



Dipartimento di Impresa e Management

Cattedra di Diritto Tributario dell'impresa

La tassazione transnazionale delle persone fisiche

Relatore

Prof. Fabio Marchetti

Candidato

Alessandro Comito Viola

Matricola 692801

Correlatore

Prof. Giuseppe Napoli

Anno Accademico: 2019/2020

Indice

Introduzione alla fiscalità internazionale	4
1.1 <i>La potestà impositiva nei rapporti tra Stati</i>	6
1.2 <i>Territorialità ed ultraterritorialità dell'imposizione</i>	10
1.3 <i>Stato di residenza e Stato della fonte</i>	13
1.4 <i>La neutralità fiscale</i>	17
1.5 <i>La mobilità internazionale dei lavoratori dipendenti: arrivals e departures</i>	19
1.6 <i>Gli Istituti lavorativi: trasferta, trasferimento e distacco</i>	24
La tassazione dei residenti	29
2.1 <i>Introduzione</i>	29
2.2 <i>La residenza fiscale come criterio di collegamento delle persone fisiche.</i>	31
2.3 <i>La tassazione dei residenti ed il principio del "worldwide income taxation"</i>	34
2.4 <i>Le normative interne</i>	36
2.5 <i>Le categorie reddituali</i>	46
2.6 <i>La tassazione dei redditi prodotti dai residenti in Italia e all'estero.</i>	50
2.7 <i>Il regime fiscale agevolato del rientro dei cervelli</i>	53
2.8 <i>Il sistema di dichiarazione</i>	57
La tassazione dei non residenti	60
3.1 <i>La potestà impositiva unilaterale ma non esclusiva sui redditi prodotti in Italia dai non residenti.</i>	60
3.2 <i>Le normative interne: art. 23 del TUIR</i>	68
3.3 <i>Le doppie imposizioni</i>	72
3.4 <i>Il credito di imposta</i>	76
Le convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni.	79
4.1 <i>Introduzione</i>	79
4.2 <i>Il procedimento di formazione delle convenzioni fiscali.</i>	81
4.3 <i>Le funzioni delle convenzioni</i>	83
4.4 <i>Rapporto tra diritto convenzionale e diritto interno</i>	85
4.5 <i>Il modello OCSE</i>	87
<i>CASO: le pensioni transnazionali</i>	90
BIBLIOGRAFIA	95
GIURISPRUDENZA	99

Dedico questo elaborato in primis a mia madre, mio padre e mio fratello, che mi hanno sostenuto ogni giorno nel mio percorso universitario, così come nella vita. Ai miei amici più cari e alla mia ragazza, con i quali condivido le mie passioni più grandi e il cui supporto non è mai venuto a mancare.

Infine, a tutto il team Tax & Legal Services di PricewaterhouseCoopers Italy, per tutto ciò che mi ha insegnato, nonché per l'aiuto e l'opportunità ricevuta.

*Con l'auspicio che questo possa essere solo un punto di partenza e non di arrivo...
per aspera ad astra!*

CAPITOLO PRIMO

Introduzione alla fiscalità internazionale

Tradizionalmente, in Italia si è operata una distinzione di fondo tra il diritto internazionale tributario ed il diritto tributario internazionale.

Tale distinzione, in realtà, ad oggi, viene ritenuta superata poiché anacronistica; va comunque dato atto delle differenze ritenute sussistenti tra le due materie.

Così, il diritto Internazionale Tributario può essere definito come *“l’insieme delle norme contenute negli accordi internazionali che riguardano l’esercizio dell’attività degli Stati in materia tributaria nell’ambito dei singoli ordinamenti”*¹.

Si tratta, in sostanza, di una branca del diritto internazionale pubblico, che si riferisce all’attività degli stati di prelievo dei tributi.

Con l’espressione diritto Tributario Internazionale, invece, si suole fare riferimento a quelle norme di fonte interna che *“hanno come contenuto e finalità quello di regolare sotto il profilo sostanziale e procedimentale fattispecie o situazioni aventi elementi di estraneità con l’ordinamento statale”*² quali, a titolo esemplificativo e per nulla esaustivo, le disposizioni regolanti l’ambito applicativo e le caratteristiche concettuali della residenza fiscale contenute nell’articolo 2 comma 2 bis DPR 22/12/1986 n. 917.

¹ V. Uckmar, G. Corasaniti, P. De’ Capitani di Vimercate, C.C. Oliva, “Diritto Tributario Internazionale. Manuale”, CEDAM 2012, pag.3.

² C. Sacchetto, “Principi di diritto tributario europeo e internazionale”, G. Giappichelli Editore 2016, pag.4.

In realtà, come accennato, la distinzione tra i due concetti è oramai anacronistica: considerando che lo studio del diritto tributario internazionale nasce in un periodo storico successivo al diritto internazionale tributario, quando cioè la sempre maggiore mobilità dei capitali e il contestuale sviluppo di sistemi impositivi anche di tipo personale portò alla diffusione, all'interno dei singoli stati, di disposizioni volte ad individuare i criteri in base ai quali le fattispecie impositive straniere potevano considerarsi collegate al territorio nazionale ed alla perimetrazione delle modalità di imposizione fiscale di tali ultime fattispecie.

Ad oggi però, all'interno del moderno contesto di fiscalità internazionale, la distinzione sopra riportata non ha più ragion d'essere.

E ciò alla luce di due principali considerazioni: 1) anche le norme di diritto internazionale necessitano di meccanismi di recepimento nei vari ordinamenti interni nazionali, così come avviene nel diritto tributario internazionale; 2) le stesse disposizioni di diritto internazionale pattizio, anche se essenzialmente rivolte a chiarire i rapporti e dirimere le controversie fra stati, sono concepite al fine di riversare la loro efficacia giuridica direttamente sugli operatori economici.

L'aggettivo internazionale quindi *“non deve intendersi più riferito alla natura delle norme quanto piuttosto al carattere delle fattispecie prese in considerazione: quelle per l'appunto internazionali in quanto non si realizzano in un contesto meramente domestico”*³.

Tale definizione consente uno studio delle fattispecie in analisi in maniera uniforme e tenendo presente sia le determinazioni che riguardano gli stati che quelle che colpiscono gli operatori.

³ R.C. Guerra, “Diritto Tributario Internazionale. Istituzioni”, CEDAM 2012, pag.17.

Se è vero infatti che in un contesto domestico *“i tributi si innestano nell’economia affondando in essa le proprie radici e finendo per far parte, quale elemento di fondamentale importanza, della pianificazione di qualsiasi attività economica”*⁴, in una prospettiva internazionale il rapporto di reciproca influenza tra fiscalità, scelte di programmazione fiscale da parte degli agenti economici e contesto socio economico è decisamente maggiore: l’organizzazione delle attività produttive, le caratteristiche del commercio internazionale, la concezione del ruolo dello Stato e dei criteri per la limitazione della sovranità sono solo alcuni dei fattori che vanno a condizionare in maniera significativa le modalità di tassazione della ricchezza transnazionale e che allo stesso tempo ne vengono influenzati.

Appare dunque fondamentale, una analisi della disciplina della normativa tributaria internazionale anche alla luce della sempre maggiore internazionalizzazione dei commerci.

1.1 La potestà impositiva nei rapporti tra Stati

Un tema da sempre dibattuto nel panorama del diritto tributario internazionale è quello concernente la possibilità di individuare dei limiti, nel diritto internazionale, alla libertà dello Stato di decidere quali fattispecie sottoporre al proprio potere impositivo⁵.

⁴ M. Beghin, *“Diritto Tributario. Per L’università e per la preparazione alle professioni economico giuridiche”*, CEDAM, 2015, pag. 28

⁵ Sul problema dei limiti alla potestà impositiva sul piano del diritto internazionale: Baggio, *Il principio di territorialità ed i limiti alla potestà tributaria*, Milano, 2009, p. 45 ss.; Bizzioli, *Il processo di integrazione dei principi tributari nel rapporto tra ordinamento costituzionale, comunitario e ordinamento nazionale*, Padova, 2008, p. 131; Cordeiro Guerra, *I limiti territoriali alla definizione dei presupposti imponibili: a) sul piano del*

Si tratta, in sostanza, di chiedersi se lo Stato sia del tutto libero, potendo, perciò, estendere tale potere anche a situazioni prive di qualsiasi collegamento con il proprio ordinamento, oppure se ciò risulti condizionato dal rispetto di regole vigenti, appunto, in ambito internazionale.

La crescente internazionalizzazione delle attività economiche e finanziarie induce sempre più gli Stati, singolarmente o in cooperazione tra loro nell'ambito di organizzazioni internazionali, a esercitare il potere impositivo tributario anche su fattispecie che presentano connessioni soggettive e/o territoriali con Stati terzi.

Ciò può dare luogo, come spesso, in effetti, accade, a contestazioni da parte sia degli operatori economici soggetti a tali forme di tassazione, sia degli Stati terzi, i quali si sentono lesi nell'esercizio delle rispettive sovranità impositive sugli stessi operatori per fattispecie identiche. In tali situazioni si invoca la presunta violazione di norme o principi di diritto internazionale, fondati sull'asserito divieto, di natura prettamente consuetudinaria, di esercitare il potere impositivo in chiave extraterritoriale ovvero ultra-territoriale.

Nel contesto di cui ci si occupa, infatti, vige il principio della sovranità degli Stati in materia tributaria, poiché da sempre la possibilità per gli ordinamenti nazionali di imporre prelievo fiscale ai cittadini ed alle attività che si svolgono sul territorio è considerata come un requisito fondamentale per lo stesso riconoscimento della comunità statale.

diritto internazionale, in Carpentieri, Lupi, Stevenato, *Il diritto tributario nei rapporti internazionali*, Milano, 2003, p. 100 ss.; Croxatto, *L'imposizione delle imprese con attività internazionale*, Padova, 1965, p. 38 ss.; Fransoni, *La territorialità nel diritto tributario*, Milano, 2004, p. 165 ss.; Garbarino, *Manuale di tassazione internazionale*², Milano, 2008, p. 10; Gaffuri, *La tassazione dei redditi d'impresa prodotti all'estero. Principi generali*, Milano, 2008, p. 330 ss.; Tosi - Baggio, *Lineamenti di diritto tributario internazionale*, Padova, 2011, p. 2 ss.

C'è però da evidenziare che negli ultimi anni, anche in ragione delle mutate condizioni del mercato globale, a seguito della c.d. internazionalizzazione o globalizzazione, la sovranità statale, anche in materia tributaria, è stata oggetto di numerose rivisitazioni.

La premessa è che, come sovente accade nella materia internazionalistica in genere, la regolamentazione è prevalentemente di carattere pattizio, per cui non esistono vere e proprie leggi che regolano la materia stessa.

È proprio per tali motivi che le convenzioni internazionali, spesso relative ad alcuni Stati e non ad altri, aumentano, per certi versi, l'incertezza sulla fiscalità internazionale.

Caso a parte, inoltre, riguarda l'Europa, poiché volontariamente gli stati facenti parte della Comunità hanno ceduto alla stessa parte della loro sovranità anche in materia fiscale, in modo da armonizzare i rapporti tra i partecipanti alla stessa comunità e di evitare contrasti.

Può dirsi infatti che l'appartenenza dell'Italia all'Unione europea condiziona la sovranità impositiva dello stato Italiano sia sgretolando il monopolio della legge statale, sia condizionando anche le scelte con riguardo agli assetti impositivi (si pensi all'obbligo di introdurre determinati tributi, ad esempio quelli doganali e l'IVA, al principio di non discriminazioni fiscali e a quello di neutralità nell'allocazione degli investimenti all'interno dell'Unione).

Sistemi delle fonti e modelli di prelievo risultano quindi espressione di una piena integrazione tra ordinamenti, presidiato tuttavia dal primato del diritto dell'unione ⁶,

⁶ Corte Costituzionale, sentenza 8 giugno 1984, n. 170; Corte Costituzionale, sentenza 10 novembre 1994, n. 384; Corte Costituzionale sentenza 30 marzo 1995, n. 94.

riconosciuto dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia e quindi anche dalla Corte Costituzionale (fatti salvi i c.d. contro limiti)⁷.

Le norme contenute nei Trattati Europei, infatti, impongono vincoli agli ordinamenti interni per realizzare uno spazio economico unico, in cui merci, servizi, persone e capitali possano circolare in un regime di libera concorrenza e senza ostacoli fiscali.

Tale condizione del mercato sconta il prezzo della cessione della sovranità impositiva da parte degli stati membri dell'Unione stessa.

L'art. 110 del Trattato sull'Unione Europea, ad esempio, obbliga gli Stati membri a non applicare *“direttamente o indirettamente ai prodotti degli altri Stati membri imposizioni interne di qualsiasi natura, superiori a quelle applicate direttamente o indirettamente ai prodotti nazionali similari”* (principio di non discriminazione).

Ed inoltre *“nessuno Stato membro applica ai prodotti degli altri Stati membri imposizioni interne intese a proteggere indirettamente altre produzioni”*.

In base all'art. 113, è previsto che il Consiglio, deliberando all'unanimità secondo una procedura legislativa speciale e previa consultazione del Parlamento europeo e del Comitato economico e sociale, adotta le disposizioni che riguardano l'armonizzazione delle legislazioni relative alle imposte sulla cifra d'affari, alle imposte di consumo ed altre imposte indirette, nella misura in cui detta armonizzazione sia necessaria per assicurare l'instaurazione ed il funzionamento del mercato interno ed evitare le distorsioni della concorrenza.

Evidente, pertanto, la sovranità dell'organo sovranazionale in ordine alla normativa tributaria ed alle scelte sull'imposizione fiscale.

⁷ P. Boria, Diritto tributario europeo, Milano, 2015.

Anche regolamenti e direttive, peraltro, condizionano profondamente le scelte di politica tributaria degli stati membri, si tratta del cd diritto derivato dell'Unione.

Palese, pertanto che la sovranità statale in ordine alle politiche e scelte fiscali trovi sempre meno spazio, venendo erosa dalle convenzioni internazionali e dai trattati, che impongono sovente cessioni di sovranità statale in nome di un miglioramento del mercato globale o regionale di riferimento.

1.2 Territorialità ed ultra territorialità dell'imposizione

Anche al fine di comprendere meglio le dinamiche relative alla sovranità impositiva statale, è utile tener presente la distinzione tra estensione (c.d. *territorialità materiale*) ed efficacia (c.d. *territorialità formale*) della legge nello spazio⁸.

Semplificando, si può dire che *l'estensione* riguarda l'ambito territoriale nel quale si verificano i fatti che la legge regola; mentre *l'efficacia* concerne lo spazio entro il quale la legge ha effetto, e perciò può trovare attuazione attraverso l'esercizio, per quanto concerne la nostra materia, dei penetranti poteri di accertamento ed esecuzione attribuiti dalle norme al soggetto attivo del tributo.

Il problema dell'esistenza di una limitazione di diritto internazionale alla potestà tributaria verso i tributi non collegati col territorio dello Stato si pone sul versante della territorialità materiale.

⁸ Baggio, *Il principio di territorialità ed i limiti alla potestà tributaria*, cit.; Biscaretti Di Ruffia, (voce) *Territorio dello Stato*, in *Enc. dir.*, vol. XLIV, Milano, 1992, p. 333 ss.

Sul piano, invece, della territorialità formale è riconosciuta l'esistenza di limiti all'esercizio nel territorio altrui di poteri autoritativi finalizzati a dare esecuzione alla pretesa tributaria.

Per fare un esempio, laddove venga tassato in Italia un reddito derivante da attività svolta all'estero da un soggetto residente, la legge domestica si estende fino a sottoporre a prelievo un fatto (*i.e.* la produzione di un reddito) verificatosi oltreconfine. Ovviamente, in ipotesi di mancato adempimento spontaneo da parte del contribuente, la legge italiana potrà trovare concreta attuazione all'interno del territorio dello Stato estero tramite l'aggressione, in via coattiva, dei beni appartenenti al soggetto passivo e ivi localizzati. Non sarà, invece, possibile, portare a esecuzione la propria pretesa fuori dai confini nazionali aggredendo eventuali cespiti che il contribuente possiede nello Stato estero di produzione del reddito, salvo l'esistenza con il medesimo di accordi che esplicitamente lo consentano.

Orbene, la *querelle* sull'esistenza di limiti alla potestà normativa tributaria dello Stato è stata tradizionalmente impostata proprio prendendo le mosse dalla distinzione dei due profili poco sopra menzionati, l'uno relativo alla *posizione astratta* della norma e l'altro alla relativa *concreta attuazione*.

Quanto al primo profilo (c.d. *emanazione della legge tributaria*), si è sostenuto che nessun limite sarebbe ravvisabile, con conseguente libertà di ciascun ordinamento di colpire presupposti d'imposta anche del tutto privi di collegamento col territorio dello Stato; eventualmente, solo con riguardo al secondo profilo (c.d. *territorialità*

formale) l'esercizio concreto extraterritoriale degli atti di esazione del tributo potrebbe dar luogo a una violazione del diritto internazionale⁹.

Questa teoria ha avuto senz'altro il pregio di distinguere con sicurezza i differenti profili di rilevanza della questione.

C'è però chi ha sostenuto l'idea che *“l’emanazione della norma impositiva non incontri alcun limite, infatti, riecheggia il pensiero secondo il quale la norma giuridica in generale è valida sempre e ovunque, potendo in linea di principio disciplinare fattispecie anche del tutto estranee a collegamenti materiali o personali con l’ordinamento dalla quale promana. Oggi, tuttavia, l’evoluzione della dogmatica nel campo del diritto internazionale mette in discussione questo assunto, quantomeno nei termini assoluti in cui è stato originariamente formulato”*¹⁰.

La tesi secondo la quale la potestà normativa tributaria non incontrerebbe limiti spaziali di sorta, comportando, se del caso, solo problemi in sede di attuazione del prelievo, è stata dunque criticata sotto un duplice punto di vista.

In primo luogo, perché l'assunto iniziale (potestà impositiva priva di limiti spaziali) costituisce affermazione da verificare alla luce dell'attuale modo d'essere del diritto e della comunità internazionale. In seconda battuta, perché neppure è certo che i problemi attuativi siano privi di riflessi sulla legittimità della norma che li implica a regime.

Conviene, dunque, ulteriormente indagare, prendendo le mosse da quelle teorie che hanno approfondito l'aspetto della connessione tra presupposto del tributo e ordinamento che lo impone.

⁹ A. Berliri, *Principi di diritto tributario*, Milano, 1952, p. 103; Giannini, *Istituzioni di diritto tributario*, Milano, 1952, p. 39;

¹⁰ R. Corderio Guerra, *I limiti alla potestà impositiva ultra territoriale*, in www.rivistatrimestraledirittotributario.com

1.3 Stato di residenza e Stato della fonte

Come anticipato, dunque, da sempre sono stati compiuti sforzi per mettere a fuoco un nesso o collegamento minimo suscettibile di giustificare l'assoggettamento alla contribuzione di un soggetto da parte di un determinato Stato.

I sistemi fiscali di quasi tutti gli Stati, i quali hanno riguardo essenzialmente all'imposizione interna, devono oggi misurarsi con la tematica del mercato globale e delle nuove frontiere aperte dal sempre crescente sviluppo del mercato web.

Infatti la quasi totalità dei sistemi normativi vigenti si ispirano ai tradizionali canoni della sovranità statale (legata fortemente alla territorialità) e pertanto si basano sostanzialmente su due concorrenti fattori di collegamento, che costituiscono la fonte dell'esercizio della potestà impositiva: il criterio soggettivo della residenza, che giustifica l'assoggettamento a tassazione dei redditi ovunque prodotti dai residenti, ed il criterio oggettivo del luogo di produzione del reddito, che giustifica l'assoggettamento a tassazione di tutti i redditi da chiunque prodotti nel territorio dello Stato.

Per quanto riguarda quest'ultimo, relativo ai soggetti non residenti, esso costituisce espressione della sovranità esercitata dallo Stato nell'ambito del proprio territorio, e

riflette il potere dello stesso di controllare ed imporre regole e tasse ai soggetti che materialmente e fisicamente producono sul suo territorio.

In base al principio della residenza, invece, sono assoggettati ad imposta i presupposti ovunque realizzati da parte di soggetti residenti.

Tale principio si caratterizza per essere un criterio di tipo soggettivo tra il fatto generatore del reddito e l'ordinamento giuridico, in modo da non essere legato alla territorialità dello Stato, prevedendosi una tassazione senza limiti spaziali.

L'imposizione fiscale, infatti, viene rivolta a qualsiasi soggetto residente nello Stato, anche se il reddito prodotto è generato da un'attività svolta in un altro territorio.

Chiariti dunque i tratti caratterizzanti dei classici criteri di collegamento tra attività produttiva di reddito ed imposizione fiscale di uno Stato, occorre dare atto del fatto che tali criteri, allo stato attuale delle conoscenze e dello sviluppo del fenomeno del mercato globale risultano sempre più insoddisfacenti per la regolamentazione compiuta del fenomeno tributario.

Ed infatti, le convenzioni internazionali, che risultano essere la fonte primaria del diritto tributario internazionale, definiscono i redditi dei soggetti non residenti che esercitano attività d'impresa come prodotti nel territorio di uno Stato allorquando essi siano relativi ad una stabile organizzazione mantenuta sul territorio di quello Stato.

È necessario, dunque, che vi sia una sede fissa dalla quale il soggetto produca i propri redditi che sia continuativamente sul territorio dello Stato.

Evidente, pertanto, che il potere impositivo dello Stato è comunque connesso al potere di controllo che esso può esercitare in riferimento all'attività del soggetto.

Anche tale criterio, però, entra in crisi allorquando le attività economiche assumono una dimensione che supera i limiti territoriali del potere impositivo degli Stati, quando cioè il progresso tecnologico e l'apertura dei mercati consentono di sviluppare le transazioni commerciali nelle varie parti del mondo senza necessità di ubicarsi fisicamente all'interno di esse.

È ovvio che è necessario ripensare agli istituti e alle tecniche giuridiche relative all'imposizione fiscale dei redditi "internazionali", nella misura in cui i vecchi criteri non tengono conto dell'evoluzione globale che porta al distacco della produzione reddituale da una sede corporea territorialmente inquadrabile.

Assume fondamentale importanza, in questo contesto, la cooperazione internazionale, anche per evitare il fenomeno deleterio della doppia imposizione fiscale che rischia di colpire i soggetti produttori di reddito ingiustificatamente.

D'altro canto, è sempre più avvertita l'esigenza di scongiurare ipotesi di "elusione indiscriminata", soprattutto ad opera di quei grandi gruppi attivi prevalentemente on-line che utilizzano l'assenza di una sede territorialmente identificata per sfuggire all'imposizione fiscale.

I fenomeni della globalizzazione, però, non sono tipici dell'era digitale che stiamo vivendo, bensì affondano le proprie radici a partire dal dopoguerra, allorquando l'apertura dei mercati ha fatto emergere il divario tra i limiti territoriali della sovranità dello Stato e l'espansione dell'operatività dei grandi gruppi societari sul piano sovranazionale.

È da tale momento, infatti, che può dirsi disvelata la necessità di selezionare meccanismi adatti a riportare all'interno della potestà impositiva Statale i redditi prodotti dalle grandi multinazionali su tutto il territorio mondiale.

A partire dal noto caso Philip Morris¹¹, è risultato però evidente che, anche quando fosse stato possibile individuare una sede o una rappresentanza del soggetto non residente nello Stato che integrasse l'astratto presupposto per la tassazione dei redditi riportabili alla propria stabile rappresentanza nel territorio, risultava assai difficile pervenire ad una tassazione effettiva.

Il problema maggiore era rappresentato dalla differenziazione tra redditi effettivamente tassabili e redditi che invece non potevano esserlo in virtù del fatto che essi erano destinati a copertura dei costi, magari come *royalties* o suddivisione dei costi infragruppo che non ne consentivano l'imposizione fiscale.

L'economia digitale, dunque, non ha creato nuove problematiche, ma ha amplificato ed esacerbato quelle già esistenti.

