ai redditi di lavoro dipendente (art. 50, co. 1, lett. *c-bis*) del TUIR);
- gli utili attribuiti ai promotori ed ai soci fondatori di società di capitali, in quanto parificati ai redditi di lavoro autonomo (art. 53, co. 2, lett. *d*) del TUIR);
- gli utili derivanti dal possesso di partecipazioni appartenenti a lavoratori autonomi, che venendo conseguiti per l'esercizio di attività professionali o

¹²⁸ Nel caso la distribuzione effettiva degli utili avvenga in un periodo d'imposta diverso da quello di realizzo degli stessi, l'operazione non è soggetta ad imposizione tributaria in quanto già sostenuta.

¹²⁹ La disposizione tributaria di ricezione degli utili opera in deroga all'art. 2262 del CC, il quale ammette il diritto di conseguire gli utili sociali solo in seguito alla convalida del rendiconto contabile della società.

artistiche sono da annoverare tra i redditi di lavoro autonomo (art. 54, co. 1, del TUIR).

3.6 Redditi diversi

Nell'ultima categoria reddituale dell'art. 6 del TUIR si ricomprendono i redditi esclusi dalle precedenti categorie, annoverandovi quindi tutti i proventi scaturiti da attività e beni collegati al territorio italiano differenti dai già normati mediante le disposizioni relative alle altre categorie. Sono collegati all'Italia i proventi derivanti da attività ivi svolte o da beni presenti nel territorio stesso, incluse le azioni e obbligazioni. Tra i beni coinvolti nella categoria residuale ci si riferisce infatti anche ai titoli di natura azionaria ed obbligazionaria; sono esclusi, dunque, tutti i valori mobiliari che, non rappresentando una partecipazione in società residenti nel territorio, sono ubicati in un Paese estero.¹³⁰ Conseguentemente, i soggetti non residenti che hanno realizzato proventi dallo svolgimento di attività o dall'uso di beni insediati in Italia sono assoggettati ad imposizione italiana, nonostante i redditi possano non essere corrisposti da parte dello Stato, da soggetti residenti nel territorio o da non residenti mediante stabili organizzazioni collocate nello stesso.

Tra i redditi diversi si annoverano, inoltre, le plusvalenze al netto di eventuali minusvalenze. In questa categoria vanno infatti ricomprese le plusvalenze (cioè la differenza tra il prezzo di acquisto e quello di vendita) conseguite per la cessione a titolo oneroso di partecipazioni qualificate in società residenti nel territorio, ovunque queste siano possedute. Sono dunque prodotte in Italia le plusvalenze ottenute dalla vendita di partecipazioni possedute sia in società di capitali che in società di persone, a prescindere dal fatto che i titoli rappresentanti la partecipazione vengano depositati nel territorio nazionale.¹³¹

Per quanto riguarda le società di persone ed assimilate, la residenza viene disciplinata dall'art. 5, co. 3, lett. *d*) del TUIR mentre, per le società di capitali, dall'art. 73, co. 3, del TUIR. I dettati stabiliti da tali articoli ritengono residenti le società che hanno insediato nel territorio per la maggior parte del periodo d'imposta la sede legale, la sede

¹³⁰ Circolare 26 ottobre 1999, n. 207.

¹³¹ Circolare 24 giugno 1998, n. 165.

amministrativa oppure l'oggetto sociale; quest'ultimo indicatore viene individuato nell'atto costitutivo sottoscritto, se redatto, come atto pubblico, ai sensi dell'art. 2699 del CC, o come scrittura privata autenticata, secondo l'art. 2703 del CC.¹³² Se, invece, il documento di costituzione della società non è stato composto, l'attività principale viene desunta guardando quella effettivamente messa in pratica.

Assieme all'inclusione delle plusvalenze derivate dalla vendita di partecipazioni in società residenti, il D.Lgs. n. 461/1997 ha previsto delle eccezioni che nel tempo sono state integrate, comprendendo:

- le plusvalenze derivanti dalla cessione a titolo oneroso di partecipazioni non qualificate in società residenti, negoziate nei mercati regolamentati sia italiani che esteri;
- le plusvalenze conseguenti la vendita o il rimborso di titoli non rappresentativi di merci o certificati di massa, anche qui negoziati nei mercati regolamentati indipendentemente dal fatto che siano esteri;
- le plusvalenze ottenute dalla cessione o dal prelievo di valute estere da depositi o conti correnti;
- i proventi scaturiti da contratti derivati¹³³ stipulati in mercati regolamentati, anche se con l'intervento di intermediari.