“I problemi già presenti nei sistemi fiscali degli Stati sono così letteralmente esplosi, imponendo soluzioni immediate e non più eludibili: per un verso il rapido sviluppo delle tecnologie digitali ha impresso ulteriore e straordinario impulso alla globalizzazione del sistema economico; per altro verso esso ha originato il fenomeno della “dematerializzazione” dei beni e dei servizi ed ha accentuato la mobilità dei fattori produttivi, la formazione di monopoli, l'accumulazione dei profitti, l'accelerazione degli scambi, la riduzione dei costi, la moltiplicazione dell'offerta, le

¹¹Si fa riferimento alla sentenza della Cassazione del 25 maggio 2002, n. 7682. Sul tema, cfr. C. Garbarini, La nozione di stabile organizzazione nell'imposta sul valore aggiunto, in *Diritto e pratica tributaria*, 2002, fasc. 3, parte 2, pp. 443-461; G. Sozza, Note a margine della pronuncia della Cassazione sul caso Philip Morris, in *Il Fisco*, 2002, fasc. 38, p. 6036 e ss.; B. Accilli, Il caso Philip Morris, in *Diritto e pratica tributaria*, 2004, fasc. 1, parte 1, p. 65 e ss.; M. Tancredi, Dopo il caso 'Philip Morris' la Suprema Corte statuisce ancora sul centro di attività stabile ai fini dell'Iva e sulla questione della società di capitali controllata da soggetto non residente riqualficata quale stabile organizzazione, in *Bollettino Tributario d'informazione*, 2004, fasc. 17, p. 1205 ss.; A. Musselli, "Trasferimento" di funzioni svolte da società del gruppo, ricollocazione dei flussi reddituali e problematiche fiscali connesse, in *Dialoghi di diritto tributario*, 2005, fasc. 11, p. 1505; M. Cerrato, Stabile organizzazione e gruppi tra rigori giurisprudenziali e temperamenti dell'OCSE, in *Corriere tributario*, 2008, fasc. 43, p. 3507.

capacità di acquisizione, raccolta ed elaborazione dei dati. In tale contesto appare sempre più manifesta l'inadeguatezza dei tradizionali apparati normativi, che si fondano sul controllo delle attività fisicamente svolte nel territorio dello Stato"¹².

Appare chiaro che gli Stati stanno rilevando una evidente incapacità di sottoporre ad un efficace sistema di tassazione, nel rispetto dei principi di capacità contributiva e secondo criteri di "parità delle armi", i soggetti che sono i massimi esponenti della globalizzazione e del mercato senza limiti territoriali.

È pertanto auspicabile, *de iure condendo*, un intervento riformatore a livello globale della fiscalità internazionale, che possa costituire un più efficace strumento di lotta all'elusione e di controllo della produzione dei redditi, che attualmente possono essere definiti "senza Stato".

1.4 La neutralità fiscale

Secondo la dottrina internazionale¹³ la neutralità fiscale è "il principio alla base di un sistema economico nel quale gli operatori del mercato sono liberi di prendere qualsiasi decisione senza che vi sia interferenza alcuna della variabile fiscale".

Essa può inoltre essere definita, rispetto agli investimenti, come quella situazione tipo in cui il prelievo fiscale esercitato dai diversi Stati non influenza la scelta del contribuente nell'effettuare l'investimento nel proprio Stato di residenza oppure all'estero.

¹² Alessandro De Stefano, *L'economia digitale tra libertà di stabilimento ed elusione fiscale*, in *Diritto mercato e tecnologia*, I, 2016.

¹³ Sulpuntocfr. Garcia Novoa, *Tax Neutrality in the Exercise of the Right of Establishment within the EU and Funding of Companies*, in *Intertax*, 2010, vol. 38, iss. 11, p. 568

Così definita la neutralità è riferibile all'ambito internazionale, presupponendo, appunto, l'eliminazione di ogni differenza tra il trattamento del reddito in due Stati diversi.

A differenza della neutralità internazionale, quella interna prevede che ai soggetti che producono reddito anche all'estero (o solo all'estero) deve essere accordato lo stesso trattamento tributario che è accordato ai soggetti che producono reddito all'interno dello Stato di residenza.

Si tratta del principio secondo il quale i partecipanti al mondo economico non devono essere condizionati da motivi di carattere fiscale nella scelta del paese nel quale compiere i propri investimenti.

Il principio di neutralità può inoltre essere ulteriormente definito come neutralità esterna, con tale locuzione intendendosi che, ai soggetti che producono reddito all'estero lo Stato della residenza garantisca lo stesso trattamento fiscale che lo Stato della fonte garantisce ai soggetti residenti che producono il medesimo reddito.

Pertanto, mentre la neutralità interna si riferisce alla politica fiscale dello Stato di residenza, la neutralità esterna afferisce alla politica fiscale di due Stati (quello della fonte e quello della residenza) e richiede la coordinazione e l'adattamento da parte di entrambi gli Stati.

Anche in ambito Europeo, il legislatore comunitario ha inteso garantire agli operatori del mercato la neutralità della variabile fiscale affinché quest'ultima non influenzasse le loro scelte economiche. Per raggiungere il predetto risultato ha introdotto un regime di sospensione dell'imposizione dei redditi che si sono formati nella giurisdizione di "origine" e la successiva tassazione all'atto dell'effettivo realizzo. Tuttavia per garantire gli interessi fiscali dello Stato *a quo*, ovvero quello dove si sono

formati i redditi, la direttiva Riorganizzazioni impone al soggetto beneficiario di una fusione, di una scissione ovvero di un conferimento, di mantenere una stabile organizzazione nello Stato del soggetto conferente.

Ciò consente allo Stato dove il reddito si è formato di non perdere la potestà impositiva sullo stesso e di assoggettarlo a tassazione all'atto dell'effettivo realizzo. Da quanto detto emerge che il principio di neutralità fiscale, così come formulato nella direttiva Riorganizzazioni, non impone agli Stati membri di eliminare la doppia imposizione bensì soltanto di sospendere la tassazione delle plusvalenze latenti che si sono formate sui beni nel Paese del soggetto conferente, sino al verificarsi di un ulteriore evento rappresentato dal realizzo.

Appare pertanto chiaro che il principio della neutralità fiscale, allo stato attuale, rimane una intenzione della legislazione internazionale, nel senso che rimane un obiettivo da raggiungere, per consentire agli operatori economici di effettuare le proprie scelte senza alcun condizionamento derivante dai fenomeni impositivi presenti negli stati, anche al fine di evitare il fenomeno della concorrenza fiscale tra Stati.

1.5 La mobilità internazionale dei lavoratori dipendenti: arrivals e departures

La mobilità internazionale dei lavoratori (c.d. expatriates) è un fenomeno che sempre più spesso coinvolge, oltre alle grandi multinazionali, le piccole e medie imprese nei loro processi di internazionalizzazione. Sempre con maggiore frequenza le aziende

inviano all'estero i propri dipendenti¹⁴ per avviare nuovi business, sviluppare nuovi mercati, per svolgere servizi post – vendita, per esigenze di formazione o per la gestione delle proprie succursali e filiali. L'esigenza delle imprese di operare in mercati esteri e il fenomeno della delocalizzazione hanno comportato l'incremento della mobilità internazionale della forza lavoro.

La circolazione del personale nei mercati esteri nell'ambito dei gruppi multinazionali rappresenta un fondamentale strumento per lo sviluppo transnazionale e per la diffusione in ambito internazionale delle competenze dei lavoratori.

Tuttavia, è necessario che la pianificazione della mobilità internazionale sia effettuata avendo riguardo anche al regime impositivo dei relativi adempimenti richiesti dalle diverse normative, sia in capo all'impresa che in capo al lavoratore dipendente stesso.

La disciplina italiana in materia di residenza fiscale delle persone fisiche è dettata dall'art. 2 del TUIR, il quale dispone che *“si considerano residenti le persone che per la maggior parte del periodo d'imposta sono iscritte nelle anagrafi della popolazione residente e hanno nel territorio dello Stato il domicilio o la residenza ai sensi del codice civile”*¹⁵.

¹⁴ L'invio in missione all'estero di personale dipendente può essere realizzato attraverso l'utilizzo del più comune strumento di gestione del rapporto di lavoro, la trasferta, la quale consente il mutamento temporaneo e generalmente circoscritto nel tempo del luogo di esecuzione della prestazione lavorativa. Quando, tuttavia, la permanenza all'estero debba protrarsi per alcuni mesi, se non per qualche anno, l'istituto del distacco internazionale è quello che meglio soddisfa le esigenze organizzative legate alle missioni internazionali, soprattutto in ragione delle implicazioni pratiche derivanti dall'applicazione di istituti tipici del rapporto di lavoro, espressamente tutelati dall'ordinamento giuridico italiano. Diversa è invece l'ipotesi del trasferimento che, in ambito internazionale, si connota, nella pratica, quale elemento caratterizzante delle assunzioni di personale fatte esclusivamente per l'estero ed effettuate solitamente con contratto a tempo determinato, anche nel quadro di una somministrazione di lavoro. Per ulteriori approfondimenti sul tema, cfr. Valente P., Mattia S., Salazar P., *Lavoratori all'estero. Disciplina fiscale, giuslavoristica e previdenziale*, Milano, Ipsoa, 2014.

¹⁵ Valente P., *Esterovestizione e Residenza*, Milano, Ipsoa, 2013, p. 445 ss.

La presenza di almeno uno dei suddetti elementi di collegamento con il territorio dello Stato è sufficiente affinché un soggetto sia considerato fiscalmente residente in Italia.

L'art. 51 TUIR disciplina le modalità di tassazione dei redditi da lavoro dipendente. L'art. 36 della legge 342/2000, mediante l'introduzione del comma 8 bis al suddetto articolo, ha previsto una deroga alle disposizioni dei commi 1 e 8 dell'art. 48 del previgente TUIR i quali impongono la determinazione analitica dei redditi di lavoro dipendente effettivamente erogati.

In particolare il comma 8 bis dell'art. 51 del TUIR prevede una tassazione dei suddetti redditi sulla base delle c.d. *retribuzioni convenzionali*. Le retribuzioni convenzionali sono rappresentate da fasce di reddito divise per settori merceologici e vengono fissate annualmente con un decreto ministeriale. Il lavoratore individua prima il proprio settore di attività, poi in quale fascia ricade il proprio reddito e conseguentemente la retribuzione convenzionale corrispondente.

L'art. 15 del Modello OCSE disciplina gli stipendi, i salari e le altre remunerazioni percepiti da soggetti residenti in uno Stato contraente come corrispettivo di attività di lavoro dipendente. In particolare la suddetta disposizione prevede la tassazione dei redditi nello Stato in cui viene esercitata l'attività di lavoro, secondo la legislazione di tale Stato.

Tuttavia, il paragrafo 2 dell'art. 15 del Modello OCSE prevede la tassazione esclusiva dei redditi di lavoro dipendente nello Stato di residenza del lavoratore nel caso in cui:

- a) il lavoratore dipendente soggiorna nello Stato in cui esercita l'attività di lavoro per un periodo che non oltrepassa i 183 giorni nel corso del periodo di imposta di riferimento;
- b) le remunerazioni vengono pagate da, o per conto di, un datore di lavoro che non è residente nello Stato nel quale viene svolta l'attività di lavoro;
- c) l'onere delle remunerazioni non è sostenuto da una stabile organizzazione che il datore di lavoro ha nell'altro Stato.

Il paragrafo 5 del Commentario OCSE precisa inoltre che il metodo di calcolo del periodo di 183 giorni si basa sull'effettivo soggiorno.

La disciplina italiana in materia di *transfer pricing*¹⁶(prezzo di trasferimento) è dettata dall'art. 110 comma 7, del TUIR il quale dispone che le transazioni intercorrenti tra una società italiana e una impresa non residente, appartenente al medesimo gruppo, devono avvenire a valore normale, definito dall'art. 9 co. 3 del TUIR.

In tale contesto, il distacco del personale rappresenta una prestazione di servizi, che consiste nel mettere a disposizione della società distaccataria, personale dipendente della società distaccante.

Nell'ambito dei rapporti infragruppo si riscontra di frequente lo scambio di servizi tra consociate; a tal proposito, sia l'OCSE, sia la prassi italiana in materia di prezzi di trasferimento hanno enunciato una serie di principi per la verifica dell'esistenza di un effettivo servizio e dei criteri per la determinazione dei relativi corrispettivi.

Nell'ambito dei servizi infragruppo, è opportuno prevedere la disposizione di apposita documentazione che identifichi chiaramente i servizi oggetto di prestazione ed i criteri di determinazione dei relativi corrispettivi.

¹⁶ Valente P., *Manuale di transfer pricing*, Ipsoa, Milano, 2013, p. 2285.

Con riferimento al distacco del personale, è opportuno supportare tale prestazione di servizi mediante la predisposizione di un'adeguata documentazione contrattuale avente ad oggetto:

- termini e condizioni del distacco;
- descrizione delle competenze specifiche del lavoratore distaccato e delle attività effettuate dallo stesso;
- composizione effettiva del costo di riaddebito;
- modalità di imputazione dei costi;
- eventuale ripartizione dei costi.

La predisposizione della suddetta documentazione (e la comunicazione del possesso della stessa all'Agenzia delle Entrate) può consentire al contribuente la disapplicazione delle sanzioni previste in caso di rettifiche dei prezzi di trasferimento.

A tal fine è necessario che la documentazione sui prezzi di trasferimento sia idonea sia da un punto di vista formale, sia da un punto di vista sostanziale.

Con riferimento alla determinazione del costo da riaddebitare nei casi di distacco del personale, dal punto di vista del *transfer pricing*¹⁷, si rende necessaria l'analisi: a) del criterio di determinazione del compenso/costo; b) del vantaggio/utilità per il soggetto destinatario del servizio; c) la verifica di congruità del prezzo e dei criteri di addebito. Generalmente, nei casi di distacco del personale, è frequente l'ipotesi del riaddebito del puro costo del lavoro. In tali casi detto importo potrà essere considerato onere deducibile in capo alla società distaccataria quale componente ordinaria del reddito d'impresa relativa alla prestazione di un servizio ricevuto e,

¹⁷ Valente P., Della Rovere A., Schipani P., *Analisi di comparabilità nel transfer pricing Metodologie applicative*, Milano, IPSOA, 2013.

specularmente, rilevante a fini IRES per la società distaccante italiana. La determinazione del costo da riaddebitare richiede inoltre l'identificazione di tutte le società beneficiarie delle attività di lavoro prestate dal personale distaccato dal momento che non sempre la società distaccataria è l'unico soggetto all'interno del gruppo che fruisce dei benefici derivanti dal distacco.

In tale ultimo caso sarà necessario identificare i diversi soggetti beneficiari e procedere alla ripartizione del costo oggetto di riaddebito tra tali soggetti attraverso adeguate chiavi di allocazione, in particolar modo nei casi in cui non sia possibile prevedere metodi di imputazione dei costi.

1.6 Gli Istituti lavoristici: trasferta, trasferimento e distacco

Con riferimento agli istituti lavoristici che maggiormente riguardano il fenomeno della globalizzazione internazionale, occorre fare riferimento a quelli che più di tutti interessano le imprese.

Si deve avere riguardo, nello specifico, alla possibilità per il datore di lavoro di trasferire, temporaneamente o definitivamente, i propri dipendenti all'estero.

Ciò può rappresentare un'opportunità per le imprese, ed è per questo che assumono sempre maggiore rilevanza gli istituti della trasferta, del trasferimento e del distacco, che consentono alle aziende di modificare il luogo di svolgimento della prestazione lavorativa.

La necessità per le imprese di poter trasferire, anche in via solo temporanea, alcuni dipendenti in altre zone rappresenta, in alcuni casi, una necessità dettata dall'esigenza di competere sul mercato a livello globale.

È chiaro che, allo stato attuale il luogo della prestazione lavorativa, pur rimanendo uno degli elementi essenziali del contratto di lavoro, non è più considerato immutabile.

Come anticipato, gli istituti previsti dal nostro ordinamento che consentono la possibilità di spostare l'attività lavorativa all'estero sono essenzialmente tre: la trasferta; il trasferimento; il distacco.

Partendo dal primo dei citati istituti, la trasferta consiste in una modifica solo temporanea del luogo di esecuzione della prestazione lavorativa che, una volta terminata, comporterà il ritorno all'originario luogo di lavoro.

In generale, può sottolinearsi che tale istituto ha lo scopo di venire incontro ad esigenze estemporanee dell'azienda che non potevano essere prevedibili al momento dell'assunzione del lavoratore. Il trasferimento, invece, costituisce un istituto la cui regolamentazione e definizione non si rinviene nel nostro ordinamento.

L'interpretazione della dottrina e della giurisprudenza, però, ha inteso tale istituto come un mutamento definitivo del luogo geografico della prestazione lavorativa, presso un'unità produttiva autonoma ma facente sempre capo al medesimo datore di lavoro.

È comunque da sottolineare che il trasferimento può essere imposto solo allorquando vi siano comprovate ragioni tecniche ed esigenze della produzione in altro modo non soddisfabili.

Da ultimo, il distacco, che costituisce l'unica forma di mutamento del luogo geografico di lavoro ad essere stata tipizzata in una disposizione normativa¹⁸.

Si configura allorquando il datore di lavoro, per soddisfare propri interessi, conceda uno o più dipendenti ad altro soggetto per l'esecuzione di attività lavorative di quest'ultimo.

Dal punto di vista della gestione del rapporto di lavoro, mentre trasferta e trasferimento non presentano peculiarità rilevanti, il distacco rappresenta sicuramente l'istituto più problematico e delicato: la partecipazione al rapporto di un terzo soggetto, in favore del quale è resa la prestazione lavorativa, comporta delle temporanee variazioni volte ad agevolare lo svolgimento del distacco e a permettere che lo stesso raggiunga gli obiettivi per cui è stato iniziato.

In ambito europeo, però, è previsto che la legislazione applicabile sia quello dello stato dove ha sede la società dalla quale i lavoratori vengono distaccati e non quello della società alla quale i lavoratori sono prestati.

Infatti, in via generale, all'interno dell'Unione Europea, in base al principio di territorialità sono determinati i criteri di individuazione della legislazione applicabile al singolo rapporto di lavoro. In particolare viene previsto che un lavoratore che esercita un'attività subordinata o autonoma in uno Stato membro è soggetta alla legislazione di tale Stato membro.

Il detto principio, come peraltro accennato in precedenza, subisce alcune deroghe in alcuni casi: si tratta del distacco e dell'attività svolta prevalentemente in altri Stati membri.

¹⁸ art. 30, D. Lgs. n. 276/2003.

Nell'ipotesi di distacco, infatti, se di durata inferiore a 24 mesi, il lavoratore rimane, infatti, soggetto alla legislazione dello Stato dell'impresa distaccante, da cui dipende.

Ove invece il lavoratore operi abitualmente in due o più Stati membri, lo stesso è soggetto: se esercita una parte sostanziale della sua attività in tale Stato membro, alla legislazione dello Stato membro di residenza; se non esercita una parte sostanziale della sua attività nello Stato membro di residenza: alla legislazione dello Stato membro in cui ha la propria sede legale o il proprio domicilio l'impresa o il datore di lavoro, se è alle dipendenze di un'impresa o di un datore di lavoro; alla legislazione dello Stato membro in cui ha la propria sede legale o il proprio domicilio l'impresa o il datore di lavoro, se è alle dipendenze di due o più imprese o datori di lavoro aventi la propria sede legale o il proprio domicilio in un solo Stato membro; alla legislazione dello Stato membro in cui l'impresa o il datore di lavoro ha la propria sede legale o il proprio domicilio diverso dallo Stato membro di residenza, se è alle dipendenze di due o più imprese o datori di lavoro aventi la propria sede legale o il proprio domicilio in due Stati membri, di cui uno è lo Stato membro di residenza; alla legislazione dello Stato membro di residenza se è alle dipendenze di due o più imprese o datori di lavoro, almeno due dei quali hanno la propria sede legale o il proprio domicilio in Stati membri diversi dallo Stato membro di residenza¹⁹.

Tenendo fermi, infatti, gli obblighi generalmente scaturenti dal rapporto di lavoro quali diligenza, obbedienza, fedeltà e non concorrenza gravanti sul lavoratore dipendente, i quali non mutano in dipendenza del fatto che il rapporto di lavoro venga svolto a favore di un diverso datore di lavoro, vi sono elementi tipici dell'attività lavorativa che invece vengono modificati da tale circostanza e quindi

¹⁹Artt. 11 e ss.reg. CE n. 883/2004, come integrato dai successivi n. 988/2009, n. 1244/2010, n. 465/2012 e n. 1224/2012

vengono influenzati dal fatto che la prestazione viene eseguita a favore di un soggetto diverso dal formale datore di lavoro.

Il riferimento è, nello specifico, a quelle caratteristiche che dipendono dalla gestione del rapporto lavorativo su un piano maggiormente personale, che riguarda la quotidianità dell'attività espletata.

A titolo esemplificativo, possono definirsi tali le seguenti caratteristiche:

- l'organizzazione dell'attività lavorativa;
- l'organizzazione dell'orario di lavoro;
- la gestione delle ferie;
- l'indicazione della sede di lavoro;
- le tutele in materia di sicurezza del lavoro.

È evidente che nel momento in cui il lavoratore italiano viene inviato a lavorare all'estero il rapporto di lavoro di cui è parte assume un carattere di internazionalità: la sua prestazione lavorativa, infatti, viene svolta sul territorio di uno Stato diverso e a favore di un soggetto diverso dal suo datore di lavoro, e per questo può o deve essere soggetta a una disciplina legislativa differente.

È evidente che assume importanza fondamentale sia per il datore di lavoro che per il lavoratore dipendente comprendere quale sia la legislazione applicabile al caso concreto, in modo da consentire a tutti gli operatori di seguire le regole imposte dalla legislazione e di uniformare il proprio comportamento *secundum legem*.

In via generale, può dirsi che la scelta circa la legislazione applicabile resta nella libera disponibilità delle parti, nel senso che esse possono accordarsi a che la disciplina relativa all'attività lavorativa sia quella dello stato nel quale la prestazione

veniva inizialmente eseguita oppure quella dello stato nel quale la prestazione sarà eseguita.

Detto ciò, occorre evidenziare che in ogni caso il lavoratore, nonostante l'applicazione all'estero, e la possibilità di contrattazione in ordine alla legislazione applicabile, non può comunque essere privato delle tutele minime del lavoro, fissate da disposizioni legislative, regolamentari o amministrative e/o da contratti collettivi.

Ad esempio, non sarà possibile modificare i periodi massimi di lavoro e i periodi minimi di riposo, così come la durata minima delle ferie annuali retribuite e le tariffe salariali minime.

Risultano non essere derogabili, inoltre, le normative poste in merito alla sicurezza, alla salute ed all'igiene sul luogo di lavoro e quelle in materia di non discriminazione.

CAPITOLO SECONDO

La tassazione dei residenti

2.1 Introduzione

In un'economia sempre più globalizzata e aperta alle tecnologie, che vive quotidianamente l'abbattimento delle frontiere come conosciute fino al secolo scorso, è doveroso, per ogni Stato, ripensare i principi della tassazione interna in virtù di quelli internazionali, che sempre più assurgono a valori fondamentali anche nei singoli Stati.

Proprio per far fronte al sempre crescente sviluppo del mercato globale, infatti, gli Stati hanno dovuto dotarsi di meccanismi fiscali in grado di rispondere all'esigenza, da un lato, di evitare che la ricchezza prodotta da un soggetto potesse risultare non tassata, e dall'altro di scongiurare la possibilità che tale ricchezza subisse un prelievo fiscale maggiorato in ragione della provenienza. Le continue sfide a cui i principi economici e fiscali conosciuti dagli Stati hanno dovuto far fronte nel corso del tempo, allo stato attuale risultano ancor più complicate in ragione della mancanza di un confine stabile entro cui gli operatori economici operano. In sostanza, con la libera circolazione delle merci e dei lavoratori, oltre che con il sempre più evoluto meccanismo di acquisto via internet, i sistemi fiscali basati sulla produzione del reddito all'interno di uno Stato risultano del tutto inadeguati in mancanza di una strategia collettiva che, almeno in parte, attenui le differenze esistenti tra tutti gli Stati.

La facilità con la quale gli operatori economici possono muoversi sul territorio mondiale, sia imprese che lavoratori autonomi che dipendenti, infatti, fa sì che la sovranità statale su un dato territorio non costituisca più l'unico strumento utile per poter procedere alla tassazione di un determinato bene o servizio prodotto, con la conseguenza che, sempre più spesso, il diritto interno ad uno Stato deve fare i conti con le convenzioni internazionali e i principi in esse espressi, per fare in modo di addivenire ad una legislazione che sia coerente e allo stesso tempo non costituisca né una perdita per lo Stato stesso, né un disincentivo per gli operatori economici.

Può infatti sostenersi che ormai tutti gli Stati, ed anche l'Italia, si sono dotati di meccanismi di imposizione e prelievo fiscale che non promanano esclusivamente dal potere statale tradizionale, ma sono anche il frutto dei trattati e delle scelte

collettivamente prese a livello sovranazionale, attraverso quelle che si suole definire come delle convenzioni internazionali.

È stato infatti superato il principio della territorialità dell'imposta, che aveva imperato sino all'esplosione del mercato globale.

Infatti, l'esponentiale sviluppo di investimenti e operazioni a carattere internazionale ha, di fatto, imposto di scindere lo spazio all'interno del quale una normativa tributaria esplica i propri effetti dai fatti che la stessa può disciplinare, arrivandosi a parlare, a tal proposito, di extraterritorialità dell'imposizione fiscale.

Può sottolinearsi, sul punto, che allo stato attuale esistono contemporaneamente normative che limitano l'efficacia della legge tributaria all'interno del territorio statale e altre che invece tendono ad espandere la disciplina interna anche al di là dei confini statuali.

Proprio per tali motivi, come accennato, sempre più spesso le normative interne dei singoli Stati vengono rimesse più che all'autonomia dei singoli governi, alla contrattazione internazionale tra Stati, che pattiziamente si determinano a regolare la disciplina della tassazione della fiscalità che li riguarda, prevedendo, altresì, una serie di criteri più o meno certi per la perimetrazione degli interventi.

2.2 La residenza fiscale come criterio di collegamento delle persone fisiche.

Senza alcun dubbio il criterio della residenza rappresenta quello più importante per stabilire l'ambito di applicabilità di una disciplina fiscale di uno Stato. È importante, al fine di chiarire cosa si intenda per residenza e in che modo tale definizione incida

sulla fiscalità, comprendere innanzitutto il significato di residenza alla luce dei criteri adottati a livello internazionale ed interno. Tenendo altresì conto del fatto che in alcuni Stati la definizione di residenza non è fornita dal legislatore nazionale, ma è lasciata alla prassi commerciale o della giustizia interna.

È comunque opportuno chiarire che i criteri di collegamento individuati hanno lo scopo di prevenire il fenomeno della doppia imposizione fiscale, il quale rischia di minare l'economia globale e i rapporti tra Stati²⁰.

A tal fine, senza dubbio, con riferimento al criterio della residenza, il modello OCSE²¹ rappresenta la normativa internazionale di maggiore rilevanza, anche se non sempre risulta essere precisa e certa per ogni Stato.

Come detto, infatti, il concetto di residenza è importante non solo per la definizione dell'ambito applicativo della normativa interna, ma anche e soprattutto di quella internazionale per come impostata dall'OCSE. L'art. 1 del modello, infatti, stabilisce che lo stesso trova applicazione "alle persone che sono residenti di uno o di entrambi gli Stati contraenti"²². Appare chiaro che una simile apertura del modello non costituisce affatto un dato certo, e a tal fine non sopperisce nemmeno il successivo art. 4, che si occupa proprio del tema della residenza, poiché lo stesso rinvia semplicemente alla normativa di ogni singolo Stato per la definizione del concetto di residenza, non fornendo, pertanto, una definizione internazionale che possa trovare

²⁰FAZIO A., L'iscrizione all'Anagrafe della popolazione residente non determina automaticamente la residenza fiscale di un soggetto persona fisica: nota a margine di una peculiare pronuncia di merito, *Diritto e pratica tributaria*, 2017, n. 5, CEDAM, parte II, p. 2207

²¹ Il Modello di Convenzione OCSE è un modello a cui generalmente si ispirano le Convenzioni contro le doppie imposizioni stipulate da diversi Paesi, compresa l'Italia. Più precisamente, il Modello rappresenta una "raccomandazione" del Comitato Affari Fiscali dell'OCSE che non costituisce fonte di diritto internazionale tributario, nel senso che le singole Convenzioni tra gli Stati possono discostarsi da suddetto Modello

²² La traduzione dell'art. 1 del Modello è: "This Convention shall apply to persons who are residents of one or both of the Contracting States".

applicazione generalizzata in ogni Stato²³. Il rinvio alla legislazione domestica, infatti, non consente una definizione univoca e certa per ogni operatore del diritto, mutando la stessa da Stato a Stato²⁴.

Avendo precipuo riguardo alla residenza per le persone fisiche, il modello OCSE specifica che, nel caso in cui una persona fisica, sulla base delle singole norme interne ad ogni Stato, risulti essere residente in più di uno Stato, deve trovare applicazione la normativa fiscale dello Stato in cui la stessa persona abbia una abitazione permanente. Intendendosi per tale ultima espressione quella di cui lo stesso soggetto sia proprietario o conduttore abituale, o comunque che gli consenta un soggiorno non breve²⁵.

Nel caso in cui il soggetto persona fisica dovesse risultare avere la disponibilità di una abitazione permanente in entrambi gli Stati, allora la residenza andrebbe radicata in quello dei due nei quali le relazioni personali del soggetto sono maggiormente "strette".

Nel caso in cui non sia possibile dimostrare la maggiore o minore intensità del vincolo relazionale, allora dovrà considerarsi residente nello Stato dove risiede abitualmente. Nel caso in cui anche tale criterio non possa essere utilizzato dovrà

²³ Il testo originale del primo paragrafo dell'art. 4 del Modello di Convezione OCSE recita: "For the purposes of this Convention, the term 'resident of a Contracting State' means any person who, under the laws of that State, is liable to tax therein by reason of his domicile, residence, place of management or any other criterion of a similar nature, and also includes that State and any political subdivision or local authority thereof".

²⁴ POMPEI M., Con la Convenzione Ocse 2017 meno conflitti sulla residenza, in *Il Fisco Oggi*, 2018, II, p. 2 e ss. disponibile su www.fiscooggi.it

²⁵ Commentario all'art. 4 del modello OCSE.

aversi riguardo alla nazionalità del soggetto e, in ultima analisi, si dovrà risolvere la questione pattiziamente tra gli Stati, con un accordo comune²⁶.

Anche in questo caso risulta evidente che i criteri formulati dall'OCSE rappresentano uno strumento per tentare di risolvere i contrasti tra Stati che potrebbero sorgere in conseguenza dell'applicazione di una disciplina interna piuttosto che di un'altra, ma non costituiscono certamente un criterio certo e definitivo per la definizione dei meccanismi utili a prevenire i conflitti tra Stati.

2.3 La tassazione dei residenti ed il principio del “worldwide income taxation”

Come anticipato, per fare in modo di consentire ad uno Stato di sottoporre ai propri principi fiscali i redditi prodotti anche in altro Stato da soggetti contribuenti, è necessario che venga definito un ambito di collegamento tra il detto reddito e lo Stato, tale che quest'ultimo possa applicare la propria normativa interna.

A tal fine, è necessario che lo Stato, con una apposita previsione legislativa, preveda ed individui un criterio di collegamento tra i redditi prodotti dal contribuente non residente e lo Stato stesso.

In questo momento storico, il criterio più utilizzato dagli Stati, almeno quelli occidentali, per poter sottoporre a tassazione i redditi provenienti anche dall'estero, è

²⁶FAZIO A., L'iscrizione all'Anagrafe della popolazione residente non determina automaticamente la residenza fiscale di un soggetto persona fisica: nota a margine di una peculiare pronuncia di merito, Diritto e pratica tributaria, 2017, n. 5, CEDAM, parte II, p. 2207

quello del *“worldwide income taxation”*, il quale costituisce un collegamento personale del soggetto, imperniato sulla residenza²⁷

In questo caso, l'Italia viene considerata come *“Stato della residenza”* e, di fatto, ha una potestà impositiva pressochè illimitata, in ragione del fatto che può sottoporre a tassazione qualsiasi reddito ovunque prodotto, anche fuori dal territorio nazionale.

L'altro criterio, che si potrebbe dire opposto a quello sopracitato, è rappresentato dal *“source taxation”*, che prevede la sottoposizione a regime fiscale dello Stato solo laddove il reddito è prodotto all'interno del territorio. Può sostenersi che, in questo momento storico, gli Stati in genere utilizzano in maniera combinata entrambi i detti principi, dando la stura a quel meccanismo definito di doppia imposizione internazionale che le norme convenzionali tentano di evitare²⁸.

Infatti, per fare un esempio, uno stesso soggetto si vedrà applicata la tassazione dello Stato Italiano laddove lo abbia prodotto all'estero in applicazione del principio della tassazione su scala mondiale, ma vedrà tassarsi il medesimo reddito anche dallo Stato nel quale l'ha prodotto, sulla base del principio della tassazione dello stato della fonte. È il fenomeno della doppia imposizione giuridica²⁹.

È proprio tale fenomeno che le Convenzioni Internazionali tentano di scongiurare o comunque di ridurre, anche favorendo l'introduzione di normative interne che siano capaci di ovviare a tali inconvenienti, estremamente dannosi per gli operatori economici internazionali.

²⁷ le norme che si occupano della residenza fiscale in Italia sono riposte nel D.P.R. 917/86 (cd. T.U.I.R.) agli artt. 2 (ai fini IRPEF) e 73 (ai fini IRES)

²⁸POMPEI M., Con la Convenzione Ocse 2017 meno conflitti sulla residenza, in *Il Fisco Oggi*, 2018,II,p. 2 e ss. disponibile su www.fiscooggi.it

²⁹FAZIO A., L'iscrizione all'Anagrafe della popolazione residente non determina automaticamente la residenza fiscale di un soggetto persona fisica: nota a margine di una peculiare pronuncia di merito, *Diritto e pratica tributaria*, 2017, n. 5, CEDAM, parte II, p. 2207

Proprio in ragione di ciò, la doppia imposizione fiscale è generalmente vietata, poiché costituisce una violazione del principio, di stampo penalistico, del *ne bis in idem*, secondo cui non è possibile sottoporre due volte un medesimo fatto ad una punizione (in questo caso si tratta di sottoporre due volte un medesimo reddito a due tassazioni). Inoltre, la doppia imposizione fiscale determina, come è intuibile, un aggravio del prelievo fiscale, il che costituisce anche un evidente motivo per determinare una sperequazione tra i vari Stati, in ragione del fatto che alcuni potrebbero risultare maggiormente efficienti dal punto di vista del prelievo ed altri meno, con conseguenti disparità di trattamento e, peraltro, l'affermarsi del fenomeno del *tax shopping*, con evidenti ripercussioni sul piano della concorrenza e dell'efficienza del mercato.

2.4 Le normative interne

Per quanto riguarda la normativa applicata in Italia, occorre preliminarmente evidenziare che, alla luce di quanto sin qui detto, è fondamentale stabilire quale sia la definizione di residenza fiscale adottata dal legislatore nostrano, poiché è proprio in ragione di tale elemento che sarà possibile esaminare la legislazione fiscale nazionale³⁰.

Anche l'Italia, comunque, ha adottato il principio della tassazione mondiale, che, come visto, presuppone la sottoposizione a tassazione dei redditi a prescindere dalla provenienza degli stessi.

³⁰POMPEI M., Con la Convenzione Ocse 2017 meno conflitti sulla residenza, in *Il Fisco Oggi*, 2018,II,p. 2 e ss. disponibile su www.fiscooggi.it

In particolare, lo Stato italiano assoggetta a tassazione i redditi dei cittadini che risultano essere residenti nel territorio a prescindere dal luogo di produzione degli stessi.

Come detto, però, è fondamentale approfondire il concetto di residenza e tassazione dei soggetti residenti, per poter comprendere a pieno la normativa interna. A tal proposito occorre sottolineare che in Italia viene considerato soggetto residente colui il quale risulta iscritto all'anagrafe italiana della popolazione residente o risulta domiciliato in Italia o residente ai sensi della normativa prevista dal codice civile³¹.

È opportuno precisare che i sopracitati requisiti devono considerarsi alternativi, e quindi basta che uno solo dei tre risulti esistente per poter ritenere residente un determinato soggetto in Italia.

L'elemento della residenza, inoltre, deve essere legato anche a quello temporale, nel senso che la legislazione nazionale prevede espressamente che il soggetto posseda i suddetti requisiti "per la maggior parte del periodo di imposta"³², il che viene tradizionalmente ritenuto un parametro equivalente ad almeno 6 mesi³³.

Assodato che l'elemento temporale assume rilevanza al fine di considerare un soggetto residente in Italia, è opportuno dare conto della tematica relativa alla possibilità che un soggetto per parte dell'anno risulti residente in altro Stato. In un caso del genere, infatti, l'Agenzia delle Entrate ha stabilito che non è possibile per il contribuente che nel corso dell'anno si trasferisca in altro Stato utilizzare il cosiddetto

³¹FAZIO A., L'iscrizione all'Anagrafe della popolazione residente non determina automaticamente la residenza fiscale di un soggetto persona fisica: nota a margine di una peculiare pronuncia di merito, *Diritto e pratica tributaria*, 2017, n. 5, CEDAM, parte II, p. 2207

³² Art. 2, comma 1, TUIR.

³³ Il periodo d'imposta è l'unità temporale convenzionalmente misurata per l'imposizione tributaria. Ai fini IRPEF (ossia per le persone fisiche), il periodo d'imposta coincide con l'anno solare. Ai fini IRES (ossia per le società e gli altri enti individuati dall'art. 73, comma 1 del T.U.I.R.) il periodo d'imposta coincide con il periodo amministrativo.

periodo di imposta frazionato, dovendo, invece, procedere alla tassazione in un unico Stato³⁴, o risolvere la questione come da apposita convenzione bilaterale eventualmente stipulata tra gli Stati. Peraltro, ed in generale, la normativa interna relativa alla residenza appare molto stringente per contrastare il dilagante fenomeno dell'utilizzo della residenza estera per eludere il fisco interno.

In via generale, comunque, deve sottolinearsi che la normativa convenzionale prevale sulla normativa interna, poiché essa, provenendo da un accordo internazionale viene recepita con una legge interna che la applica, a seguito della ratifica. Tuttavia, l'applicazione della normativa interna, laddove più favorevole al contribuente trova applicazione derogando alla disciplina convenzionale pattizia, in ragione del dettato dell'art. 169 TUIR³⁵.

Ad esempio, la Convenzione stipulata tra Italia e Lussemburgo, all'art. 10 impone che per quanto riguarda i dividendi che transitano su conti lussemburghesi essi devono essere tassati al massimo per il 15 % del loro valore, mentre la normativa interna, ovvero l'art. 27 bis del dpr 600/1973, espressamente stabilisce che, in presenza di determinate condizioni i dividendi non devono essere proprio tassati. Altra differenza è riscontrabile nella convenzione stipulata con la Norvegia, che prevede, nel caso di pagamento di interessi da parte di un soggetto italiano ad uno norvegese, una tassazione del 15%, mentre la normativa interna fissa il tetto al 20%.

Con precipuo riferimento alla normativa dettata per le persone fisiche, si deve specificare che l'art. 3, comma 1 TUIR testualmente prevede che l'imposta: "si applica

³⁴ Raccomandazione dell'Agenzia delle Entrate 471/E del 2008.

³⁵ POMPEI M., Con la Convenzione Ocse 2017 meno conflitti sulla residenza, in *Il Fisco Oggi*, 2018, II, p. 2 e ss. disponibile su www.fiscooggi.it

sul reddito complessivo del soggetto, formato per i residenti da tutti i redditi posseduti e per i non residenti soltanto da quelli prodotti nel territorio dello Stato".

In ragione del dettato normativo le persone fisiche residenti in Italia vengono tassate per tutti i redditi prodotti in Italia o anche in uno Stato estero, mentre i non residenti vedranno tassati esclusivamente i redditi prodotti in Italia e non anche quelli prodotti all'estero³⁶.

Il successivo art. 23 TUIR, al comma 1, stabilisce quali sono i redditi che devono essere considerati prodotti in Italia³⁷: "a) i redditi fondiari; b) i redditi di capitale corrisposti dallo Stato, da soggetti residenti nel territorio dello Stato o da stabili organizzazioni nel territorio stesso di soggetti non residenti, con esclusione degli interessi e altri proventi derivanti da depositi e conti correnti bancari e postali; c) i redditi di lavoro dipendente prestato nel territorio dello Stato, compresi i redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente di cui alle lettere a) e b) del comma 1 dell'articolo 50; d) i redditi di lavoro autonomo derivanti da attività esercitate nel territorio dello Stato; e) i redditi d'impresa derivanti da attività esercitate nel territorio dello Stato mediante stabili organizzazioni; f) i redditi diversi derivanti da attività svolte nel territorio dello Stato e da beni che si trovano nel territorio stesso, nonché le plusvalenze derivanti dalla cessione a titolo oneroso di partecipazioni in società residenti, con esclusione: 1) delle plusvalenze di cui alla lettera c-bis) del comma 1, dell'articolo 67, derivanti da cessione a titolo oneroso di partecipazioni in società residenti negoziate in mercati regolamentati, ovunque detenute; 2) delle plusvalenze di cui alla lettera c-ter) del medesimo articolo derivanti da cessione a

³⁶POMPEI M., Con la Convenzione Ocse 2017 meno conflitti sulla residenza, in *Il Fisco Oggi*, 2018,II,p. 2 e ss. disponibile su www.fiscooggi.it

³⁷ Mentre il successivo art. 165 del T.U.I.R. stabilisce i criteri previsti per considerare i redditi prodotti all'estero come tassabili in Italia.

titolo oneroso ovvero da rimborso di titoli non rappresentativi di merci e di certificati di massa negoziati in mercati regolamentati, nonché da cessione o da prelievo di valute estere rivenienti da depositi e conti correnti; 3) dei redditi di cui alle lettere c-quater) e c-quinquies) del medesimo articolo derivanti da contratti conclusi, anche attraverso l'intervento d'intermediari, in mercati regolamentati; g) i redditi di cui agli articoli 5, 115 e 116 imputabili a soci, associati o partecipanti non residenti, nonché quelli di cui all'articolo 55 bis, comma 1, secondo periodo.”

Con riferimento ai requisiti previsti dall'art. 2 TUIR relativamente alla qualificazione di un soggetto come residente in Italia, deve evidenziarsi che, ferma restando l'alternatività dei requisiti, essi devono essere considerati: la residenza anagrafica; la dimora abituale, che deve essere valutata con riferimento al disposto dell'art. 43 c.c.³⁸; il domicilio (ovvero il cd centro degli affari abituali), che va sempre individuato attraverso l'art. 43 c.c.

La residenza anagrafica rappresenta un requisito formale, che consente all'amministrazione finanziaria italiana di avere un dato certo, che non incontra alcuna difficoltà nell'accertamento, poiché è considerato un dato che consente di addivenire ad una presunzione assoluta³⁹.

Gli ulteriori requisiti, invece, impongono all'amministrazione un controllo attraverso apposita attività istruttoria, poiché è necessario accertare l'effettiva residenza sul suolo nazionale⁴⁰. A tal proposito occorre sottolineare come esista l'Anagrafe degli

³⁸ Il testo dell'art. 43 c.c. recita: "Il domicilio di una persona è nel luogo in cui essa ha stabilito la sede principale dei suoi affari e interessi. La residenza è nel luogo in cui la persona ha la dimora abituale."

³⁹POMPEI M., Con la Convenzione Ocse 2017 meno conflitti sulla residenza, in *Il Fisco Oggi*, 2018,II,p. 2 e ss. disponibile su www.fiscooggi.it

⁴⁰ Si segnala che la C.M. n. 304/1997 afferma la prevalenza della iscrizione anagrafica rispetto al domicilio e alla residenza. Concorde con tale impostazione la giurisprudenza prevalente: si veda, su tutte, sentenza della Cassazione n. 1215 del 6 febbraio 1998.

Italiani Residenti all'Estero (A.I.R.E.), istituita con Legge 27 ottobre 1988, n. 470, che contiene i dati dei cittadini italiani che risiedono all'estero per un periodo superiore ai dodici mesi. Essa è gestita dai Comuni sulla base dei dati e delle informazioni provenienti dalle Rappresentanze consolari all'estero. Il contribuente che, pur essendosi cancellato dall'anagrafe della popolazione residente ed essendosi iscritto all'A.I.R.E., risulti tuttavia aver mantenuto in Italia la propria dimora abituale o la sede principale dei propri affari ed interessi, si considera ugualmente residente nel territorio dello Stato. A tal proposito si sottolinea come l'articolo 6 comma 1, l. 470/1988 disponga che "I cittadini italiani che trasferiscono la loro residenza da un comune italiano all'estero devono farne dichiarazione all'ufficio consolare della circoscrizione di immigrazione entro novanta giorni dalla immigrazione". Lo stesso art. 7, d.P.R. n. 323/1989 (oggi abrogato) precisava poi che "gli effetti della dichiarazione resa all'ufficio consolare, ai sensi dell'art. 6, commi 1 e 2, della legge, hanno decorrenza dalla data di ricezione della stessa da parte dell'ufficiale di anagrafe, qualora non sia stata già resa la dichiarazione di trasferimento di residenza all'estero presso il comune di ultima residenza, a norma della vigente legislazione anagrafica". Esistono quindi due modalità per l'iscrizione all'Aire e consistono in una Dichiarazione da rendere direttamente al Consolato estero ed una Dichiarazione resa al Comune di ultima residenza. Nel primo caso l'efficacia dell'iscrizione all'AIRE non decorre con la presentazione della domanda da parte del cittadino emigrato al Consolato estero (in questo caso, Londra, tramite il c.d. Mod. Cons. 01) ma solo con la ricezione, da aprire del Comune di ultima residenza (in questo caso, Milano), di questa domanda da parte del Consolato. In altri termini, in tale ipotesi bisogna attendere che il Consolato "inoltri" la domanda all'ultimo Comune di residenza e solo da questo momento ha efficacia l'iscrizione all'AIRE. Nel secondo

caso la data di efficacia dell'iscrizione all'AIRE è immediata, fermo restando l'obbligo di produrre una dichiarazione da rendersi entro 90 giorni al Consolato estero⁴¹.

Al fine di "accelerare" le tempistiche con riferimento al primo caso, (iscrizione Aire effettuata direttamente presso il Consolato estero) occorre segnalare come l'art. 16, D.L. n. 22/2019, con decorrenza 22 marzo 2016 (seppur con la previsione di una sorta di normativa transitoria per le situazioni ancora pendenti), ha:

- abrogato l'art. 7, D.P.R. n. 323/1989;
- aggiunto all'art. 6, l. 470/1988 un comma 9-bis ai sensi del quale: *"Gli effetti della dichiarazione resa all'ufficio consolare, ai sensi dei commi 1 e 3, hanno decorrenza dalla data di presentazione della stessa, qualora non sia stata già resa la dichiarazione di trasferimento di residenza all'estero presso il comune di ultima residenza, a norma della vigente legislazione anagrafica». Le dichiarazioni di cui al presente comma presentate anteriormente alla data di entrata in vigore del presente decreto e non ancora ricevute dall'ufficiale di anagrafe hanno decorrenza dalla medesima data".*

Interessanti sono le discussioni della dottrina e le pronunce giurisprudenziali riguardo l'interpretazione della "retroattività", in senso lato, della nuova norma di cui all'art. 16, D.L. n. 22/2019. Per usare delle parole tratte dalla consultazione di alcuni recenti contributi della dottrina⁴², occorre puntualizzare che la delicatezza del tema de qua deriva dal fatto che la determinazione della residenza fiscale rappresenta un'operazione estremamente complessa, soprattutto, allorquando

⁴¹POMPEI M., Con la Convenzione Ocse 2017 meno conflitti sulla residenza, in *Il Fisco Oggi*, 2018,II,p. 2 e ss. disponibile su www.fiscooggi.it

⁴²FAZIO A., L'iscrizione all'Anagrafe della popolazione residente non determina automaticamente la residenza fiscale di un soggetto persona fisica: nota a margine di una peculiare pronuncia di merito, *Diritto e pratica tributaria*, 2017, n. 5, CEDAM, parte II, p. 2207

bisogna procedere, al fine di individuare il domicilio o la residenza, al bilanciamento dei molteplici interessi (economici e personali) afferenti la sfera privata di un soggetto. Il punto sicuramente si snoda sulla questione secondo la quale il dato formale di iscrizione all'AIRE sia un dato superabile al ricorrere di elementi sostanziali legati al trasferimento all'estero, dimostrati dal contribuente. Esiste un contrasto importante tra la giurisprudenza di merito e quella di legittimità proprio in merito a tale dato. Nelle sentenze di merito a favore si dà rilievo talvolta alla prevalenza della Convenzione sulla doppia imposizione OCSE (art. 4, allegata) sulla norma nazionale, ricorrendo alle tie-break rules⁴³, altre volte alla circostanza che l'art. 2, TUIR in merito all'iscrizione all'AIRE pone una presunzione superabile con prova contraria da parte del contribuente. Del resto la giurisprudenza a favore di questo orientamento ha precisato che "ai fini della tassazione il criterio del domicilio, inteso come la sede principale degli affari ed interessi economici, deve prevalere sulla residenza, considerato dal legislatore come un mero indizio del luogo di produzione del reddito⁴⁴. Infatti l'art. 2 comma 2 TUIR recita testualmente che ai fini delle imposte sui redditi si considerano residenti le persone che per la maggior parte del periodo d'imposta sono iscritte nelle anagrafi della popolazione residente o hanno nel territorio dello Stato il domicilio o la residenza ai sensi del codice civile. La

⁴³La risoluzione dei "conflitti" in materia di residenza fiscale delle persone fisiche (*individuals*) è uno degli obiettivi prioritari del Modello di Convenzione: innanzitutto, permette di identificare lo Stato che avrà il diritto di assoggettare a imposizione in modo illimitato (*full taxliability*) i redditi di un soggetto. Lo stesso Modello di Convenzione, poi, in via residuale, definisce lo Stato della fonte (*source State*) nel caso di redditi prodotti al di fuori dello Stato di residenza. La crescente mobilità delle persone, spinte da esigenze personali (come la ricerca di un miglior tenore di vita), lavorative e di investimento, nonché il contrasto ai fenomeni di esteroresidenza fittizia da parte delle amministrazioni fiscali (su cui, per l'Italia, è intervenuto il provvedimento n. 43999/2017 del Direttore dell'Agenzia delle Entrate). Cfr. POMPEI M., Con la Convenzione Ocse 2017 meno conflitti sulla residenza, in *Il Fisco Oggi*, 2018,II,p. 2 e ss. disponibile su www.fiscooggi.it

⁴⁴A favore di questo orientamento tra le altre: CTP Bergamo, CTP Firenze 131/2016, CTR Puglia, n 64/2017

testuale posposizione della residenza al domicilio ai fini fiscali è un chiaro indice della prevalenza del domicilio, essendo maggiormente rilevante ai fini fiscali il centro in cui risiedono i propri interessi economici e vitali rispetto alla residenza, rilevante anche ad altri fini”⁴⁵. Tale tipologia di impostazione consentirebbe ad un contribuente di superare la presunzione di iscrizione nelle anagrafi della popolazione residente, “fornendo la prova della residenza o del domicilio nello Stato estero, anche quando questo non abbia sottoscritto una Convenzione contro le doppie imposizioni con l’Italia”⁴⁶.