In relazione alle partecipazioni non qualificate, il fatto che non venga specificata la residenza del percettore del reddito indica che l'esclusione dalla tassazione italiana di tali titoli è rilevante anche nei confronti di chi risiede in Stati identificati come paradisi fiscali. La normativa concede così a qualsiasi soggetto fiscalmente non residente nel territorio di usufruire dell'esclusione reddituale, anche se i titoli partecipativi siano stati depositati in Italia. Considerando la non imponibilità delle plusvalenze in precedenza elencate, bisogna ritenere esclusi dai redditi tassabili in Italia anche quelli relativi a minusvalenze dovute

¹³² Disciplinati nel Codice Civile, l'atto pubblico e la scrittura privata autenticata sono due forme di attestazione dei documenti: il documento, per mezzo di atto pubblico, risulta stilato da un notaio o da altro pubblico ufficiale autorizzato a dare pubblica fede al luogo dove esso è stato realizzato, rendendo l'atto una prova legale fino a querela di falso; una sottoscrizione autenticata è invece un documento firmato da un privato in presenza di un notaio o da altro pubblico ufficiale, che accerterà l'identità dei sottoscrittori.

¹³³ I contratti derivati sono strumenti finanziari che si basano su un altro strumento elementare che ne influenza il valore.

dalla cessione delle partecipazioni. Non è dunque possibile portare tali minusvalenze in diminuzione delle operazioni di segno contrario che abbiano generato reddito imponibile di imposizione in Italia secondo l'art. 23, co. 1, lett. *f*) del TUIR.

È bene precisare che le disposizioni nazionali viste in precedenza per i redditi diversi operano nel solo caso non intervenga la normativa internazionale per favorire i soggetti non residenti. Le convenzioni contro le doppie imposizioni derogano infatti la disciplina nazionale nel solo caso in cui l'Italia dichiari l'imponibilità nel suo territorio dei redditi diversi. Nel Modello OCSE, la previsione di tassazione dei redditi diversi è contenuta all'art. 21, il quale ritiene legittimo sottoporre ad imposizione tali redditi esclusivamente nello Stato di residenza del percettore. In tal modo, le plusvalenze ottenute da partecipazioni qualificate risulterebbero esenti di tassazione in Italia.

Bibliografia

AGENZIA DELLE ENTRATE, *Guida fiscale per i residenti all'estero*, in Consfriburgo.esteri.it, 23 febbraio 2016, disponibile su https://consfriburgo.esteri.it/consolato_friburgo/it/la_comunicazione/dal_consolato/2016/02/agenzia-delle-entrate-guida-fiscale.html.

AGLIETTA, *Tassazione e famiglia: aspetti fiscali, tutela giuridica e accertamento nelle vicende familiari*, Milano, 2011.

AQUARO, *Attenzione alle carte da conservare*, in Ilsole24ore.com, 1 maggio 2017, disponibile su <http://www.ilsole24ore.com/art/notizie/2017-05-01/attenzione-carte-conservare-063512.shtml?uuid=AEnwCREB>.

CASINO, *I Vincoli sulla Proprietà Terriera: Usi civici, Censi, Livelli, Decime, Enfiteusi - Loro Estinzione (Relazione)*, in Avvocatocasino.it, 23 settembre 2013, disponibile su <http://www.avvocatocasino.it/vincoli-usi-civici-censi-livelli-decime-enfiteusi-estinzione/>.

BARASSI, *La Cassazione torna sulla nozione di residenza fiscale*, in supsi.ch, 12 dicembre 2015, disponibile su <http://www.supsi.ch/fisco/novita-fiscali/anno-2015/dicembre.html>.

BOSI, GUERRA, *I tributi nell'economia italiana*, Bologna, 2013.

CIOFFI, *Riconoscimento ed applicazione delle detrazioni per produzione del reddito e per carichi di famiglia nei confronti di soggetti residenti all'estero*, in INPS.it, 21 giugno 2016, disponibile su <https://www.inps.it/Messaggi/Messaggio%20numero%202757%20del%2021-06-2016.htm>.

CONTE, *Stretta in arrivo sui furbetti della residenza all'estero*, in Repubblica.it, 3 marzo 2017, disponibile su http://www.repubblica.it/economia/2017/03/03/news/agenzia_delle_entrato_stretta_sui_furbetti_della_residenza_all_estero-159642221/.

CORDEIRO GUERRA, *Corso di Diritto Tributario*, Torino, 2016.

CROVATO, *Fiscalità internazionale: Rapporti internazionali e imposte sui redditi*, Università degli Studi di Ferrara, 2012, articolo non pubblicato.

DE PASQUALE, *Royalties corrisposte a soggetti non residenti: tassazione*, in Redazionefiscale.it, 2 marzo 2017, disponibile su <https://www.redazionefiscale.it/c/il-caso/21375-royalties-corrisposte-a-soggetti-non-residenti-tassazione>.

FANTOZZI, *Il diritto tributario*, Torino, 2003.