La Cassazione, procede invece con dei ragionamenti, presenti in diverse sentenze, a sfavore di tale visione. La sentenza della Corte di Cass. n. 16634/2018 (allegata, che riguardava il caso di un cittadino che, emigrato nel Regno Unito, si era tardivamente iscritto all’AIRE) ha “ribaltato” la sopra citata CTR Puglia n. 64/2017, affermando che “Va pertanto dato seguito alla giurisprudenza di questa Corte (n. 21970 de/2015) secondo cui le persone iscritte nelle anagrafi della popolazione residente si considerano, in applicazione del criterio formale dettato dal D.P.R. n. 917 del 1986, art. 2, in ogni caso residenti, e pertanto soggetti passivi d’imposta, in Italia; con la conseguenza che, ai fini predetti, essendo l’iscrizione indicata preclusiva di ogni ulteriore accertamento, il trasferimento della residenza all’Estero non rileva fino a quando non risulti la cancellazione dall’anagrafe di un Comune italiano (v. Cass. 677/15, 14434/10, 9319/06)”⁴⁷.

È necessario precisare, poi, che la prassi dell’Agenzia guarda esclusivamente il dato formale dell’AIRE (da ultimo, risposta a interpello 25/2018). Per completezza, è

⁴⁵ Cfr. CTR Firenze n. 517/2017, in *Il Fisco.it*, 2018.

⁴⁶ FAZIO A., *L’iscrizione all’Anagrafe della popolazione residente non determina automaticamente la residenza fiscale di un soggetto persona fisica: nota a margine di una peculiare pronuncia di merito*, *Diritto e pratica tributaria*, 2017, n. 5, CEDAM, parte II, p. 2207

⁴⁷Cass. n. 16634/2018 in *Riv. Dir. Trib.*, 2019,IV,III

necessario segnalare, però, qualche “lieve” recente apertura dell’Agenzia delle Entrate sull’AIRE, seppur in casi molto specifici. Si tratta della circolare n. 7/2017 sugli “impatriati” (dove si afferma la prevalenza del dato sostanziale sull’AIRE per fruire dell’agevolazione). Non risulta, invece, che vi sia giurisprudenza tributaria che si sia posta il problema della decorrenza dell’iscrizione all’AIRE se non questa Cass. ord. n. 14204/2017 (a mio avviso criptica) che, richiamando altra giurisprudenza (in materia fallimentare e civile) sembra confermare che la data di efficacia dell’iscrizione decorre, nel caso di domanda posta tramite consolato, dalla data di ricezione del Comune. Relativamente, invece, alla normativa interna riguardante le persone giuridiche, si deve avere riguardo all’art. 73, comma 3 TUIR, il quale stabilisce e prevede i requisiti che devono sussistere per considerare una società come residente in Italia.

La citata disposizione, infatti, prevede che la residenza in Italia viene riconosciuta nel caso in cui l’ente abbia (sempre per la maggior parte del periodo di imposta) i seguenti requisiti: sede legale in Italia, che, così come per la residenza per le persone fisiche rappresenta un requisito formale, poiché viene individuato dall’atto costitutivo, e pertanto viene considerato elemento presuntivo della residenza sul suolo nazionale; sede amministrativa, ovvero il luogo dove vengono prese le decisioni dell’ente, ovvero dove l’organo amministrativo si riunisce; oggetto principale della propria attività, ovvero il luogo ove si svolge prevalentemente l’attività sociale⁴⁸.

⁴⁸FAZIO A., L’iscrizione all’Anagrafe della popolazione residente non determina automaticamente la residenza fiscale di un soggetto persona fisica: nota a margine di una peculiare pronuncia di merito, Diritto e pratica tributaria, 2017, n. 5, CEDAM, parte II, p. 2207

Anche in tal caso i requisiti sono da ritenersi alternativi, potendone sussistere solo uno per aversi residenza in Italia.

Come può notarsi dall'elencazione effettuata, la residenza sociale non deve considerarsi solo quella indicata nell'atto costitutivo, bensì anche quella derivante dalla sede amministrativa dell'ente e quindi dell'attività posta in essere dall'organo sociale o dalla sede ove viene eseguita l'attività di impresa.

Attraverso tali previsioni, nel caso in cui la società Italiana trasferisca la propria sede all'estero ma il proprio organo amministrativo sia composto da soggetti italiani, l'amministrazione finanziaria potrà, sulla base di accertamenti effettuati, considerare comunque tassabili i redditi prodotti, in base al requisito della sede amministrativa.

Così come potrebbe avvenire nel caso in cui, nonostante la sede sia stata trasferita all'estero, la produzione e/o la vendita dei prodotti venga effettuata in Italia.

2.5 Le categorie reddituali

La normativa italiana in tema di imposizione tributaria prevede, inoltre, una classificazione relativa ai redditi tassabili, poiché in tal modo il Legislatore tenta di mettere ordine in un mondo che vive di continue evoluzioni e pertanto di incertezze connaturate allo stesso.

Può quindi sostenersi che in Italia le categorie reddituali previste sono le seguenti: redditi fondiari, redditi di capitale, redditi di lavoro dipendente, redditi di lavoro autonomo, redditi di impresa e cd redditi diversi⁴⁹.

Tale classificazione è stata espressamente prevista dal legislatore all'art. 6 TUIR, che elenca le dette categorie al comma 1 della disposizione, la quale prosegue al secondo comma prevedendo che in caso di sostituzione delle somme reddituali con risarcimenti del danno e/o indennità assicurative finalizzate a compensare perdite reddituali, queste ultime valgono comunque a definire il reddito tassabile di quella categoria reddituale⁵⁰.

La citata disposizione termina, infine, con una specificazione relativa ai redditi di impresa derivanti da esercizio di attività sotto forma di società in nome collettivo o accomandita semplice, prevedendo che tali redditi, comunque prodotti, devono essere conteggiati ai fini della definizione del reddito di impresa. Ed infatti, il terzo comma prevede che: "I redditi delle società in nome collettivo e in accomandita semplice, da qualsiasi fonte provengano e quale che sia l'oggetto sociale, sono considerati redditi di impresa e sono determinati unitariamente secondo le norme relative a tali redditi."

⁴⁹POMPEI M., Con la Convenzione Ocse 2017 meno conflitti sulla residenza, in *Il Fisco Oggi*, 2018,II,p. 2 e ss. disponibile su www.fiscooggi.it

⁵⁰ Il secondo comma dell'art. 6 TUIR infatti espressamente dispone che: "I proventi conseguiti in sostituzione di redditi, anche per effetto di cessione dei relativi crediti, e le indennità conseguite, anche in forma assicurativa, a titolo di risarcimento di danni consistenti nella perdita di redditi, esclusi quelli dipendenti da invalidità permanente o da morte, costituiscono redditi della stessa categoria di quelli sostituiti o perduti. Gli interessi moratori e gli interessi per dilazione di pagamento costituiscono redditi della stessa categoria di quelli da cui derivano i crediti su cui tali interessi sono maturati."

Orbene, chiarito che il legislatore ha previsto una classificazione dei redditi a seconda della provenienza degli stessi, deve analizzarsi la ratio di tale operazione⁵¹.

È fondamentale comprendere che tale classificazione è il frutto di un contemperamento di esigenze: da un lato, quella di considerare, ai fini della determinazione del reddito imponibile, tutte le possibili fonti dello stesso, e dall'altro quello fondamentale di garantire omogeneità al sistema attraverso la previsione di categorie che siano relative a fonti quantomeno regolate dagli stessi principi.

Dalla lettura dell'art. 6 TUIR, infatti, si comprende che la categorizzazione eseguita tenta di rispettare il criterio della fonte della produzione dei redditi, proprio al fine di rendere omogenei gli stessi relativamente alla natura degli stessi. Peraltro, la normativa interna ha dovuto prevedere e contemperare l'esigenza di considerare tutta la materia tributaria, per cui il legislatore ha tentato di positivizzare tutte le possibili alternative verificabili nella realtà fattuale.

Proprio per ovviare alla possibilità che alcuni redditi sfuggissero alla predisposta categorizzazione, sono previsti dei meccanismi per i quali anche i redditi non perfettamente rispondenti alle fonti previste comunque vadano considerati all'interno delle stesse.

In tal modo, infatti, anche nozioni di reddito che ricadono in ipotesi non perfettamente rispondenti alle nozioni tributarie previste rientrano nelle categorie previste dal TUIR.

⁵¹FAZIO A., L'iscrizione all'Anagrafe della popolazione residente non determina automaticamente la residenza fiscale di un soggetto persona fisica: nota a margine di una peculiare pronuncia di merito, *Diritto e pratica tributaria*, 2017, n. 5, CEDAM, parte II, p. 2207

Per la stessa ragione, inoltre, il legislatore ha previsto una categoria residuale attraverso la quale tenta di far rientrare tutte le ipotesi che, per fonte o provenienza, non rispettano le definizioni fornite dal legislatore.

In tal modo, infatti, si tenta di far ricomprendere nelle previsioni legislative anche ipotesi di redditi cd spuri, ovvero quelle ipotesi che non rientrano nelle categorie precisamente indicate, ma che comunque sono sottoponibili a tassazione. Il viatico della categoria residuale, infatti, consente allo Stato italiano di poter assoggettare a tassazione anche tale tipo di redditi, che, in caso contrario, non potrebbero rientrare nella sfera di operatività dei meccanismi impositivi previsti dal legislatore.

Può inoltre sostenersi che le categorie per come individuate rappresentino, al di là di una classificazione di sistema relativa alla materia dei redditi imponibili, lo strumento attraverso il quale il legislatore individua regimi giuridici diversi, che pertanto individuano sistemi di determinazione dell'imponibile fiscale e di individuazione degli adempimenti fiscali necessari.

Come si evince dalla lettura della norma, infatti, si comprende che tutte le categorie reddituali (fatta eccezione per la categoria residuale dei cd redditi diversi) risultano essere contraddistinte dal fatto che tutti i redditi ricompresi in queste derivano da una stessa fonte produttiva. Da ciò si comprende che il legislatore nostrano ha inteso il reddito come prodotto di una determinata attività, ed attraverso l'individuazione della fonte di produzione dello stesso impone un determinato regime fiscale. Appare pertanto chiaro che il sistema interno prevede una individuazione dei redditi imponibili attraverso il meccanismo della fonte di produzione dello stesso, e pertanto, in ragione di ciò, sottopone tali redditi al medesimo trattamento fiscale, con una maggiore certezza sia per gli operatori economici che per lo Stato stesso.

2.6 La tassazione dei redditi prodotti dai residenti in Italia e all'estero.

Relativamente al regime impositivo dei redditi prodotti da soggetti residenti in Italia, come già ampiamente detto nei paragrafi precedenti, lo Stato italiano ha adottato il sistema del *worldwide taxation*, e pertanto vengono sottoposti a tassazione tutti i redditi ovunque prodotti dal residente nel mondo, a prescindere dal luogo di produzione degli stessi.

Tale meccanismo si desume dalla normativa impositiva prevista e delineata dal TUIR, e precisamente, come detto, dagli artt. 1, 2 e 3. Tale ultima previsione esplicitamente parla di “tutti i redditi”, e tale locuzione deve essere intesa in maniera estensiva. Per la normativa interna, infatti, ogni reddito, comunque prodotto, da un soggetto all'estero, se tale soggetto risulta residente in Italia, deve essere assoggettato a tassazione interna.

In sostanza, l'applicazione del principio della tassazione mondiale consente allo Stato italiano di imporre la propria fiscalità ad ogni soggetto residente, a prescindere dal luogo dove lo stesso abbia prodotto il proprio reddito, svincolandosi, così dai criteri della fonte dello stesso.

Va sottolineato, peraltro, che, nello scacchiere globale, molti Stati hanno adottato il medesimo principio della tassazione mondiale, e pertanto non di rado si verificano ipotesi di doppia imposizione fiscale, con evidenti lesioni per i soggetti che vedono i propri redditi tassati più volte e per il mercato in generale, che può subire

ripercussione a seconda della volontà o meno dei soggetti di subire tali scelte normative. Proprio per tentare di evitare tale problema, il nostro legislatore ha previsto alcuni meccanismi preventivi: nello specifico, sia attraverso la previsione di specifici accordi convenzionali finalizzati alla eliminazione del fenomeno della doppia imposizione, specificamente sottoscritti con altri Stati, sia attraverso la predisposizione di un reticolo di norme che hanno lo scopo di ovviare a tale fenomeno⁵².

Risulta comunque fondamentale il meccanismo della predisposizione delle cd convenzioni contro le doppie imposizioni, che rappresentano probabilmente lo strumento più utile alla eliminazione del fenomeno della imposizione doppia, poiché garantiscono un intervento congiunto da parte degli Stati interessati, ovviando così al problema della sovranità statale in materia tributaria.

Ed infatti, anche per la Costituzione Italiana è fondamentale l'esercizio della potestà legislativa (tra cui rientra quella impositiva fiscale) nel rispetto delle competenze attribuite dalla Carta fondamentale e nel rispetto degli accordi internazionali. Attraverso tale previsione, infatti, lo stato può volontariamente non solo cedere parte della propria sovranità ad organi sovranazionali, ma anche e soprattutto predisporre accordi che vadano a regolare specifici settori dell'ordinamento, il cui rispetto è garantito espressamente dalla Costituzione⁵³.

Alla luce del dettato Costituzionale, infatti, gli accordi internazionali hanno forza di legge all'interno del nostro ordinamento, e pertanto rappresentano una piena ed effettiva fonte legislativa riconosciuta e pienamente applicabile. Peraltro, le

⁵² Il riferimento è agli artt. 165 e 167 TUIR.

⁵³ L'art. 117 della Costituzione, infatti, al primo comma espressamente prevede che: "La potestà legislativa è esercitata dallo Stato e dalle Regioni nel rispetto della Costituzione, nonché dei vincoli derivanti dall'ordinamento comunitario e dagli obblighi internazionali."

convenzioni internazionali stipulate in materia tributaria dal nostro paese trovano applicazione sempre rispettando il dettato del TUIR, ed in particolare l'art. 165, che peraltro espressamente prevede il meccanismo di prevenzione della doppia imposizione anche in caso di assenza di espressa convenzione bilaterale⁵⁴.

Il suddetto meccanismo, nello specifico, prevede l'utilizzo del credito di imposta. Tale strumento viene applicato per fare in modo che il soggetto che produce reddito all'estero non veda tassato lo stesso sia nel paese ove l'ha prodotto che in Italia. A tal proposito è utile riportare testualmente la previsione di cui al sopracitato art. 165 TUIR, a mente del quale: "Se alla formazione del reddito complessivo concorrono redditi prodotti all'estero, le imposte ivi pagate a titolo definitivo su tali redditi sono ammesse in detrazione dall'imposta netta dovuta fino alla concorrenza della quota d'imposta corrispondente al rapporto tra redditi prodotti all'estero ed il reddito complessivo al netto delle perdite di precedenti periodi d'imposta ammesse in detrazione".

A tale previsione segue quella del secondo comma, che provvede a stabilire i criteri di identificazione dei redditi che sono stati prodotti all'estero: essi sono speculari rispetto a quelli individuati dal precedente art. 23 e utilizzati per la perimetrazione dei redditi prodotti in Italia da parte di soggetti aventi residenza all'estero. La disposizione, in particolare, individua come redditi sottoponibili a tassazione in Italia tutti quelli che, se fossero stati prodotti in Italia, sarebbero stati oggetto della legge impositiva del nostro paese.

⁵⁴FAZIO A., L'iscrizione all'Anagrafe della popolazione residente non determina automaticamente la residenza fiscale di un soggetto persona fisica: nota a margine di una peculiare pronuncia di merito, Diritto e pratica tributaria, 2017, n. 5, CEDAM, parte II, p. 2207

Il meccanismo del credito di imposta, per sommi capi, può essere così sinteticamente individuato: deve trattarsi di imposta definitiva; tale imposta deve avere come oggetto di imposizione un reddito; tale reddito deve essere oggetto di imposizione sia nello Stato estero che in Italia; il credito è uguale alla differenza tra l'imposta pagata all'estero e quella che si sarebbe pagata in Italia laddove il reddito fosse stato prodotto qui.

Come già detto, però, il meccanismo del credito di imposta trova applicazione se tra gli Stati interessati non sussiste una specifica convenzione bilaterale che regola i rapporti tra l'imposizione interna e quella estera, perché tale modalità di regolamentazione prevale comunque, a meno che, come già precedentemente esposto, non sia prevista una regolamentazione più favorevole al contribuente in Italia.

2.7 Il regime fiscale agevolato del rientro dei cervelli

Il fenomeno della c.d. "fuga dei cervelli" rappresenta quel meccanismo per il quale si forma una migrazione di personale qualificato che si prepara in un determinato paese e poi si trasferisce per esigenze lavorative in un altro Stato⁵⁵.

Tale fenomeno, che colpisce duramente il nostro paese, ha riguardato soprattutto gli scienziati ed i ricercatori, per poi estendersi anche ad altri settori del mondo del lavoro. Per tentare di arginare questo sistema che lede l'economia interna, il legislatore, a partire dagli inizi degli anni 2000 ha predisposto alcune misure atte a

⁵⁵ . Grubel, H.G ,1994 Brain Drain, Economics of, in Husent e Postlethwaite (eds.), The International Encyclopedia of Education, Vol. I, Oxford, pp. 554-561.

favorire il rientro dei soggetti che si sono trasferiti all'estero per lavorare. Tali misure riguardano nello specifico: una politica di rientro, una di ritenzione ed una di sfruttamento delle reti esistenti e di creazione di nuove. Le politiche interne si sono susseguite nel corso degli anni per tentare di arginare tale fenomeno⁵⁶ e si sono sempre più concentrate sulle esenzioni fiscali per i soggetti rientranti e sugli incentivi per le imprese che li assumono.

Per favorire il rientro dei cervelli, ovvero di talenti che si siano trasferiti all'estero per lavorare, ma non solo, il governo italiano ha introdotto diversi incentivi fiscali con l'obiettivo di attirare risorse umane e favorire lo sviluppo economico. Diverse sono le normative alle quali è necessario fare riferimento al fine di comprendere e analizzare quali sono state negli anni le previsioni di agevolazione che si sono susseguite fino ad arrivare a quanto di recente è stato previsto nel Decreto Crescita del 2019.

Ad esempio, l'art. 44 del D.L. 78/10 convertito in legge 122/10 prevedeva per docenti e ricercatori⁵⁷ che i redditi di lavoro dipendente di questi ultimi residenti all'estero che venissero a svolgere la loro attività in Italia sono imponibili solo per il 10%. Tale tipo di agevolazione riguarda i docenti e i ricercatori che: a) hanno titolo di studio universitario o equiparato; b) sono stati non occasionalmente residenti all'estero; c) hanno svolto all'estero documentata attività di ricerca o docenza per almeno 2 anni continuativi presso centri di ricerca pubblici o privati o università; d) svolgono attività di docenza e ricerca in Italia, ove hanno acquisito la residenza fiscale. Si applica nel periodo di imposta in cui il ricercatore diviene fiscalmente residente in

⁵⁶ Il contribuente deve presentare richiesta scritta al datore di lavoro, contenente le proprie generalità, la sussistenza dei requisiti richiesti ecc. per godere dell'agevolazione dal periodo di paga successivo alla richiesta; in assenza di richiesta, può goderne nella dichiarazione dei redditi.

⁵⁷ Se una persona (ricercatore, manager ecc.) trasferisce la propria residenza anagrafica in Italia dopo il 2 luglio, diviene fiscalmente residente solo dal 1° gennaio successivo, anno in cui decorre la tassazione agevolata.

Italia e nei 3 anni successivi. Se il docente o il ricercatore trasferisce la residenza all'estero nel periodo agevolato, l'agevolazione viene meno a partire dal periodo di imposta in cui egli risulti non più fisicamente residente in Italia. Eventuali altri redditi per attività svolte all'estero sono tassati integralmente. La disciplina agevolativa concerne anche l'imponibile Irap.

Sulla stessa linea il Dlgs. n.147/2015 ha poi previsto un'agevolazione fiscale temporanea destinata ai lavoratori in possesso di laurea che trasferiscono la residenza nel territorio dello Stato italiano dopo aver svolto, in maniera continuativa, un'attività di lavoro o di studio fuori dall'Italia negli ultimi 24 mesi (conseguendo un diploma di laurea o una specializzazione *post lauream*).

Questi lavoratori, non residenti in Italia nei 5 periodi di imposta precedenti e che si impegnano a restare nel nostro Paese per almeno 2 anni, possono godere dell'esenzione dalla tassazione del 50% del reddito di lavoro autonomo o dipendente prodotto.

Se i beneficiari dell'agevolazione trasferiscono nuovamente il proprio domicilio o la propria residenza fuori dall'Italia prima di 5 anni, decadono dalla stessa con conseguente perdita dei benefici già fruiti e applicazione delle relative sanzioni e interessi.

Da ultimo, invece, il decreto crescita 2019, introdotto in Italia a seguito di pubblicazione effettuata in Gazzetta Ufficiale in data 30 aprile 2019 e convertito in legge il 28 giugno seguente, ha rivisto il sistema delle agevolazioni e degli incentivi previsti per favorire il rientro dei cervelli nel nostro paese.

Tale decreto ha reso ancora più conveniente il rientro in Italia del capitale umano che negli anni passati si era spostato all'estero per studio o lavoro.

In particolare, per i lavoratori impatriati in possesso di laurea, a partire dal 1° gennaio 2020, concorrerà alla formazione del reddito complessivo da tassare solo il 30% del reddito del lavoratore, con un abbattimento, quindi, del 70% della base imponibile e sarà necessario essere stati residenti all'estero nei 2 periodi d'imposta precedenti l'impatrio (non più 5). Per i contribuenti che scelgono di trasferire la residenza in una delle regioni del mezzogiorno (Abruzzo, Molise, Campania, Puglia, Basilicata, Calabria, Sardegna e Sicilia) la misura sarà ancora più conveniente, in quanto l'esenzione salirà al 90 per cento. Di conseguenza, il reddito prodotto in Italia concorrerà limitatamente al 10 per cento.

L'agevolazione è valida anche per i redditi di impresa prodotti dai soggetti impatriati che avviano un'attività di impresa in Italia. Infine, il decreto crescita estende alcuni benefici fiscali per ulteriori 5 periodi d'imposta in presenza di almeno un figlio minorenni, a carico o in affidamento o nel caso in cui venga acquistata un'unità immobiliare di tipo residenziale in Italia, sia dopo il trasferimento che nei 12 mesi precedenti. In queste condizioni, l'abbattimento è pari al 50%, percentuale che sale al 90% (ossia il reddito concorre entro il limite del 10%) se i figli minorenni o a carico o in affidamento sono almeno 3.

In merito invece ai docenti e i ricercatori, qualora in possesso dei requisiti di cui all'art. 44 del D.L. 78/10 convertito in legge 122/10, gli stessi vedranno incrementata la durata del regime fiscale di favore a 6 anni (non più 4).

Tutte le normative analizzate, in sostanza, prevedono forti agevolazioni fiscali per i soggetti che rientrano in Italia, in modo da favorire la produzione di reddito in Italia o comunque di favorire il rientro di capitali, attraverso l'applicazione dell'imposta sostitutiva.

Tali strumenti, comunque, per il momento, non bastano a favorire il rientro sperato, poiché è necessario che insieme alle agevolazioni vengano previste anche normative atte a favorire l'occupazione interna, per evitare alla radice il trasferimento all'estero, che costituisce, spesso, l'unica alternativa alla disoccupazione o al lavoro sottopagato interno⁵⁸.

2.8 Il sistema di dichiarazione

Chiarito il sistema internazionale e nazionale di regolamentazione dell'imposizione fiscale, occorre, a questo punto, esaminare per sommi capi le modalità con le quali l'amministrazione finanziaria nazionale sottopone a tassazione il reddito dei soggetti. È fondamentale, infatti, per completare il quadro relativo alla fiscalità nazionale, chiarire i sistemi con i quali lo Stato quantifica i redditi delle persone fisiche e giuridiche per poi assoggettarli ad imposizione fiscale.

Innanzitutto è bene premettere che le imposte sul reddito, in Italia, sono l'imposta sul reddito delle persone fisiche (anche detta IRPEF) e quella sul reddito delle società (IRES). Si comprende immediatamente, infatti, che la tassazione è ovviamente diversa per le persone fisiche e per le società, così come accade nella maggioranza degli stati europei⁵⁹.

⁵⁸FAZIO A., L'iscrizione all'Anagrafe della popolazione residente non determina automaticamente la residenza fiscale di un soggetto persona fisica: nota a margine di una peculiare pronuncia di merito, *Diritto e pratica tributaria*, 2017, n. 5, CEDAM, parte II, p. 2207

⁵⁹POMPEI M., Con la Convenzione Ocse 2017 meno conflitti sulla residenza, in *Il Fisco Oggi*, 2018,II,p. 2 e ss. disponibile su www.fiscooggi.it

È bene chiarire che tali imposte rivestono un ruolo fondamentale, attesa la rilevanza dell'incidenza che il gettito proveniente da tali prelievi ha sul bilancio dello Stato. Prima degli anni '70 del secolo scorso, infatti, il prelievo fiscale era caratterizzato per una molteplicità di imposte⁶⁰, ora tutte rientranti nella differenziazione appena riportata, che si basa non più solo sulla provenienza del reddito, ma anche e soprattutto sul soggetto che lo produce.

Tale sistema ha consentito una maggiore personalizzazione dell'imposizione fiscale, in modo da evitare le incertezze connesse alle possibili sovrapposizioni di prelievi sul medesimo reddito, attuando il principio di progressività contributiva sancito dall'art. 53 della Carta Costituzionale.

Accanto alle due grandi "famiglie di imposte" dell'IRPEF e dell'IRES, inoltre, sono previste anche le cosiddette imposte sostitutive, che hanno la funzione di consentire una ulteriore personalizzazione del prelievo fiscale, attraverso la tassazione di ulteriori forme di reddito che non rientrano nelle categorie reddituali previste dal legislatore. Esse devono essere coordinate, infatti, con le altre imposte, in modo da impedire una doppia imposizione interna di un medesimo reddito, per evitare ingiusti prelievi a scapito del soggetto.

Attraverso la dichiarazione IRPEF, da effettuarsi annualmente da parte di tutti i soggetti che producono reddito o da parte del sostituto di imposte laddove previsto, lo Stato, ed in particolare l'amministrazione finanziaria sottopone a tassazione il reddito che viene dichiarato come prodotto da un dato soggetto. Come già precedentemente esposto, infatti, a seconda della categoria nel quale il reddito viene

⁶⁰ A titolo esemplificativo si consideri che erano previste imposte sui beni mobili, sulle famiglie, o derivanti da immobili.

prodotto esso rientra comunque nel reddito imponibile ai fini del prelievo fiscale da parte dello Stato.

In ragione di ciò, potrebbe anche chiedersi perché è stata operata una distinzione tra i redditi prodotti dalle persone fisiche e quelli delle società, potendo, in entrambi i casi, gli stessi rientrare nelle categorie previste dal TUIR. Ebbene tale differenziazione si è resa necessaria al fine di consentire, da un lato, una maggiore correttezza nella tassazione dei redditi derivanti dall'attività di impresa, e, dall'altro, al fine di differenziare il trattamento fiscale per alcuni redditi, i quali, in alcuni casi, vengono o maggiormente colpiti dalle imposte, o, di converso, ricevono una agevolazione.

Sotto il primo profilo, infatti, c'è da sottolineare che il reddito può essere prodotto sia da un lavoratore autonomo che da un soggetto associativo. Nel secondo caso, la distribuzione degli utili all'interno della compagine sociale non sempre è uguale per tutti i soggetti e non sempre avviene, ed è per tale motivazione che si è resa necessaria una differenziazione che tenga conto delle peculiarità dei meccanismi societari utilizzati. Quando l'utile sociale non viene distribuito, infatti, si pone il problema di come sottoporlo a tassazione, problema che, viceversa, viene completamente superato laddove i redditi vengano distribuiti, atteso che il prelievo fiscale viene operato direttamente sul soggetto che li percepisce. Tale problematica si pone soprattutto con riferimento alle società di capitali, atteso che per quelle di persone viene comunemente adottato il cd metodo della partnership, che prevede l'attribuzione dei redditi prodotti ai soci in quota ideale, così da sottoporli comunque ad imposizione. Ma tale strumento, in presenza di compagini sociali più complesse e di frammentazione dei diritti connessi alle quote possedute, tipici delle società di

capitali, non può operare. Ecco perché con la dichiarazione IRES il legislatore intende sottoporre a tassazione i redditi delle società in maniera differenziata rispetto alle persone fisiche.

Da ultimo, come accennato, si tratta di chiarire che i soggetti che percepiscono alcune particolari categorie di reddito (come ad esempio le rendite finanziarie), devono eseguire altra dichiarazione, in modo da rendere sottoponibili a tassazione anche tali redditi. In particolare, attraverso l'applicazione delle imposte sostitutive, il soggetto che percepisce un reddito non rientrante nelle categorie ordinarie, lo vede eroso alla fonte dall'applicazione di una ritenuta, che poi andrà integrata mediante l'applicazione proporzionale dell'imposta calcolata sul reddito complessivo del soggetto. In altri casi, invece, e trattando nello specifico dei redditi derivanti da operazioni di tipo finanziario, il calcolo dell'imposta da corrispondere viene eseguito obbligatoriamente dall'intermediario finanziario, che procede, poi, al versamento all'amministrazione finanziaria.

CAPITOLO TERZO

La tassazione dei non residenti

3.1 La potestà impositiva unilaterale ma non esclusiva sui redditi prodotti in Italia dai non residenti.

Come già visto nei capitoli precedenti, la sovranità⁶¹ impositiva statale si esplica attraverso la potestà⁶² tributaria od impositiva illimitata, la quale riguarda in primis

⁶¹ "La sovranità dello Stato, intesa nel suo aspetto di sovrana potestà tributaria, può essere indagata secondo una duplice prospettiva: sotto il "profilo interno" è il modo in cui si manifesta il carattere autoritario dell'ordinamento interno dello Stato nei riguardi dei soggetti ad esso sottoposti; mentre

la possibilità per lo Stato di imporre la propria regolamentazione in materia anche oltre i confini nazionali (in questo, nello specifico, si esplica la potestà dello Stato) e, pertanto, la regolamentazione di tale fenomeno.

Per poter comprendere la portata della potestà impositiva statale, occorre avere riguardo a vari elementi: innanzitutto, la situazione giuridica del bene nella disponibilità del soggetto, la proprietà del bene oggetto di tassazione o il compimento dell'attività che produce il reddito sottoposto a tassazione. Tutto ciò, infatti, contribuisce a delimitare i cd fatti giuridici tributari, i quali permettono di mettere in relazione fatti o atti che avvengono e le norme giuridiche degli Stati.

In via generale, occorre evidenziare che uno Stato è titolare di un potere legislativo illimitato. Attraverso tale potere, pertanto, lo Stato può teoricamente regolare liberamente la propria legislazione tributaria. Nello specifico, è rimessa alla piena discrezionalità dello Stato la predisposizione delle imposte e dei criteri per la loro applicazione, così come la predisposizione delle categorie reddituali e i criteri di collegamento oggettivi e soggettivi⁶³.

Il principio della territorialità della potestà impositiva e quello della personalità della stessa si esprime attraverso la dialettica tra i criteri dello stato della fonte e quello dello stato della residenza. In entrambi i predetti criteri, infatti, si distinguono criteri oggettivi e soggettivi di collegamento. Proprio con riferimento all'utilizzo di criteri differenti, si deve precisare che lo Stato deve, per poter esercitare la propria potestà

sotto il "profilo esterno" essa attiene all'esercizio di una piena capacità di diritto internazionale dello Stato in materia impositiva nei confronti degli altri Stati". Garbarino C., *"La Tassazione del Reddito Transnazionale"*, CEDAM 1990, Pag. 97, 98.

⁶² "La potestà impositiva è un potere giuridico espresso da una legge che è quindi giuridicamente efficace, indipendentemente dall'esercizio delle potestà impositive degli altri Stati. Diversa è la pretesa impositiva che è un mero fatto empirico e cioè la semplice volontà di uno Stato di tassare una certa fattispecie." Garbarino C. *"Manuale di tassazione internazionale"*, IPSOA 2005.

⁶³ G. Falsitta, *"Corso istituzionale di diritto tributario"*, CEDAM 2007, p. 46.

impositiva al di fuori del territorio statale, esplicitamente adottare, mediante lo strumento legislativo, un criterio o un altro. Possiamo, infatti, distinguere due tipi di imposizione fiscale relativamente al concetto di territorialità: una potestà territoriale ed una extraterritoriale⁶⁴.

Con riferimento a ciò che in concreto accade, può sostenersi che il criterio viene definito attraverso il collegamento a fattori personali (*residence taxation*) e fattori reali (*source taxation*).

Si comprende senza troppi problemi, infatti, che i tributi devono essere distinti attraverso l'applicazione degli stessi sulla base dell'aspetto personale e reale della fattispecie tributaria: con riferimento all'elemento personale, questo si individua attraverso la definizione del presupposto attraverso cui il legislatore seleziona gli indici di capacità contributiva, che costituiscono, invece, il presupposto reale dell'imposizione.

Pertanto, il collegamento tra uno Stato e una fonte di reddito può essere tanto personale, ovvero relativo al collegamento tra lo Stato e il soggetto (residenza) quanto reale, e quindi relativo al collegamento tra la fonte del reddito e lo Stato (fonte).

Così, il criterio oggettivo dà rilievo al legame fra fatto imponibile e territorio ed il criterio soggettivo, all'opposto, valorizza il legame tra soggetto e territorio⁶⁵. La valorizzazione dei due criteri all'interno di uno Stato resta ovviamente nella disponibilità della potestà legislativa statale, che, come detto, è tendenzialmente piena.

⁶⁴Garbarino C., "Manuale di tassazione internazionale", IPSOA 2005, Pag.7-10.

⁶⁵ G. Falsitta, op. cit., p. 46.

In via generale, deve sottolinearsi che, quando vi è coincidenza tra Stato della fonte e Stato della residenza non sussiste alcun problema con riferimento all'imposizione fiscale, viceversa, allorquando subentra un fattore estraneo, che contribuisce a ledere la perfetta corrispondenza tra territorialità e produzione del reddito, è necessario fare riferimento ad un criterio di collegamento. È a questo punto, pertanto, che intervengono gli elementi personali o reali sui quali si può fondare la pretesa di un altro Stato dotato della medesima potestà impositiva originaria.

È possibile che si verifichi la circostanza che ci sia un concorso tra le potestà impositive degli stati, i quali possono utilizzare sia il criterio della fonte che della residenza, con possibile sovrapposizione e conseguente applicazione concorrente delle discipline tributarie ad un medesimo fatto produttivo di reddito.

Per ovviare a tale dinamica che distorce la concorrenza e lede gli interessi degli operatori economici, si sono sviluppate nel tempo delle convenzioni che mirano proprio a risolvere la conflittualità tra normative tributarie dei vari stati.

Pertanto, è possibile individuare la tassazione di un reddito internazionale sia sulla base della normativa interna che di quella convenzionale, la quale viene contenuta, generalmente, in trattati o Convenzioni bilaterali. Le Convenzioni fiscali⁶⁶ sono trattati che vengono stipulati da soggetti pubblici dotati di capacità di diritto internazionale. Esse individuano i criteri diretti a risolvere o quantomeno a limitare i conflitti delle pretese fiscali di due Stati sovrani dotati di potestà impositiva originaria che assumono la veste di Stati Contraenti.

⁶⁶ Le funzioni delle Convenzioni sono principalmente tre: eliminare la doppia imposizione internazionale, derivante dalla sovrapposizione delle pretese impositive degli Stati; risolvere le controversie; prevenire e combattere l'evasione fiscale. La Convenzione di Vienna del 23 maggio 1969, in vigore dal 27 gennaio 1980, stabilisce la disciplina relativa al procedimento di formazione dei trattati internazionali, valevole anche per le Convenzioni fiscali: la fase delle trattative; quella dell'autenticazione ed infine la ratifica e lo scambio delle ratifiche.

Si parla, a tal proposito, di “diritto convenzionale tributario”. In Italia tale porzione di diritto è costituita da tutte le convenzioni concluse dall’Italia (cd. *Treaty network*), e le norme ivi contenute prevalgono rispetto alle norme di diritto tributario interno. Alla luce di tutto questo appare evidente che lo studio del diritto tributario internazionale, e più nello specifico della fiscalità internazionale, deve tenere in considerazione il conflitto che può nascere fra le pretese impositive statuali. Deve pertanto basarsi su una indagine coordinata dei fondamenti dell’esercizio della potestà impositiva di ogni Stato e dei criteri per la ripartizione dei conflitti tra norme promananti da diversi ordinamenti e che hanno ad oggetto fattispecie impositive caratterizzate da elementi di estraneità rispetto ad un unico ordinamento, ossia il reddito transnazionale, o prodotto su base internazionale⁶⁷.

Il “reddito transnazionale” può definirsi come il reddito che deriva da una fattispecie che ha elementi personali o reali di estraneità rispetto alla normativa interna di uno Stato e subisce i criteri di collegamento personali o reali di uno o più altri Stati. Tale tipologia di reddito, quindi, è potenzialmente soggetto alla potestà impositiva di più di uno Stato, poiché ogni fattispecie produttiva di reddito con elementi di estraneità rispetto ad un solo Stato, posta in essere da un dato soggetto, può essere oggetto della potestà impositiva di ogni Stato. In genere, comunque, i problemi di sovrapposizione impositiva si rilevano con riferimento allo stato della fonte e a quello della residenza. Tale sovrapposizione dà luogo ad un fenomeno che risulta essere fortemente osteggiato dagli Stati e dal mercato: la doppia imposizione internazionale (per una trattazione ordinata dell’argomento si rinvia al paragrafo successivo).

⁶⁷ C. Garbarino, “La tassazione del reddito transnazionale”, CEDAM 1990, Pag. 143-144

C'è comunque da evidenziare che il problema della localizzazione dei redditi si pone, quasi esclusivamente, per i soggetti non residenti, poiché la residenza costituisce un criterio di collegamento personale che vale a assoggettare a tassazione i redditi derivanti da qualsiasi fonte.

L'ordinamento tributario italiano è informato a siffatto principio, in quanto prevede che l'imposta si applica⁶⁸ sul reddito complessivo del soggetto, formato per i residenti da tutti i redditi posseduti, ma non prevede criteri di localizzazione per i redditi prodotti all'estero da soggetti residenti.

Quindi i redditi tassabili sono i redditi prodotti all'estero dai soggetti residenti in Italia, oppure i redditi prodotti in Italia dai soggetti residenti in altro Stato.

Nel primo caso l'Italia è il cd "Stato della residenza" ed ha una potestà impositiva "illimitata" e tassa i redditi dei propri residenti ovunque essi siano prodotti, cd. *Worldwide taxation*⁶⁹ o *residence taxation*. Nel secondo caso l'Italia è lo "Stato della fonte" ed ha una potestà impositiva limitata, così da poter tassare i redditi dei non residenti soltanto se sono stati prodotti nel territorio dello Stato. Si parla a tal proposito di "*source taxation*". Pertanto, deve affiancarsi al criterio soggettivo della residenza, che vale a sottoporre a tassazione il reddito globale prodotto dal soggetto residente, a prescindere dalla fonte dello stesso, quello oggettivo che determina il prelievo limitandolo esclusivamente ai redditi prodotti entro il territorio dello Stato della fonte.

⁶⁸ Art. 3 D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (TUIR).

⁶⁹ L'importanza di determinare, ai fini fiscali, lo Stato di residenza di una persona fisica deriva dal fatto che, nel nostro ordinamento, come nella maggior parte dei Paesi più sviluppati, trova applicazione il cosiddetto *worldwideprinciple*. Il diritto di imposizione viene, cioè, esercitato nei confronti di tutti i soggetti residenti, con riferimento ai redditi ovunque prodotti.

Lo Stato italiano, con riferimento ai criteri di collegamento personali, individua il concetto di “residenza fiscale”, mentre i criteri utilizzati per localizzare e assoggettare il reddito a tassazione su base internazionale si riferiscono ai concetti di stabile organizzazione e, pertanto, al trattamento delle isolate categorie di reddito.

Relativamente alla potestà impositiva concorrente dell'Italia, essa, viene limitata come Stato della fonte convenzionale se il residente in un altro Stato svolge attività dipendente in Italia ed alternativamente soggiorna nel nostro Paese per un periodo o periodi che oltrepassano in totale 183 giorni nel corso dell'anno fiscale o, in alternativa, le remunerazioni sono pagate da o per conto di un datore di lavoro che è residente in Italia (o in uno Stato terzo), ovvero l'onere delle remunerazioni è sostenuto da una S.O. o da una base fissa che il datore di lavoro ha in Italia.

Nel caso di potestà concorrente dello Stato italiano, viene applicata la normativa interna sostanziale, e quindi gli artt. 23 e ss. del D.P.R. 600/1973, ovvero il TUIR. Tali disposizioni regolano il trattamento tributario dei redditi di lavoro dipendente mediante ritenuta. L'art. 24 TUIR, invece, rubricato “Determinazione dell'imposta dovuta dai non residenti”, stabilisce alcune deroghe rispetto al regime previsto per i residenti, prevedendo che dal reddito complessivo sono deducibili soltanto gli oneri di cui alle lett. a), g), h), i), l) del comma 1 dell'art. 10 e che le detrazioni di cui all'art. 15 spettano soltanto per gli oneri indicati alle lett. a), b), g), h), h-bis) ed i) dello stesso articolo, mentre non competono le detrazioni per carichi di famiglia⁷⁰.

Nel caso di distacco⁷¹ di personale straniero, il lavoratore non residente può ricevere compensi imponibili in Italia, sia in denaro che in natura, sia da parte del proprio

⁷⁰ Art. 24 TUIR.

⁷¹ “L'ipotesi più frequente di trasferimento del personale estero in Italia è quella del cd “distacco”, in cui il rapporto di lavoro viene mantenuto con la società non residente, la quale mette il proprio

datore di lavoro distaccante che da parte del distaccatario. Il lavoratore non residente, peraltro, in base alle disposizioni contenute nell'art. 23 del D.P.R. 600/1973, non è considerato sostituto d'imposta, a meno che non abbia in Italia una sede fissa. Viene applicata la ritenuta, invece, nel caso in cui il datore di lavoro distaccante residente corrisponde compensi in denaro o natura al dipendente distaccato. Ciò a patto che tali corrisposizioni abbiano riguardo a redditi considerati imponibili in Italia per effetto dell'art. 23, comma 1, lett. c) del TUIR.

Le ritenute, inoltre, devono essere applicate anche nel caso in cui i datori di lavoro residenti corrispondano le retribuzioni a soggetti lavoratori all'estero (art. 51 TUIR), in base al disposto di cui all'art. 23, comma 1-bis del D.P.R. 600/1973.

Le convenzioni prevedono che l'altro Stato contraente detiene potestà impositiva esclusiva nella qualità di Stato della residenza nelle due seguenti ipotesi: a) il residente nell'altro Stato, anche se svolge l'attività dipendente in Italia, alternativamente non soggiorna in Italia per un periodo o periodi che oltrepassano il totale di 183 gg. nel corso dell'anno fiscale considerato, ovvero le remunerazioni non sono pagate da o per conto di un datore di lavoro che è residente in Italia (o in uno Stato terzo), ovvero l'onere delle remunerazioni è non sostenuto da una S.O. o da una base fissa che il datore di lavoro ha in Italia; b) il residente nell'altro Stato non svolge l'attività dipendente in Italia. In assenza di Convenzione, per i redditi di lavoro dipendente prodotti in Italia da non residenti, risultano applicabili invece soltanto le norme formali interne.

personale a disposizione della società italiana. Il lavoratore straniero, pur mantenendo il contratto di lavoro con la società stabilita all'estero, in tali casi presta in Italia la propria attività lavorativa a favore della società italiana. Anche in questa ipotesi bisogna verificare se la durata dell'impiego svolto sia superiore ai 183 gg., perché in questo caso il lavoratore è considerato residente in Italia e, di conseguenza, potrà applicarsi la tassazione worldwide." Persiani M., Proia G. "Contratto e rapporto di lavoro", Cedam, 2007, pag. 55.

In via generale può sostenersi che l'Italia conserva potestà impositiva nel caso in cui si verificano le condizioni per poter definire un reddito come prodotto in Italia. L'art. 23 TUIR, infatti, prevede espressamente che i redditi prodotti in Italia sono assoggettati alla tassazione prevista nel caso di collegamento con il territorio statale per un periodo di tempo determinato.

3.2 Le normative interne: art. 23 del TUIR

Alla luce di tutto quanto sin qui detto, risulta chiaro che i redditi prodotti in Italia, in virtù della normativa interna, sono quelli realizzati all'interno del territorio italiano da un soggetto non residente in Italia. Al ricorrere di tale circostanza, infatti, l'Italia rappresenta lo stato della fonte, mentre l'altro Stato è lo stato della residenza del produttore di reddito internazionale o transnazionale che dir si voglia. Con precipuo riferimento alla normativa interna, questa si compone di un reticolo normativo di rinvii operati dalle norme formali alle norme sostanziali, che vengono contenute nel TUIR. Pertanto, per poter inquadrare la disciplina relativa all'imposizione fiscale di redditi prodotti da soggetti non residenti è necessario avere riguardo a tali disposizioni normative.

Senza dubbio riveste fondamentale importanza la norma formale dettata dall'art. 23 del TUIR, il quale è applicabile alle due categorie di soggetti non residenti in Italia: le persone fisiche, che in base alla statuizione dell'art. 2 del TUIR, sono soggette al versamento dell'IRPEF, e le persone giuridiche, che invece, ai sensi e per gli effetti dell'art. 73 del TUIR, sono soggette all' IRES. Entrambe le categorie risultano essere

assoggettate ad imposizione nel caso in cui i redditi dalle stesse prodotti siano stati prodotti in Italia.