FANTOZZI, BATOCCHI, *Commentario breve alle leggi tributarie, Tomo 3: Testo unico delle imposte sui redditi e leggi complementari*, Padova, 2010.

LALLEGGERPERTUTTI, *Art. 43 codice civile: Domicilio e residenza*, in Laleggepertutti.it, 16 gennaio 2015, disponibile su <https://www.laleggepertutti.it/codice-civile/art-43-codice-civile-domicilio-e-residenza>.

LA MURA, *Esterovestizione delle persone fisiche: aspetti processuali nella giurisprudenza*, in Altalex.com, 19 ottobre 2017, disponibile su <http://www.altalex.com/documents/news/2017/10/19/esterovestizione-delle-persone-fisiche>.

LANDUZZI, *Stabile organizzazione "isolata" dagli altri redditi della casa madre*, in Ecnews.it, 16 ottobre 2017, disponibile su <https://www.ecnews.it/stabile-organizzazione-isolata-dagli-altri-redditi-della-casa-madre/>.

LEO, MONACCHI, SCHIAVO, *Le imposte sui redditi nel testo unico, Tomo I*, Milano, 1999.

LEO, *Le imposte sui redditi nel testo unico, Tomo I*, Milano, 2010.

MAISTO, *L'iscrizione anagrafica concreta la residenza fiscale ai fini irpef*, in RivistadiDirittoTributario.it, 18 novembre 2015, disponibile su <http://www.rivistadirittotributario.it/2015/11/18/sentenza-corte-di-cass-sez-civ-28-ottobre-2015-n-21970/>.

MAMBRIN, *Trasparenza fiscale: cos'è il regime di trasparenza e in quali casi conviene*, in Danea.it, 20 novembre 2015, disponibile su <https://www.danea.it/blog/regime-di-trasparenza-fiscale/>.

OLIVA, *Redditi di capitale: definizione e tassazione. La guida completa*, in Informazionefiscale.it, 3 gennaio 2018, disponibile su <https://www.informazionefiscale.it/redditi-di-capitale-definizione-tassazione-rendite-dividendi>.

ORSI, *Manuale di Diritto tributario*, Santarcangelo di Romagna, 2014.

PALMITESSA, *La Corte di Cassazione si esprime sulla residenza fiscale delle persone fisiche e sulla presunzione di esteroinvestizione*, in DirittoBancario.it, 21 luglio 2016, disponibile su <http://www.dirittobancario.it/giurisprudenza/fiscalita-internazionale/la-corte-di-cassazione-si-esprime-sulla-residenza-fiscale-delle-persone-fisiche>.

TASSE-FISCO, *I criteri per stabilire la residenza fiscale delle persone fisiche in Italia*, in Tasse-Fisco.com, 21 aprile 2018, disponibile su <http://www.tasse-fisco.com/persone-fisiche/residenza-fiscale-persone-fisiche-italia/5968/>.

TINELLI, MENCARELLI, *Lineamenti giuridici dell'imposta sul reddito delle persone fisiche*, Torino, 2003.

TINELLI, *Commentario al testo unico delle imposte sui redditi*, Padova, 2009.

TINELLI, MENCARELLI, *Lineamenti giuridici dell'imposta sul reddito delle persone fisiche*, Torino, 2018.

TOSI, BAGGIO, *Lineamenti di diritto tributario internazionale*, Padova, 2016.

TRECCANI, *cittadinanza*, 24 aprile 2018, in Treccani.it, disponibile in <http://www.treccani.it/enciclopedia/cittadinanza/>.

VALENTE, *Il "centro degli interessi vitali": Note sulla disciplina della residenza fiscale delle persone fisiche*, in *il Fisco*, 2009, **1**:6742-6749.

VALENTE, *Il "centro dell'interesse economico prevalente" come criterio di determinazione "privilegiato" della residenza fiscale*, in *il Fisco*, 2013, **1**:537-543.

VALENTE, VINCIGUERRA, *Esterovestizione delle persone fisiche: Centro degli interessi vitali e nomadismo fiscale*, Milanofiori Assago, 2016.

UCKMAR, *Diritto Tributario Internazionale: Manuale*, Milano, 2009.

WIKIPEDIA, *Imposta sul reddito delle persone fisiche*, in Wikipedia.org, 12 aprile 2018, disponibile su https://it.wikipedia.org/wiki/Imposta_sul_reddito_delle_persone_fisiche.

WIKIPEDIA, *Sistema tributario*, in Wikipedia.org, 18 maggio 2018, disponibile su https://it.wikipedia.org/wiki/Sistema_tributario.

ZARRELLI, *Quale la differenza tra residenza e domicilio*, in *Laleggepertutti.it*, 2 agosto 2017, disponibile su https://www.laleggepertutti.it/170177_quale-la-differenza-tra-residenza-e-domicilio.