L'art. 23 del TUIR, come detta la norma fondamentale nel panorama impositivo interno, rubricato "Applicazione dell'imposta ai non residenti", ha una struttura composita: da un lato, infatti, definisce le categorie di reddito dei soggetti non residenti, sostanzialmente rapportabili alle sei categorie di reddito ex art. 6 del TUIR previste per i soggetti residenti: redditi fondiari, redditi di capitale, redditi di lavoro dipendente, redditi di lavoro autonomo, redditi d'impresa ed i redditi diversi⁷². Dall'altro lato, inoltre, indica per ogni categoria reddituale il relativo criterio di collegamento reale che attribuisce la potestà impositiva unilaterale all'Italia.

Prevede inoltre un rinvio mobile alle disposizioni del TUIR che riguardano il trattamento tributario delle varie categorie reddituali.

La citata disposizione, infatti, testualmente recita: "1. Ai fini dell'applicazione dell'imposta nei confronti dei non residenti si considerano prodotti nel territorio dello Stato: a) i redditi fondiari; b) i redditi di capitale corrisposti dallo Stato, da soggetti residenti nel territorio dello Stato o da stabili organizzazioni nel territorio stesso di soggetti non residenti, con esclusione degli interessi e altri proventi derivanti da depositi e conti correnti bancari e postali; c) i redditi di lavoro dipendente prestato nel territorio dello Stato, compresi i redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente di cui alle lett. a)⁷³ e b)⁷⁴ del comma 1 dell'art. 50; d) i redditi di

⁷² STANCATI G., Il regime tributario dell'azionariato dei dipendenti. Profili evolutivi, in Bollettino tributario n. 10 del 10 maggio 2007, p. 325

⁷³ "I compensi percepiti, entro i limiti dei salari correnti maggiorati del 20 per cento, dai lavoratori soci delle cooperative di produzione e lavoro, delle cooperative di servizi, delle cooperative agricole e di prima trasformazione dei prodotti agricoli e delle cooperative della piccola pesca".

lavoro autonomo derivanti da attività esercitate nel territorio dello Stato; e) i redditi d'impresa derivanti da attività esercitate nel territorio dello Stato mediante S.O.; f) i redditi diversi derivanti da attività svolte nel territorio dello Stato e da beni che si trovano nel territorio stesso, nonché le plusvalenze derivanti dalla cessione a titolo oneroso di partecipazioni in società residenti, con esclusione: - delle plusvalenze di cui alla lettera c-bis) del comma 1 dell'art. 67⁷⁵, derivanti da cessione a titolo oneroso di partecipazioni in società residenti negoziate in mercati regolamentati, ovunque detenute; - delle plusvalenze di cui alla lett. c-ter) del medesimo articolo derivanti da cessione a titolo oneroso ovvero da rimborso di titoli non rappresentativi di merci e di certificati di massa negoziati nei mercati regolamentati, nonché da cessione o da prelievo di valute estere rivenienti da depositi e conti correnti; - dei redditi di cui alle lettere c-quarter) e c-quinqies) del medesimo articolo derivanti da contratti conclusi, anche attraverso l'intervento d'intermediari, in mercati regolamentati; g) i redditi imputabili a soci associati o partecipanti non residenti, di cui agli articoli 5 "Redditi prodotti in forma associata"; 115 "Opzione per la trasparenza fiscale" e 116 "Opzione per la trasparenza fiscale delle società a ristretta base proprietaria".

2. Indipendentemente dalle condizioni di cui alla lettere c), d), e) ed f) del comma 1 si considerano prodotti nel territorio dello Stato, se corrisposti dallo Stato, da soggetti residenti nel territorio dello Stato o da S.O. nel territorio stesso dei soggetti non residenti: a) le pensioni, gli assegni ad esse assimilati e le indennità di fine rapporto

⁷⁴ Le indennità ed i compensi percepiti a carico di terzi dai prestatori di lavoro dipendente per incarichi svolti in relazione a tale qualità, ad esclusione di quelli che per clausola contrattuale devono essere riservati al datore di lavoro e di quelli che per legge devono essere riservati allo Stato".

⁷⁵ Le plusvalenze, diverse da quelle realizzate mediante cessione a titolo oneroso di partecipazioni qualificate, realizzate mediante cessione a titolo oneroso di azioni o di ogni altra partecipazione al capitale o al patrimonio de società di cui all'art.5, escluse le associazioni di cui al comma 3, lettera c), e dei soggetti dell'art.73, nonché di diritti o titoli attraverso cui possono essere acquisite le predette partecipazioni. Il medesimo art. 67 effettua delle ulteriori assimilazioni alle dette plusvalenze ai num. 1) e 2) della c-bis).

di cui alle lettere a), c), d), e) e f) del comma 1 dell'art. 17, rubricato " Tassazione separata"⁷⁶; b) i redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente di cui alle lettere c), c-bis), f), h), h-bis), i) ed l) del comma 1 dell'art. 50 "Redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente"; c) i compensi per l'utilizzazione di opere dell'ingegno, di brevetti industriali e di marchi di impresa nonché di processi, formule e informazioni relativi ad esperienze acquisite nel campo industriale, commerciale e scientifico; d) i compensi conseguiti da imprese, società o enti non residenti per prestazioni artistiche o professionali effettuate per loro conto nel territorio dello Stato. Si tenga presente che le norme sostanziali del TUIR oggetto di rinvio da parte dell'art. 23 TUIR, contengono la definizione dei redditi della categoria di cui l'art. 23 stesso e disciplinano concretamente la fattispecie. Queste ultime, ossia le norme sostanziali, sono contenute nel TUIR e si ripartiscono in norme per la tassazione in Italia delle persone fisiche, artt. 2; 3; 23 del Titolo I – Capo I; delle società ed enti commerciali, artt. 151 e 152 del Titolo II - CAPO IV; e degli enti non commerciali, a cui sono dedicati gli artt. 153 e 154 del Titolo II - CAPO V."

Il meccanismo dei rinvii utilizzato dal riportato articolo non è di semplice lettura, ma consente agli operatori economici di comprendere, a seconda della categoria di appartenenza ed in base al bene oggetto di imposizione, a quale regime impositivo si va incontro. Tale disciplina, ovviamente, andrà integrata con quella convenzionale o con quella dell'altro Stato nel caso in cui il reddito sia tassato anche altrove⁷⁷.

⁷⁶ "L'imposta si applica separatamente sui seguenti redditi: a) trattamento di fine rapporto di cui all'art. 2120 del c.c. ed indennità equipollenti, comunque denominate [...]; c) indennità percepite per la cessazione dei rapporti di collaborazione coordinata e continuativa, di cui al comma 2 dell'art. 53 [...]; d) indennità per la cessazione di rapporti di agenzia delle persone fisiche e delle società di persone; e) indennità percepite per la cessazione da funzioni notarili; f) indennità percepite da sportivi professionisti al termine dell'attività sportiva [...]."

⁷⁷ MELIS G, I redditi di lavoro dipendente e il diritto comunitario, in AA.VV., La mobilità transnazionale del lavoratore dipendente: profili tributari, Padova, 2006, pp. 1-32

3.3 Le doppie imposizioni

Come visto, il fenomeno della doppia imposizione fiscale deve essere definito come il risultato della contemporanea applicazione di normative tributarie di due stati, entrambe basate sul principio della potestà impositiva originaria statale. Attualmente, la doppia imposizione rappresenta una cd. "distorsione fiscale all'investimento", poiché rappresenta un ostacolo al raggiungimento dell'efficienza fiscale. Infatti la sua applicazione comporta un doppio prelievo fiscale che è superiore a quello che viene eseguito su soggetti che si trovano in una posizione reddituale identica ma con situazioni diverse dal punto di vista della residenza. Tale fenomeno costituisce, ovviamente, un disincentivo agli investimenti esteri, poiché il potenziale investitore non è indotto ad eseguirlo, poiché verrebbe colpito duramente sotto il profilo fiscale.

Tale fenomeno, infatti, comporta che alcuni paesi sfruttino la possibilità di abbassare il carico fiscale per gli investimenti stranieri in modo da attirarli all'interno del proprio territorio nazionale⁷⁸. La doppia imposizione rappresenta un problema che si manifesta a causa dell'assenza di una normativa internazionale unitaria che possa governare il fenomeno con precisione e determinazione, così come accade negli ordinamenti nazionali. In Italia, ad esempio, la norma di riferimento è rappresentata dall'art. 163 TUIR⁷⁹.

⁷⁸MARINI G, Le indennità per i trasferimenti internazionali ed i servizi prestati all'estero, in AA.VV., La mobilità transnazionale del lavoratore dipendente: profili tributari, Padova, 2006, pp. 101-114

⁷⁹ "Divieto di doppia imposizione. La stessa imposta non può essere applicata più volte in dipendenza dello stesso presupposto, neppure nei confronti di soggetti diversi".

Nonostante la mancanza di una norma internazionale che vada a disciplinare compiutamente la materia, c'è da sottolineare che il fenomeno della doppia imposizione è generalmente vietato all'interno della quasi totalità dei sistemi fiscali statali, in ragione del fatto che esso costituisce una ingiustificata violazione del principio *ne bis in idem*.

A questo punto è opportuno precisare che la doppia imposizione va distinta in "doppia imposizione economica" e "doppia imposizione giuridica" oltre che in "doppia imposizione interna" e "doppia imposizione internazionale".

Per "doppia imposizione economica" si intende l'applicazione di una duplice imposizione fiscale a danno di soggetti diversi, relativamente a redditi di identica natura. Si pensi, ad esempio, alla tassazione che si impone al reddito di una società e anche agli utili che vengono distribuiti ai soci della stessa⁸⁰.

La "doppia imposizione economica" si definisce "interna" nel caso in cui riguarda le pretese impositive di un singolo Stato, mentre è "internazionale" se riguarda le pretese impositive di più Stati (due Stati). Utilizzando il medesimo esempio di poco prima, si pensi al caso in cui i soci della società siano residenti o nel medesimo stato in cui ha sede la società o in uno Stato diverso.

Nel primo caso, infatti, si tratta di "doppia imposizione economica interna"; nel secondo, invece, lo Stato di residenza della società tassa la società sugli utili prodotti, mentre lo Stato di residenza del socio lo tassa sugli utili distribuiti, e vi è quindi "doppia imposizione economica internazionale".

⁸⁰REVELANT P, Il lavoro dipendente all'estero tra diritto interno e normativa convenzionale, in *Corr. trib.*, 2007, pp. 3545-3552

Con l'espressione "doppia imposizione giuridica" ci si riferisce alla duplice tassazione, in capo allo stesso soggetto dello stesso reddito. In questo caso cambia la qualificazione giuridica operata dallo stato con riferimento al reddito assoggettato ad imposizione. Si tratta del caso in cui uno stesso reddito rientra a far parte di più di una categoria reddituale.

Anche in questo caso la "doppia imposizione giuridica" può essere "interna" nel caso in cui riguardi pretese impositive di un singolo Stato, mentre si definisce "internazionale" allorquando riguardi pretese impositive di più Stati (due Stati).

Si tenga mente al caso in cui uno stesso soggetto persona fisica sia assoggettato due volte per un medesimo reddito prodotto dallo stesso Stato "A": in questo caso si avrà un classico caso di "doppia imposizione giuridica interna". Viceversa, nel caso in cui la persona fisica venga tassata sia dallo "Stato A" della propria residenza che dallo "Stato B" della fonte del proprio reddito ivi prodotto, vi sarà "doppia imposizione giuridica internazionale".

Come detto, la doppia imposizione giuridica interna, integrando un classico caso di violazione del divieto del ne bis in idem, viene vietata nella quasi totalità degli ordinamenti giuridici interni. Nel caso dell'Italia, ad esempio, l'art. 163 TUIR dispone espressamente che la stessa imposta non può essere applicata più volte in dipendenza dello stesso presupposto, e ciò anche nel caso in cui si tratti di soggetti diversi⁸¹.

Un caso particolare di simultanea presenza di "doppia imposizione internazionale" sia economica che giuridica si verifica nei flussi di dividendi fra società residenti in Stati diversi. In questo caso, infatti, lo Stato di residenza non solo tassa la società

⁸¹REVELANT P, Il lavoro dipendente all'estero tra diritto interno e normativa convenzionale, in Corr. trib., 2007, pp. 3545-3552

sugli utili prodotti, mentre lo Stato di residenza del socio tassa lo stesso sugli utili distribuiti (“doppia imposizione economica internazionale”), ma lo Stato di residenza della società preleva anche una ritenuta sui dividendi pagati al socio non residente, cosicché essi saranno gravati da un prelievo direttamente e giuridicamente sostenuto dal socio non residente che riceve i dividendi al netto delle ritenute (“doppia imposizione giuridica internazionale”).

Con riferimento al fenomeno della doppia imposizione internazionale, questo si verifica generalmente nelle ipotesi di applicazione congiunta di potestà impositive unilaterali, poiché la mancanza di una disciplina unitaria genera tale spiacevole fenomeno. L'unico sistema che in qualche modo riesce a limitare tale fenomeno è dato dalle Convenzioni internazionali, che contribuiscono a risolvere alla radice il problema della doppia imposizione, regolando alla radice il fenomeno del prelievo fiscale internazionale. Anche se non in maniera decisiva, quindi, lo strumento convenzionale è l'unico che riesce in qualche modo ad arginare il fenomeno, ed infatti rappresenta la tecnica più utilizzata dagli Stati per risolvere il problema. Resta comunque il fatto che le Convenzioni rappresentano, per lo più dei fenomeni di tipo bilaterale, e pertanto non è semplice regolare tutta la materia in maniera uguale per tutti gli operatori economici⁸².

Trattandosi di fenomeni estremamente dannosi per le economie globali, tutti gli Stati hanno sviluppato norme, sia interne che convenzionali, per eliminarlo, o quantomeno limitarlo al minimo, generalmente attraverso l'adozione di tre modalità: a) l'esenzione dei redditi prodotti all'estero, cd. “*exemption method*”; b) deduzione dalla base imponibile delle imposte pagate all'estero, cd. “*reduction method*”; c)

⁸²TINELLI G, La nuova disciplina fiscale del reddito di lavoro dipendente prodotto all'estero, in Riv. dir. trib.,2000, pp. 269-290

detrazione dall'imposta sul reddito del tributo pagato all'estero sui redditi ivi prodotti, attribuendo al soggetto passivo un credito d'imposta, cd. "foreign tax credit". Anche l'ordinamento italiano utilizza i citati metodi, differenziando a seconda della tipologia di reddito di riferimento.

3.4 Il credito di imposta

Senza dubbio il metodo maggiormente utilizzato e che rappresenta quello più importante, è quello del credito d'imposta, utilizzato per i redditi prodotti all'estero. La relativa disciplina è contenuta nell'art. 165 TUIR. Il calcolo del credito di imposta viene basato sul rapporto di detraibilità, con la limitazione della cd. detrazione ordinaria e dell'eventuale riporto delle eccedenze di credito.

Il rapporto di detraibilità è costituito, al numeratore, dai redditi prodotti all'estero in base all'art. 23 TUIR, con le particolarità costituite dai redditi prodotti all'estero e solo parzialmente tassabili e dalle limitazioni della *country limitation*, mentre al denominatore, dal reddito complessivo prodotto dal soggetto, considerato al netto delle perdite. La detrazione viene limitata alla quota dell'imposta dovuta nello Stato di residenza sul reddito prodotto all'estero, rapportando l'imposta dovuta in Italia alle imposte pagate all'estero. Tale calcolo genera la cd. "limitazione ordinaria" al credito d'imposta. Con riferimento alla nozione di "imposta pagata all'estero" essa viene individuata all'esito del prelievo da parte dello stato estero e tenendo conto del periodo nel quale il reddito è stato prodotto in terra straniera.

Se l'imposta pagata a titolo definitivo all'estero sul reddito prodotto all'estero risulta essere inferiore alla quota di imposta italiana relativa al medesimo reddito, si verifica una cd. "eccedenza" di credito, pari quindi alla differenza tra imposta estera ed imposta italiana. Tale eccedenza viene recuperata attraverso il cd riporto indietro o in avanti.

Da ultimo, il cd. "tax sparing credit" è un credito di imposta figurativo previsto da Convenzioni concluse dall'Italia in relazione ai redditi esteri esenti⁸³.

A questo punto, appare utile riportare parte del testo dell'art. 165 TUIR, in modo da dare contezza della dicitura legislativa. La rubrica del citato articolo è "Credito d'imposta per i redditi prodotti all'estero", mentre il primo comma testualmente recita: "1. Se alla formazione del reddito complessivo concorrono redditi prodotti all'estero, le imposte ivi pagate a titolo definitivo su tali redditi sono ammesse in detrazione dall'imposta netta dovuta fino alla concorrenza della quota d'imposta corrispondente al rapporto tra i redditi prodotti all'estero ed il reddito complessivo al netto delle perdite di precedenti periodi d'imposta ammesse in diminuzione. 2. I redditi si considerano prodotti all'estero sulla base di criteri reciproci a quelli previsti dall'articolo 23 per individuare quelli prodotti nel territorio dello Stato. 3. Se concorrono redditi prodotti in più Stati esteri, la detrazione si applica separatamente per ciascuno Stato" e al comma 10 che "Nel caso in cui il reddito prodotto all'estero concorra parzialmente alla formazione del reddito complessivo, anche l'imposta estera va ridotta in misura corrispondente".

Occorre, in ultima analisi brevemente accennare alla possibilità che anche una persona fisica lavoratrice residente in Italia possa essere assoggettata a doppia

⁸³ CROVATO F., Il lavoro dipendente nel sistema delle imposte sui redditi, Padova, 2001, p. 148 e ss.

imposizione. Come già detto, infatti, generalmente il lavoratore dipendente che produce reddito in Italia è assoggettato al principio (che vale per tutti i soggetti residenti) del «reddito mondiale», grazie al quale, ai fini dell'imposizione personale, i soggetti residenti ai fini fiscali in Italia sono assoggettati a tassazione per tutti i redditi posseduti ovunque prodotti (art. 3, comma 1, del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, come modificato dal D.Lgs. n. 344/2003).

Anche il lavoratore dipendente residente in Italia che mantiene tale residenza e che effettua la propria attività lavorativa presso una società che anch'essa ha sede sul territorio italiano può trovarsi ad essere inviato a lavorare all'estero dal proprio datore di lavoro, anche solo per periodi temporanei. Si tratta di quel fenomeno meglio conosciuto con il termine di «trasferta». In tali casi il lavoratore non cambia datore di lavoro e la propria attività lavorativa viene prestata all'estero per un periodo in genere breve⁸⁴.

In questo caso, pertanto, il reddito prodotto all'estero viene tassato in base al principio ordinario, anche perché il sostituto di imposta costituito dal datore di lavoro comunque deve corrispondere le tasse dovute allo stato italiano.

Nel caso in cui il lavoratore persona fisica è non residente nel territorio dello Stato, l'art. 23 TUIR contribuisce a definire i criteri di localizzazione delle imposte e dei redditi. Il comma 1 lettera c) della citata disposizione, infatti, prevede che ai fini dell'applicazione dell'imposta nei confronti dei soggetti non residenti si considerano prodotti nel territorio dello Stato i redditi di lavoro dipendente derivanti da attività esercitate nel territorio dello Stato. Accanto a tale presupposto, occorre inoltre che la prestazione resa sul territorio Italiano sia caratterizzata da continuità e collegamento

⁸⁴ GARBARINO C., Manuale di tassazione internazionale I edizione, IPSOA, 2005, p. 147 e ss.

con il territorio, anche in relazione agli obiettivi che il datore di lavoro intende realizzare.

Resta salva la potestà impositiva dello Stato della residenza del lavoratore e l'eventuale eliminazione della doppia imposizione con l'applicazione del credito d'imposta⁸⁵. In questo caso soccorrono le relative norme convenzionali (art. 23 A/B del Modello OCSE) o nazionali (art. 165 del TUIR) prevedono il meccanismo dell'esenzione o del credito d'imposta.

CAPITOLO QUARTO

Le convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni.

4.1 Introduzione

Per risolvere il problema del concorso di potestà impositive è permesso ad ogni Stato di poter stipulare con altri Stati convenzioni bilaterali o multilaterali. Queste ultime sono fonti scritte che presuppongono un accordo tra gli Stati e vengono stipulate tra Stato della residenza e Stato della fonte, chiamati anche Stati contraenti⁸⁶. Le convenzioni per evitare le doppie imposizioni sono trattati internazionali con i quali i Paesi contraenti regolano l'esercizio della propria potestà impositiva al fine di eliminare le doppie imposizioni sui redditi e/o sul patrimonio dei rispettivi residenti. Oltre ad evitare le doppie imposizioni, le Convenzioni hanno anche lo scopo di

⁸⁵ FANELLI R. "Il lavoro dipendente all'estero" in Corsi di pratica professionale / Maggio 2004 / N. 5, p. 23.

⁸⁶ Pozzo, *L'interpretazione delle Convenzioni Internazionali contro la doppia imposizione*, in Diritto tributario internazionale, (Coordinato da Uckmar), Padova, 2005.

prevenire l'evasione e l'elusione fiscale e per tale motivo prevedono disposizioni sulla cooperazione amministrativa.

Tali convenzioni/trattati sono ispirati al modello di convenzione elaborato in sede OCSE periodicamente aggiornato e a cui l'Italia fa riferimento per disciplinare i propri accordi con gli Stati comunitari ed extracomunitari. Le Convenzioni possono riguardare le imposte sul reddito e, talvolta, alcuni elementi del patrimonio.

L'Italia ha stipulato con numerosi Paesi esteri⁸⁷, comunitari e non, Convenzioni bilaterali per evitare le doppie imposizioni sul reddito e sul patrimonio. Le stesse stabiliscono come deve essere ripartito il potere impositivo tra i due Stati contraenti, regolamentando il trattamento fiscale delle singole categorie di reddito. Tali accordi prevedono, a seconda delle tipologie interessate, la possibilità che entrambi gli Stati prelevino un'imposta sullo stesso reddito (tassazione concorrente) oppure talvolta la tassazione esclusiva da parte di uno Stato.

In un ambiente competitivo di dimensione globale, tali trattati assumono rilevanza per i contribuenti e per la salvaguardia dei flussi di reddito da parte delle amministrazioni finanziarie e le connesse opportunità di *tax planning* e di arbitraggio

⁸⁷ La prima convenzione contro la doppia imposizione della storia italiana è stata sottoscritta il 6 aprile 1922 in via multilaterale con gli Stati di Austria, Ungheria, Regno di Jugoslavia, Polonia e Romania. Era caratterizzata dal principio secondo il quale la ripartizione del potere di imposizione tra lo Stato in cui il reddito veniva prodotto e lo Stato in cui risiedeva il beneficiario doveva essere effettuata ponendo una distinzione tra le imposte indirette e dirette. Le imposte indirette erano considerate di competenza dello Stato nel quale si trovava il bene tassato, mentre quelle dirette erano tassate nel paese di residenza fiscale del contribuente, ovvero in quello nel quale era prestata l'attività nel caso di redditi da lavoro, introducendo così il concetto di "stabile organizzazione". Al fine di tutelare il contribuente era stabilito che, nel caso di doppia imposizione, questi poteva sporgere reclamo all'autorità fiscale dello Stato in cui aveva la cittadinanza. Quando il reclamo veniva accolto, l'amministrazione finanziaria del proprio Stato doveva contattare quella in cui il contribuente risiedeva per comporre la controversia. Sulla base di questa prima convenzione, nel 1925 ne venne stipulata una successiva con la Germania, alla quale seguirono quelle con la Francia del 1930 e con il Belgio nel 1931. GIANOLA G., "L'interpretazione del diritto tributario: la succursale e la stabile organizzazione nell'ordine nazionale e internazionale", CEDAM, 1999, p. 147 e ss.

internazionale. La conoscenza dello strumento convenzionale acquista un'importanza strategica per gli operatori economici che investono all'estero⁸⁸.

La funzione delle Convenzioni contro le doppie imposizioni è quindi di evitare la doppia imposizione in senso giuridico ovvero quella che riguarda uno stesso soggetto per uno stesso reddito in due Stati diversi. Diverso è, come evidenziato, il caso della doppia imposizione in senso economico che coinvolge, invece, uno stesso reddito o patrimonio di due differenti soggetti. Si tende in tal modo a proteggere il commercio internazionale grazie al quale gli Stati traggono enormi profitti. Si stabiliscono criteri con i quali gli Stati individuano con facilità quale può avanzare diritti nei confronti del contribuente in questione.

4.2 Il procedimento di formazione delle convenzioni fiscali.

La convenzione contro la doppia imposizione nasce sempre in primo luogo da una decisione politico – diplomatica⁸⁹. L'iniziativa viene presa dalle autorità diplomatiche di un paese che propongono alle autorità dell'altro paese la presa in esame di una convenzione su questa materia. Tale decisione viene assunta di solito a seguito della pressione della comunità economica che fa affari con il paese in questione.

Le convenzioni per evitare le doppie imposizioni entrano a far parte dell'ordinamento giuridico al termine di una procedura che è inoltre tecnico – giuridica, divisa in diverse fasi.

⁸⁸ Valente P., *Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni*, Ipsoa, 2016.

⁸⁹ Maisto G., *Convenzioni internazionali per evitare le doppie imposizioni*, Giuffrè Editore, Milano, 2008.

La prima fase si concretizza nello studio di fattibilità che permette di valutare le ragioni di opportunità politica ed economica che sono alla base della firma di un accordo bilaterale con un determinato Stato. Questa fase prevede una serie di contatti diplomatici e, in quanto tale, rientra nelle competenze del ministero per gli Affari Esteri. Effettuato questo studio, entrano in gioco le Amministrazioni finanziarie dei due paesi in questione che si relazionano per valutare la fattibilità tecnica del trattato. I *draft* (bozze di accordo) vengono scambiati tra le amministrazioni e si cerca un accordo, visto che entrambe le parti avranno delle preferenze specifiche.

I *draft* quindi vengono ricevuti e esaminati con l'ordinamento interno e comunitario, se non esistono incompatibilità vengono approvati e considerati come base per l'inizio del negoziato. Quest'ultimo, una volta ricevuto, viene sottoposto all'esame degli esperti dell'Amministrazione finanziaria. Se non esistono pretese vistosamente incompatibili con l'ordinamento giuridico interno e comunitario allora si fissa un primo incontro ufficiale con la delegazione estera per iniziare la negoziazione del trattato.

Le delegazioni italiane sono composte da esperti del Dipartimento per le politiche fiscali, dell'Agenzia delle Entrate e da un rappresentante diplomatico. Normalmente uno dei *draft* viene assunto come base per le trattative, per cui si parte da qui per modificare gli articoli e stendere il trattato finale che dovrà essere sottoposto al ministro dell'economia e alla ratifica del parlamento⁹⁰. A differenza di una legge normale non è il voto in parlamento e la pubblicazione in gazzetta che perfeziona la norma e la rende valida. È necessario che l'altro Stato ratifichi la convenzione anch'esso. Se ciò avviene allora la Convenzione si considera in vigore. Di

⁹⁰Vial E., *Fiscalità internazionale in pratica*, in *Il Sole 24Ore*, 2010 – 394.

conseguenza se uno Stato ratifica la Convenzione prima dell'altro occorre attendere l'approvazione da parte di quest'ultimo per procedere con lo scambio di note. Gli articoli infatti devono essere esaminati, modificati ed approvati uno per volta fino alla stesura del trattato finale che viene siglato dai Capi delegazione (c.d. parafatura). L'emanazione della legge di ratifica non perfeziona l'iter procedurale. La Convenzione, infatti, non entra in vigore fino a quando non si concretizza lo scambio degli strumenti di ratifica con l'altro Paese che consiste nello scambio, per le vie diplomatiche ufficiali, degli estremi delle rispettive leggi di ratifica.

In una recente sentenza della Corte di Cassazione si è affermato il principio di diritto secondo cui le previsioni recate nelle convenzioni contro le doppie imposizioni possono trovare applicazione anche nel caso in cui non si manifesti, in concreto, alcun rischio di doppia imposizione internazionale in ragione del fatto che lo Stato al quale pattiziamente compete in via esclusiva l'esercizio del potere impositivo non lo eserciti per norma interna⁹¹.

4.3 Le funzioni delle convenzioni

Come evidenziato, le convenzioni internazionali costituiscono uno strumento utile ed efficace contro la doppia imposizione. Si tratta di uno strumento di politica internazionale tributaria necessario per evitare il fenomeno per cui lo stesso presupposto sia soggetto due volte a tassazione in due diversi Stati⁹². I rapporti tributari tra i soggetti che operano negli Stati firmatari del trattato sono regolati dallo

⁹¹ Cassazione n. 25219 dell'11 ottobre 2018.

⁹² Maisto G., *Convenzioni internazionali per evitare le doppie imposizioni*, Giuffrè, Milano, 2015.

stesso. Tale strumento ha lo scopo di evitare la tassazione del reddito sia nel paese in cui questo è stato prodotto sia nel paese di residenza del soggetto che lo ha prodotto. La doppia imposizione costituisce, senza dubbio, un ostacolo alla circolazione dei fattori produttivi nel contesto dell'UE. Il rischio di subire un duplice prelievo può dissuadere il soggetto dall'avvalersi delle libertà fondamentali. Tale timore viene tutelato dalle Convenzioni contro la doppia imposizione anche se la Corte di Giustizia non ha finora affermato l'esistenza di un generale divieto di doppia imposizione contrario a tali libertà. Ogni Trattato tra due o più Stati contraenti risulterà unico perché avrà delle particolarità che lo differenziano dagli altri in quanto gli Stati sono liberi di decidere quali clausole inserire a seconda delle loro esigenze. L'importanza della convenzione deriva dalle funzioni che essa svolge e che sono:

- a) risolvere casi di doppia residenza, riservando la residenza al paese in cui la società è amministrata;
- b) eliminare la doppia imposizione mediante il metodo del credito di imposta o dell'esenzione;
- c) limitare le ritenute alla fonte sui flussi di dividendi, interessi e royalties;
- d) prevedere la procedura amichevole tra gli Stati quando la convenzione non risulta efficace. Attraverso la procedura amichevole le autorità degli Stati coinvolti hanno l'obbligo di attivarsi presso le autorità dell'altro Stato per assegnare una tassazione conforme a quanto prevede la convenzione. Inoltre le procedure amichevoli hanno la funzione di far coordinare gli Stati nel dare interpretazioni univoche ai termini usati nella convenzione;
- e) permettere lo scambio di informazioni tra gli Stati per combattere l'evasione fiscale.

È bene sottolineare però come le convenzioni non eliminino del tutto la doppia imposizione in quanto spesso per determinate categorie di reddito viene prevista la tassazione concorrente tra i due Stati.

Per potestà impositiva concorrente si intende quel meccanismo di tassazione che prevede una tassazione, sempre con finalità di recupero di eventuali somme oggetto di evasione, tra lo Stato di residenza e lo Stato della fonte del reddito. Questa tipologia di distinzione, evidente soprattutto se a tale concetto si contrappone quello di potestà impositiva esclusiva, è sempre stato oggetto di specifiche contrapposizioni, soprattutto con riferimento ai limiti alla potestà degli Stati di tassare delle fattispecie prive di ragionevole collegamento, oggettivo e soggettivo con il territorio. L'approccio classico distingue, infatti, tra territorialità materiale e formale e sostiene che nessun limite si pone agli Stati sotto il primo profilo, ossia quello di emanazione della norma con conseguente libertà di ciascun ordinamento di colpire presupposti privi di collegamento con il territorio.

4.4 Rapporto tra diritto convenzionale e diritto interno

Come tutte le convenzioni internazionali, anche quelle contro la doppia imposizione sono sovraordinate alla legge nazionale e, nei casi in cui è previsto, prevalgono su questa così che il giudice tributario sarà tenuto a disapplicare la normativa interna per applicare quanto previsto dalla Convenzione. Come affermato dalla giurisprudenza⁹³, le disposizioni contenute in una Convenzione internazionale contro le doppie imposizioni assumono carattere di specialità, e quindi, devono essere poste sul gradino più alto della gerarchia delle fonti del diritto, nell'ambito

⁹³ Commissione Tributaria Provinciale di Milano, con la sentenza n. 294/5/2012.

della materia da queste disciplinate. In caso di contrasto tra normativa interna e disposizioni contenute nelle Convenzioni suddette, queste ultime devono prevalere sulla base del criterio di specialità, senza prendere in considerazione, come sostenuto dall'Amministrazione finanziaria, il criterio della successione delle leggi nel tempo. Come evidenziato da un autorevole autore "poiché le norme convenzionali prevalgono sulle norme interne, allora in relazione alle diverse fattispecie, si applicano i criteri di collegamento previsti dalle norme convenzionali, con la conseguenza che, in base ad esse, la potestà impositiva spetta allo Stato contraente nei riguardi dei quali si verifica il criterio di collegamento previsto dalle norme convenzionali stesse"⁹⁴.

Le norme convenzionali, le quali prevalgono su quelle interne, non entrano però in contrasto con queste ultime. Infatti, se la norma interna di uno Stato non prevede la tassazione per un determinato reddito, anche se la convenzione attribuisce a quello Stato il potere di tassare quel reddito, lo stesso non viene tassato⁹⁵. Inoltre, possono venire applicate, se più favorevoli per il contribuente, le disposizioni interne. In Italia questa clausola di favore è prevista dalla norma contenuta nell'art. 169 del Testo Unico. Nel valutare l'eventuale assoggettamento a tassazione di un provento conseguito in un altro Stato risulta più conveniente considerare prima quanto disposto dalla normativa interna in merito all'esistenza della tassazione per quella determinata fattispecie e successivamente, se è prevista, si procede a confrontare la normativa interna con quella convenzionale. Perché vi sia tassazione quindi ci deve

⁹⁴Garbarino C., *Manuale di tassazione internazionale*, IPSOA, 2008.

⁹⁵Maisto, *Le interrelazioni tra "diritto tributario comunitario" e "diritto tributario internazionale"*, in Riv. Dir. trib., 2006.

essere sia il requisito sancito dal criterio di collegamento della norma convenzionale sia della norma interna⁹⁶.

4.5 Il modello OCSE

Gli Stati contraenti, nello stipulare una convenzione, si ispirano a dei modelli: questi ultimi propongono delle clausole *standard* che gli Stati possono utilizzare come linea guida per formulare le loro convenzioni. Il Modello non è considerato una legge ma ha valenza di supporto e cioè di “*soft law*” ovvero una legge morbida che ha solo valore indicativo. Il Modello utilizzato in Europa è il Modello OCSE⁹⁷ che rappresenta gli interessi dei paesi industrializzati. Quest’ultimo contiene le clausole esemplificative di cui gli Stati contraenti tengono generalmente conto nella stesura delle convenzioni stipulate con gli altri Stati, pur se sono comunque liberi di modificare il modello⁹⁸.

Il primo modello fu pubblicato nel 1963 e da subito ha assunto una notevole importanza sulla negoziazione, applicazione ed interpretazione delle convenzioni e non solo tra i paesi aderenti⁹⁹.

Preliminarmente bisogna evidenziare che il Modello di Convenzione OCSE di cui si tratta è un trattato bilaterale dove i contraenti sono rappresentati dagli Stati sottoscrittori e ha lo scopo di:

⁹⁶ Cataldi, *Rapporti tra norme internazionali e norme interne*, in Dig. Disc. Pubbl., 1997.

⁹⁷ OCSE acronimo di Organizzazione per la Cooperazione e lo Sviluppo Economico.

⁹⁸ Cerrato, *La rilevanza del Commentario OCSE ai fini interpretativi: analisi critica dei più recenti indirizzi giurisprudenziali*, in Riv. Dir. Trib., 2009.

⁹⁹ Vial E., *Fiscalità internazionale in pratica*, Gruppo 24 ore, 2012.

- dirimere le problematiche che possono derivare dalla doppia sovrapposizione dei diversi sistemi fiscali con la conseguente allocazione dei diritti impositivi tra gli Stati contraenti;
- prevenire l'evasione fiscale mediante l'applicazione di uno scambio di informazioni tra le autorità fiscali degli Stati medesimi;
- eliminare la doppia imposizione giuridica che si ha, come evidenziato, quando sorge una duplice tassazione in capo allo stesso soggetto in relazione al medesimo reddito.

Con riguardo a tale ultima esigenza, i governi sottoscrittori raggiungono un accordo su quale sarà lo Stato che eserciterà la potestà impositiva sul reddito di natura transnazionale con la conseguenza che, in taluni casi, la controparte dovrà limitare la propria sovranità rinunciando a sottoporre a tassazione il reddito imponibile. A tal fine è possibile prevedere espressamente la tassazione, con riferimento ad una specifica fattispecie reddituale, in via esclusiva ad uno Stato oppure non prevedere tale ipotesi con automatico concorso di pretese impositive e la conseguente necessaria applicazione delle norme bilaterali ed interne con lo scopo di evitare comunque la doppia imposizione giuridica. Affinché il trattato abbia effettiva applicazione è necessaria la sua ratifica, lo scambio degli strumenti di ratifica rappresenta la vera entrata in vigore della convenzione, ma è possibile anticipare o procrastinare i suoi effetti secondo le volontà degli Stati sottoscrittori.

Con l'approvazione, in data 21 novembre 2017, del nuovo Modello di Convenzioni contro la doppia imposizione, l'OCSE ha introdotto novità significative che implementano le linee guida elaborate nell'ambito del progetto BEPS¹⁰⁰ articolato in

¹⁰⁰ Base Erosion and Profit Shifting.

15 *Actions*. In particolare, le maggiori innovazioni al precedente modello riguardano la disciplina anti – abuso, il concetto di stabile organizzazione e la procedura “MAP”¹⁰¹. La fiscalità internazionale è infatti uno dei settori di attività dell’OCSE.

La pubblicazione da parte dell’OCSE del nuovo Modello di Convenzione segna un punto di rottura rispetto al passato e fa seguito ai rapporti finali relativi alle azioni del progetto BEPS¹⁰². Il progetto è nato nel 2013 con l’obiettivo di sviluppare delle misure di contrasto alla c.d. erosione della base imponibile. Nel nuovo modello di Convenzione è stata evidenziata l’importanza della cooperazione amministrativa tra Stati, sia mediante lo scambio di informazioni che tramite la collaborazione nella riscossione delle imposte. Tale approccio mostra come il Modello OCSE sia finalizzato non solo a prevenire le ipotesi di doppia imposizione ma anche a consentire una piena cooperazione amministrativa tra gli Stati contraenti.

Quest’ultima rappresenta uno degli obiettivi principali del Modello di Convenzione¹⁰³. La pubblicazione del nuovo Modello segue la sottoscrizione della “*Multilateral Convention to implement Tax Treaty related measures to prevent base erosion and profit shifting*”. Tale accordo multilaterale è volto a favorire l’implementazione delle misure convenzionali in attuazione del progetto BEPS¹⁰⁴. Il nuovo modello in esame quindi non si traduce semplicemente in un aggiornamento rispetto alla versione pubblicata nel 2014 ma si colloca nell’ambito di un nuovo approccio che vede affiancarsi al formato tradizionale bilaterale quello delle Convenzioni

¹⁰¹ Mutual Agreement Procedure.

¹⁰² Per un esame delle rispettive azioni si veda Valente P., “*Erosione della base imponibile e profit shifting: pubblicati 13 rapporti OCSE*”, in *Quotidiano Ipsosa* del 15 ottobre 2015 e Valente P., *La pianificazione fiscale internazionale nell’Era BEPS*, in *Quotidiano Ipsa* del 31 ottobre 2016.

¹⁰³ Valente P. – Bagetto L., *Geofiscalità. Il Dilemma di Giano tra Cifra Tellurica e Continente Digitale*, EurilinkUniversity Press, Roma, 2017.

¹⁰⁴ Valente P., “*BEPS Actions 15: Release of Multilateral Instrument*”, in *Interlax*, Vol. 45 No. 3/17 pp. 219 – 228; Streinz R., “*Multilateral Instrument and EU Competence*”, in *Brit tax Rev.*, 3/15 p. 429.

Multilaterali, da più parti ritenute uno strumento, da un lato, più efficace nella eliminazione delle doppie imposizioni¹⁰⁵ e nel contrasto all'erosione della base imponibile e, dall'altro, più flessibile nell'adattamento ai cambiamenti dell'economia globale¹⁰⁶.

CASO: le pensioni transnazionali

Il Modello Ocse è formato da diversi Commentari, in particolare uno di questi nel 2005 ha subito delle rilevanti modifiche in materia di disciplina dei redditi derivanti da pensioni. Per quanto attiene ai redditi pensionistici transnazionali il Modello di Convenzione OCSE assume rilievo principalmente con gli artt. 18¹⁰⁷ e 19 in cui è disciplinata l'attribuzione della potestà impositiva di uno tra gli Stati contraenti. Questi ultimi contemplano una distinzione tra pensioni pubbliche e pensioni private, in funzione della natura del soggetto erogante la pensione.

L'art. 18 stabilisce che fatte salve le disposizioni del par. 2 dell'art. 19 le pensioni e le altre remunerazioni analoghe, pagate ad un non residente di uno Stato contraente in relazione ad un cessato impiego, sono imponibili soltanto in detto Stato. Il successivo par. 2 aggiunge che qualsiasi pensione pagata, ovvero proveniente da fondi costituiti da uno Stato contraente o da una sua suddivisione politica o da un suo ente locale ad una persona fisica in corrispettivo di servizi a detto Stato o suddivisione o ente locale

¹⁰⁵ Con la firma dello strumento multilaterale ha termine la prima sostanziale riforma delle regole di fiscalità internazionale da più di 100 anni, cfr. Valente P. – L. Bagetto, *Geofiscalità. Il Dilemma di Giano tra Cifra Tellurica e Continente Digitale*, EurilinkUniversity Press, Roma, 2017, pp. 15, 122, 194 – 199; Valente P., *“BEPS Actions 15: Release of Multilateral Instrument*, in *Interlax*, Vol. 45 No. 3/17 p. 220; Valente P., *Convenzioni Internazionali*, IPSOA, 2016.

¹⁰⁶ Valente P., *Rilevanza dello strumento multilaterale ai fini dell'implementazione delle misure BEPS*, in *Il Fisco*, n. 47 – 48/15.

¹⁰⁷ L'art. 18 del modello di convenzione OCSE dispone: *“fatte salve le disposizioni del paragrafo 2 dell'art. 19, le pensioni e le altre remunerazioni analoghe, pagate ad un residente di uno Stato contraente in relazione ad un cessato impiego, sono imponibili soltanto in detto Stato”*.

è imponibile solo in detto Stato. La pensione tuttavia è imponibile soltanto nell'altro Stato contraente qualora la persona fisica sia un residente di questo Stato e ne abbia la nazionalità. A fronte di quanto evidenziato può affermarsi che l'art. 18 del Modello OCSE contempla la regola generale per cui le pensioni pagate in relazione ad un impiego privato sono imponibili soltanto nello Stato di residenza del beneficiario¹⁰⁸.

Le modifiche più significative sono dirette a rendere maggiormente flessibile il "principio dell'imposizione esclusiva da parte dello Stato di residenza" delle pensioni.

Nel caso di residente in Italia che percepisca pensioni derivanti da un impiego privato sono imponibili in Italia anche se erogate da un soggetto estero. Viceversa, nel caso di pensioni pubbliche la tassazione avviene in via esclusiva nel paese nel cui interesse è stato reso il servizio in funzione del quale le pensioni vengono erogate.

Sono qualificate come pensioni private quelle corrisposte da enti, istituti od organismi previdenziali preposti all'erogazione del trattamento pensionistico. Elemento dirimente è il soggetto erogatore il quale non è lo Stato, a differenza delle pensioni pubbliche¹⁰⁹. Il commentario all'art. 18 prende in considerazione il pagamento di pensioni, qualificate come pagamenti periodici, ed il pagamento di "altre remunerazioni analoghe", concetto che fa riferimento a pagamenti effettuati in un'unica soluzione. Il trattamento fiscale delle somme versate ad un dipendente per cessato impiego presenta caratteristiche diversificate negli Stati membri dell'OCSE. Infatti, alcuni Stati considerano tali pagamenti come pensioni (private o statali) corrisposte in un'unica soluzione; altri Stati considerano tali pagamenti come

¹⁰⁸ Ferrario A. A. *I redditi di lavoro dipendente e assimilati*, Giuffrè Editore, Milano, 2012, p. 208.

¹⁰⁹ Piazza M., *Guida alla fiscalità internazionale*, Milano, 2004, p. 1005 ss.

liquidazioni per l'attività svolta; altri Stati considerano tali pagamenti come un bonus non tassabile in base alla legislazione fiscale sul reddito.

Tale norma inquadra la fattispecie mediante rinvio implicito al significato assunto dal termine pensione nella legislazione degli Stati contraenti. Il Commentario illustra che la disciplina si riferisce alle pensioni pagate in ordine ad un rapporto di lavoro dipendente nel settore privato. Nel caso in cui dovesse risultare arduo stabilire se una determinata erogazione deve comprendersi nell'alveo dei redditi di lavoro dipendente ovvero nelle pensioni, sarà la causa giuridica dell'erogazione a qualificare il tipo di reddito.

Al fine di determinare se un'erogazione possa rientrare nell'art. 18 ovvero debba essere disciplinata da altri articoli della convenzione deve essere eseguita un'analisi delle caratteristiche della prestazione quali ad esempio verificare la fonte del pagamento oppure se il pagamento è effettuato al momento o dopo la cessazione del rapporto lavorativo¹¹⁰. A fronte del mancato raggiungimento di un accordo in sede di negoziazione del modello OCSE, gli Stati contraenti potranno risolvere mediante mutuo accordo eventuali problemi sorti in merito all'imposizione di detti pagamenti. Alcuni problemi, ad esempio, potrebbero sorgere con riferimento alle forme di previdenza integrativa e alle rendite vitalizie a tempo determinato aventi natura previdenziale¹¹¹. La norma convenzionale, nel far riferimento alla cessazione del rapporto di impiego privato, riguarda l'applicazione delle pensioni erogate dalla c.d. previdenza pubblica obbligatoria, è meno chiaro se tale fattispecie possa riguardare anche la previdenza complementare.

¹¹⁰ Falconi F. – Marianetti G., *Indicazioni OCSE sulle previsioni transazionali*, in *Corriere Tributario*, n. 8/06, p. 603 ss.

¹¹¹ Disciplinate nell'ordinamento italiano dal d.lgs. 21 aprile 1993 n. 124 e dall'art. 13 del d.lgs. 18 febbraio 2000, n. 47.

Il Commentario prevede la libertà per gli Stati contraenti di negoziare la scelta di un criterio alternativo alla potestà esclusiva di imposizione da parte dello Stato di residenza quale ad esempio la tassazione esclusiva da parte dello Stato della fonte oppure da parte di quest'ultimo ma in via non esclusiva oppure solo nel caso in cui lo Stato di residenza non eserciti alcun potere impositivo su tale reddito. Si precisa, però, che lo Stato di residenza è nella posizione più appropriata per garantire un'adeguata tassazione delle pensioni in quanto la tassazione nello Stato di residenza comporta minori adempimenti da parte del contribuente.

Si supponga il caso di un lavoratore che abbia versato la contribuzione relativa all'attività da lui svolta durante il periodo di residenza presso uno Stato A, la cui normativa esenta i contributi, differenziandone la tassazione al momento dell'erogazione della prestazione pensionistica. Successivamente, trasferitosi nello Stato B, il lavoratore comincia a percepire la prestazione pensionistica maturata. Applicando il principio di esclusività impositiva dello Stato di residenza del beneficiario, lo Stato A si vedrebbe impossibilitato ad assoggettare a tassazione il reddito di natura pensionistica dopo aver consentito al lavoratore di dedurre la contribuzione durante il periodo di residenza in A. Nel caso in cui lo Stato A preveda l'imponibilità dei versamenti contributivi e lo Stato B assoggetti a tassazione l'erogazione delle prestazioni pensionistiche, il beneficiario sarebbe gravato da doppia imposizione¹¹².

Nel caso di pensioni corrisposte da enti con sede nel territorio dello Stato, oltre che dallo Stato stesso, la territorialità impositiva, prevista dall'art. 23 TUIR è correlata al soggetto erogante con conseguente attrazione territoriale in Italia del reddito

¹¹² Valente P. – Alagna C., *Modello di convenzione OCSE 2005: le novità in materia di pensioni*, in *Commercio internazionale*, n. 10/06.

tassabile. Con riferimento, invece, alle pensioni erogate da soggetti stranieri, pubblici o privati, in assenza di una normativa specifica interna, occorrerà analizzare quali siano gli strumenti posti dalla legge a disposizione del contribuente al fine di evitare il verificarsi di fenomeni di doppia imposizione su tali redditi.

Nel caso in cui tra due Stati, quello della fonte nel senso della sede del soggetto erogante la pensione, e quello ove risiede il beneficiario, non sia stata stipulata alcuna convenzione contro le doppie imposizioni, è comune ipotizzare la sussistenza di una doppia imposizione internazionale, dal momento che è generalmente attribuita rilevanza alla fonte del reddito intesa quale corrispondente sede del soggetto erogante¹¹³. Nel caso invece di esistenza di una convenzione contro le doppie imposizioni tra i due Stati si potrà fare riferimento all'attribuzione di potestà impositiva operata dalla medesima convenzione in relazione ai trattamenti pensionistici¹¹⁴.

¹¹³ Ferrario A. A. *I redditi di lavoro dipendente e assimilati*, Giuffrè Editore, Milano, 2012.

¹¹⁴¹¹⁴ Cfr. Circolare INPS, 14 settembre 1999 n. 176.

BIBLIOGRAFIA

Accilli B., Il caso Philip Morris, in *Diritto e pratica tributaria*, 2004, fasc. 1, parte 1, p. 65 e ss.;

Biscaretti Di Ruffia, (voce) *Territorio dello Stato*, in *Enc. dir.*, vol. XLIV, Milano, 1992, p. 333 ss.

Beghin R., “Diritto Tributario. Per L’università e per la preparazione alle professioni economico giuridiche”, CEDAM, 2015, pag. 28

Berliri A., *Principi di diritto tributario*, Milano, 1952, p. 103

Bizioli, *Il processo di integrazione dei principi tributari nel rapporto tra ordinamento costituzionale, comunitario e ordinamento nazionale*, Padova, 2008, p. 131;

Boria P., *Diritto tributario europeo*, Milano, 2015.

Cataldi, *Rapporti tra norme internazionali e norme interne*, in *Dig. Disc. Pubbl.*, 1997.

Cerrato M., *Stabile organizzazione e gruppi tra rigori giurisprudenziali e temperamenti dell’OCSE*, in *Corriere tributario*, 2008, fasc. 43, p. 3507.

Cerrato, *La rilevanza del Commentario OCSE ai fini interpretativi: analisi critica dei più recenti indirizzi giurisprudenziali*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2009.

Crovato F., *Il lavoro dipendente nel sistema delle imposte sui redditi*, Padova, 2001, p. 148 e ss.

Croxatto, *L’imposizione delle imprese con attività internazionale*, Padova, 1965, p. 38
CTR Firenze n. 517/2017, in *Il Fisco.it*, 2018.

De Stefano A., *L’economia digitale tra libertà di stabilimento ed elusione fiscale*, in *Diritto mercato e tecnologia*, I, 2016.

Falconi F. – Marianetti G., *Indicazioni OCSE sulle previsioni transazionali*, in *Corriere Tributario*, n. 8/06, p. 603 ss.

Falsitta G., *“Corso istituzionale di diritto tributario”*, CEDAM 2007, p. 46.

Fanelli R. “Il lavoro dipendente all’estero” in *Corsi di pratica professionale / Maggio 2004 / N. 5*, p. 23.

Fazio A., L’iscrizione all’Anagrafe della popolazione residente non determina automaticamente la residenza fiscale di un soggetto persona fisica: nota a margine di una peculiare pronuncia di merito, *Diritto e pratica tributaria*, 2017, n. 5, CEDAM, parte II, p. 2207

Ferrario A. A. *I redditi di lavoro dipendente e assimilati*, Giuffrè Editore, Milano, 2012, p. 208.

Fransoni, *La territorialità nel diritto tributario*, Milano, 2004, p. 165

Gaffuri, *La tassazione dei redditi d’impresa prodotti all’estero. Principi generali*, Milano, 2008, p. 330 ss.;

Garbarino C., La nozione di stabile organizzazione nell’imposta sul valore aggiunto, in *Diritto e pratica tributaria*, 2002, fasc. 3, parte 2, pp. 443-461;

Garbarino C. *“Manuale di tassazione internazionale”*, IPSOA 2005.

Garbarino C., *“La Tassazione del Reddito Transnazionale”*, CEDAM 1990, Pag. 97, 98.

Garbarino C., *Manuale di tassazione internazionale I edizione*, IPSOA, 2005, p. 147 e ss.

Garbarino C., *Manuale di tassazione internazionale*, IPSOA, 2008.

Garbarino, *Manuale di tassazione internazionale2*, Milano, 2008, p. 10;

Gianola G., “L’interpretazione del diritto tributario: la succursale e la stabile organizzazione nell’ordine nazionale e internazionale”, CEDAM, 1999, p. 147 e ss.

Grubel, H.G ,1994 Brain Drain, Economics of, in Huser e Postlethwaite (eds.), The International Encyclopedia of Education, Vol. I, Oxford, pp. 554-561.

Guerra C., *I limiti territoriali alla definizione dei presupposti imponibili: a) sul piano del diritto internazionale*, in Carpentieri, Lupi, Stevenato, *Il diritto tributario nei rapporti internazionali*, Milano, 2003, p. 100 ss.;

Guerra R. C., *I limiti alla potestà impositiva ultraterritoriale*, in www.rivistatrimestraleDirittotributario.com

Guerra R.C., “Diritto Tributario Internazionale. Istituzioni”, CEDAM 2012, pag.17.

Maisto G., *Convenzioni internazionali per evitare le doppie imposizioni*, Giuffrè Editore, Milano, 2008.

Maisto, *Le interrelazioni tra “diritto tributario comunitario” e “diritto tributario internazionale”*, in Riv. Dir. trib., 2006.

Marini G, Le indennità per i trasferimenti internazionali ed i servizi prestati all'estero, in AA.VV., *La mobilità transnazionale del lavoratore dipendente: profili tributari*, Padova, 2006, pp. 101-114

Melis G, I redditi di lavoro dipendente e il diritto comunitario, in AA.VV., *La mobilità transnazionale del lavoratore dipendente: profili tributari*, Padova, 2006, pp. 1-32

Novoa G., Tax Neutrality in the Exercise of the Right of Establishment within the EU and Funding of Companies, in *Intertax*, 2010, vol. 38, iss. 11, p. 568

OCSE acronimo di Organizzazione per la Cooperazione e lo Sviluppo Economico.

Persiani M., Proia G. “Contratto e rapporto di lavoro”, Cedam, 2007

Piazza M., *Guida alla fiscalità internazionale*, Milano, 2004, p. 1005 ss.

Pompei M., Con la Convenzione Ocse 2017 meno conflitti sulla residenza, in *Il Fisco Oggi*, 2018, II, p. 2 e ss. disponibile su www.fiscooggi.it

Pozzo, *L'interpretazione delle Convenzioni Internazionali contro la doppia imposizione*, in *Diritto tributario internazionale*, (Coordinato da Uckmar), Padova, 2005.

Revelant P, Il lavoro dipendente all'estero tra diritto interno e normativa convenzionale, in *Corr. trib.*, 2007, pp. 3545-3552

Sacchetto C., “Principi di diritto tributario europeo e internazionale”, G. Giappichelli Editore 2016, pag.4.

STANCATI G., Il regime tributario dell'azionariato dei dipendenti. Profili evolutivi, in *Bollettino tributario* n. 10 del 10 maggio 2007, p. 325

TInelli G, La nuova disciplina fiscale del reddito di lavoro dipendente prodotto all'estero, in *Riv. dir. trib.*, 2000, pp. 269-290

Tosi - Baggio, *Lineamenti di diritto tributario internazionale*, Padova, 2011, p. 2 ss.

Uckmar V, Corasaniti G., De' Capitani di Vimercate P., C.C. Oliva, “Diritto Tributario Internazionale. Manuale”, CEDAM 2012, pag.3.

Valente P. – Bagetto L., *Geofiscalità. Il Dilemma di Giano tra Cifra Tellurica e Continente Digitale*, Eurilink University Press, Roma, 2017.

Valente P., “*BEPS Actions 15: Release of Multilateral Instrument*”, in *Interlax*, Vol. 45 No. 3/17 pp. 219 – 228; Streinz R., “*Multilateral Instrument and EU Competence*”, in *Brit tax Rev.*, 3/15 p. 429.

Valente P., “*Erosione della base imponibile e profit shifting: pubblicati 13 rapporti OCSE*”, in *Quotidiano Ipsosa* del 15 ottobre 2015 e Valente P., *La pianificazione fiscale internazionale nell’Era BEPS*, in *Quotidiano Ipsosa* del 31 ottobre 2016.

Valente P., *Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni*, Ipsosa, 2016.

Valente P., Della Rovere A., Schipani P., *Analisi di comparabilità nel transfer pricing Metodologiche applicative*, Milano, IPSOA, 2013.

Valente P., *Esterovestizione e Residenza*, Milano, Ipsosa, 2013, p. 445 ss.

Valente P., *Manuale di transfer pricing*, Ipsosa, Milano, 2013, p. 2285.

Valente P., Mattia S., Salazar P., *Lavoratori all’estero. Disciplina fiscale, giuslavoristica e previdenziale*, Milano, Ipsosa, 2014.

Vial E., *Fiscalità internazionale in pratica*, Gruppo 24 ore, 2012.

Vial E., *Fiscalità internazionale in pratica*, in *Il Sole 24Ore*, 2010 – 394.

GIURISPRUDENZA

Art. 2 D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (TUIR).

Art. 23 D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (TUIR).

Art. 30, D.lgs. n. 276/2003.

Art. 16 D.lgs. n. 22/2019

Art. 44 D.lgs. n.78/2010

Art.16 D.lgs. n. 147/2015

D.l. 30/04/2019 (c.d. Decreto Crescita)

Artt. 11 e ss. reg. CE n. 883/2004, come integrato dai successivi n. 988/2009, n. 1244/2010, n. 465/2012 e n. 1224/2012

Cass. n. 16634/2018 in *Riv. Dir. Trib.*, 2019, IV, III

Cassazione n. 25219 dell'11 ottobre 2018.

Circolare INPS, 14 settembre 1999 n. 176.

Commentario all'art. 4 del modello OCSE.

Commissione Tributaria Provinciale di Milano, con la sentenza n. 294/5/2012.

Corte Costituzionale sentenza 30 marzo 1995, n. 94.

Corte Costituzionale, sentenza 10 novembre 1994, n. 384;

Corte Costituzionale, sentenza 8 giugno 1984, n. 170;

RIASSUNTO

Primo capitolo: Introduzione alla fiscalità internazionale

In un'economia sempre più globalizzata, aperta alle nuove tecnologie e con l'abbattimento delle frontiere, è doveroso, per ogni Stato, ripensare ai principi della tassazione interna in virtù di quelli internazionali, che sempre di più, assurgono a valori fondamentali, anche nei singoli Stati.

Per far fronte allo sviluppo del mercato globale, gli Stati hanno dovuto dotarsi di meccanismi fiscali in grado di rispondere a tale esigenza: da un lato, evitare che la ricchezza prodotta da un soggetto potesse risultare non tassata; dall'altro, di scongiurare la possibilità che tale ricchezza subisse un prelievo fiscale maggiorato, in ragione della provenienza.

I principi economici e fiscali dei singoli Stati, hanno dovuto far fronte, nel corso del tempo, a tutte le complicazioni derivanti dalla globalizzazione e ciò, per la mancanza di un confine stabile, entro cui gli operatori economici, si muovono. In sostanza, con la libera circolazione delle merci e dei lavoratori, oltre che con il sempre più evoluto meccanismo di acquisto via internet, i sistemi fiscali basati sulla produzione del reddito all'interno di uno Stato risultano del tutto inadeguati, in mancanza di una strategia collettiva che, almeno in parte, attenui le differenze esistenti tra tutti gli Stati.

La facilità con la quale gli operatori economici possono muoversi sul territorio mondiale, sia imprese che lavoratori autonomi che dipendenti, fa sì che la sovranità statale su un dato territorio non costituisca più l'unico strumento utile per poter procedere alla tassazione di un determinato bene o servizio prodotto, con la conseguenza che, sempre più spesso, il diritto interno ad uno Stato, deve fare i conti con le convenzioni internazionali e i principi in esse espressi, in modo che non costituisca una perdita per lo Stato stesso, né un disincentivo per gli operatori economici.

Alla luce di quanto sopra esposto, ho ritenuto doveroso analizzare l'attuale disciplina della normativa tributaria internazionale, tenendo conto della sempre maggiore internazionalizzazione dei commerci.

Un fenomeno senza dubbio emblematico è quello della mobilità internazionale dei lavoratori dipendenti (c.d. *expatriates*).

Sempre con maggiore frequenza le aziende inviano all'estero i propri dipendenti per avviare nuovi business, sviluppare nuovi mercati, per svolgere servizi post – vendita, per esigenze di formazione o per la gestione delle proprie succursali e filiali.

L'esigenza delle imprese di operare in mercati esteri e il fenomeno della delocalizzazione hanno comportato l'incremento della mobilità internazionale della forza lavoro, che si concretizza tramite tre istituti lavoristici previsti dal nostro ordinamento: la trasferta, il trasferimento e il distacco.

La circolazione del personale nei mercati esteri, nell'ambito dei gruppi multinazionali, rappresenta un fondamentale strumento per lo sviluppo transnazionale e per la diffusione in ambito internazionale delle competenze dei lavoratori.

Tuttavia, è necessario che la pianificazione della mobilità internazionale sia effettuata avendo riguardo anche al regime impositivo dei relativi adempimenti richiesti dalle diverse normative, sia in capo all'impresa che in capo al lavoratore dipendente stesso.

La quasi totalità dei sistemi normativi vigenti, per giustificare l'assoggettamento ai propri principi fiscali dei redditi prodotti dai contribuenti, si basa sostanzialmente su due concorrenti fattori di collegamento: il criterio soggettivo della residenza, che giustifica l'assoggettamento a tassazione dei redditi ovunque prodotti dai residenti (*worldwide income taxation*), ed il criterio oggettivo del luogo di produzione del reddito, che giustifica l'assoggettamento a tassazione di tutti i redditi da chiunque prodotti nel territorio dello Stato (*source taxation*).

Può sostenersi che, in questo momento storico, gli Stati, in genere, utilizzano in maniera combinata entrambi i detti principi, dando la stura a quel meccanismo definito di doppia imposizione internazionale.

Per esempio, un soggetto residente in Italia si vedrà applicata la tassazione dello Stato Italiano laddove abbia prodotto reddito all'estero, in applicazione del principio della tassazione su scala mondiale, ma vedrà tassarsi il medesimo reddito anche dallo Stato estero, sulla base del principio della tassazione dello Stato della fonte. È il fenomeno della doppia imposizione giuridica.

Tale fenomeno è estremamente dannoso per i soggetti che vedono i propri redditi tassati più volte e per il mercato in generale, che può subire ripercussioni a seconda della volontà o meno dei soggetti di subire tali scelte normative.

Per evitare questa doppia imposizione, il legislatore ha previsto alcuni meccanismi preventivi: attraverso specifici accordi convenzionali finalizzati alla eliminazione del fenomeno della doppia imposizione, specificamente sottoscritti con altri Stati, sia attraverso la predisposizione di un reticolo di norme che hanno lo scopo di ovviare a tale fenomeno.

Entrambi i meccanismi di prevenzione utilizzati dai diversi Stati fanno perno sul concetto di residenza fiscale.

Secondo capitolo: la tassazione dei residenti

La residenza fiscale rappresenta senza dubbio il criterio più importante per stabilire l'ambito di applicabilità di una disciplina fiscale di uno Stato, e in Italia, le norme che si occupano della residenza fiscale sono riposte nel D.P.R. 917/86 (c.d. TUIR) agli artt. 2 (ai fini IRPEF) e 73 (ai fini IRES).

In particolare l'articolo 2 al secondo comma stabilisce che: *ai fini delle imposte sui redditi si considerano residenti le persone che per la maggior parte del periodo di imposta sono iscritte nelle anagrafi della popolazione residente o hanno nel territorio dello Stato il domicilio o la residenza ai sensi del codice civile.*

Mentre per domicilio si intende il luogo dove il soggetto possiede il centro dei propri interessi economici (lavoro) e vitali (famiglia), con residenza si fa riferimento ai giorni effettivi trascorsi nel territorio.

I sopracitati requisiti devono considerarsi alternativi, e quindi basta che uno solo dei tre sia rispettato per poter ritenere residente un determinato soggetto in Italia.

Inoltre è importante che il soggetto possieda i suddetti requisiti "per la maggior parte del periodo di imposta", il che viene tradizionalmente ritenuto un parametro equivalente ad almeno sei mesi.

Qualora il soggetto contribuente sia in possesso dei suddetti requisiti sarà considerato fiscalmente residente in Italia e per tale motivo soggetto a tassazione sui redditi ovunque prodotti (*c.d. worldwide income taxation*).

In merito all'iscrizione anagrafica occorre sottolineare come esista l'Anagrafe degli Italiani Residenti all'Estero (A.I.R.E.), istituita con Legge 27 ottobre 1988, n. 470, che contiene i dati dei cittadini italiani che risiedono all'estero per un periodo superiore ai dodici mesi. Essa è gestita dai Comuni sulla base dei dati e delle informazioni provenienti dalle Rappresentanze consolari all'estero.

Esistono due modalità per l'iscrizione all'AIRE e consistono in una Dichiarazione da rendere direttamente al Consolato estero ed una Dichiarazione resa al Comune di ultima residenza (*c.d. pre-iscrizione*).

Mentre nel secondo caso la data di efficacia dell'iscrizione all'AIRE è immediata, fermo restando l'obbligo di produrre una dichiarazione da rendersi entro 90 giorni al Consolato estero, la situazione è diversa in merito al primo caso.

Fino al recente passato infatti era previsto che l'efficacia dell'iscrizione all'AIRE, per coloro che decidevano di presentare domanda direttamente al Consolato estero, non decorresse dalla data di presentazione della domanda da parte del cittadino emigrato al Consolato estero ma solo con la ricezione di quest'ultima da parte del Comune di ultima residenza. In altri termini, in tale ipotesi bisognava attendere che il Consolato "inoltrasse" la domanda all'ultimo Comune di residenza e solo da questo momento l'iscrizione all'AIRE diveniva efficace.

Recentemente però occorre segnalare come l'art. 16, D.L. n. 22/2019, al fine di accelerare le tempistiche, abbia fatto sì che gli effetti della dichiarazione resa all'ufficio consolare acquistino piena efficacia a

partire dalla data di presentazione della domanda di iscrizione al Consolato estero e non più dalla data di ricezione della stessa da parte del Comune di ultima residenza.

La residenza anagrafica rappresenta un requisito formale, che consente all'amministrazione finanziaria italiana di avere un dato certo, che non incontra alcuna difficoltà nell'accertamento, poiché è considerato un dato che consente di addivenire ad una presunzione assoluta.

Gli ulteriori requisiti, invece, impongono all'amministrazione un controllo attraverso apposita attività istruttoria, poiché è necessario accertare l'effettiva residenza sul suolo nazionale.

La delicatezza del tema de qua deriva dal fatto che la determinazione della residenza fiscale rappresenta un'operazione estremamente complessa, soprattutto quando bisogna procedere, al fine di individuare il domicilio o la residenza, al bilanciamento dei molteplici interessi (economici e personali) afferenti la sfera privata di un soggetto. Il punto sicuramente si snoda sulla questione secondo la quale il dato formale di iscrizione all'AIRE sia un dato superabile al ricorrere di elementi sostanziali legati al trasferimento all'estero, dimostrati dal contribuente. Esiste un contrasto importante tra la giurisprudenza di merito e quella di legittimità proprio in merito a tale dato. Nelle sentenze di merito a favore si da rilievo talvolta alla prevalenza della Convenzione sulla doppia imposizione OCSE sulla norma nazionale, ricorrendo alle *tie break rules*, altre volte alla circostanza che l'art. 2, TUIR in merito all'iscrizione all'AIRE pone una presunzione superabile con prova contraria da parte del contribuente. Del resto la giurisprudenza a favore di questo orientamento ha precisato che "ai fini della tassazione il criterio del domicilio, inteso come la sede principale degli affari ed interessi economici, deve prevalere sulla residenza, considerato dal legislatore come un mero indizio del luogo di produzione del reddito". A favore di questo orientamento tra le altre: CTP Bergamo, CTP Firenze 131/2016, CTR Puglia, n 64/2017.

Infatti l'art. 2 comma 2 TUIR recita testualmente che "ai fini delle imposte sui redditi si considerano residenti le persone che per la maggior parte del periodo d' imposta sono iscritte nelle anagrafi della popolazione residente o hanno nel territorio dello Stato il domicilio o la residenza ai sensi del codice civile". La testuale posposizione della residenza al domicilio ai fini fiscali è un chiaro indice della prevalenza del domicilio, essendo maggiormente rilevante ai fini fiscali il centro in cui risiedono i propri interessi economici e vitali rispetto alla residenza, rilevante anche ad altri fini. Tale tipologia di impostazione consentirebbe ad un contribuente di superare la presunzione di iscrizione nelle anagrafi della popolazione residente, fornendo la prova della residenza o del domicilio nello Stato estero, anche quando questo non abbia sottoscritto una Convenzione contro le doppie imposizioni con l'Italia.

La Cassazione, procede invece con dei ragionamenti, presenti in diverse sentenze, a sfavore di tale visione. La sentenza della Corte di Cass. n. 16634/2018 (che riguardava il caso di un cittadino che, emigrato nel Regno Unito, si era tardivamente iscritto all'AIRE) ha "ribaltato" la sopra citata CTR Puglia n. 64/2017, affermando che "Va pertanto dato seguito alla giurisprudenza di questa Corte (n. 21970 de/2015) secondo cui le persone iscritte nelle anagrafi della popolazione residente si

considerano, in applicazione del criterio formale dettato dal D.P.R. n. 917 del 1986, art. 2, in ogni caso residenti, e pertanto soggetti passivi d'imposta, in Italia; con la conseguenza che, ai fini predetti, essendo l'iscrizione indicata preclusiva di ogni ulteriore accertamento, il trasferimento della residenza all'Estero non rileva fino a quando non risulti la cancellazione dall'anagrafe di un Comune italiano (v. Cass. 677/15, 14434/10, 9319/06)".

È necessario precisare, poi, che la prassi dell'Agenzia guarda esclusivamente il dato formale dell'AIRE (da ultimo, risposta a interpello 25/2018). Per completezza, è necessario segnalare, però, qualche "lieve" recente apertura dell'Agenzia delle Entrate sull'AIRE, seppur in casi molto specifici. Si tratta della circolare n. 7/2017 sugli "impatriati" (dove si afferma la prevalenza del dato sostanziale sull'AIRE per fruire dell'agevolazione).

Come anticipato precedentemente riguardo al regime impositivo dei redditi prodotti da soggetti residenti in Italia, lo Stato italiano ha adottato il sistema del *worldwide income taxation*, che prevede la tassazione di tutti i redditi ovunque prodotti dal residente nel mondo, a prescindere dal luogo di produzione degli stessi.

In sostanza, l'applicazione del principio della tassazione mondiale consente allo Stato italiano di imporre la propria fiscalità ad ogni soggetto residente, senza tener conto del luogo dove lo stesso abbia prodotto il proprio reddito, svincolandosi, così dai criteri della fonte dello stesso.

Tuttavia, guardando allo scacchiere globale, molti Stati hanno adottato il medesimo principio della tassazione mondiale, e pertanto non di rado si verificano ipotesi di doppia imposizione fiscale.

Qualora tra gli Stati interessati non sussista una specifica convenzione bilaterale che regoli i rapporti tra l'imposizione interna e quella estera, il meccanismo che viene utilizzato internamente dagli Stati per evitare la doppia imposizione internazionale, è quello del c.d. credito d'imposta.

Il suddetto meccanismo, che in Italia è disciplinato dall'art.165 del TUIR, viene applicato per fare in modo che il soggetto che produce reddito all'estero non veda tassato lo stesso sia nel paese ove l'ha prodotto che in Italia.

A tal proposito è utile riportare testualmente la previsione di cui al sopracitato art. 165 TUIR, a mente del quale: "Se alla formazione del reddito complessivo concorrono redditi prodotti all'estero, le imposte ivi pagate a titolo definitivo su tali redditi sono ammesse in detrazione dall'imposta netta dovuta fino alla concorrenza della quota d'imposta corrispondente al rapporto tra redditi prodotti all'estero ed il reddito complessivo al netto delle perdite di precedenti periodi d'imposta ammesse in detrazione".

Il meccanismo del credito di imposta, per sommi capi, può essere così sinteticamente individuato: deve trattarsi di imposta definitiva; tale imposta deve avere come oggetto di imposizione un reddito; tale reddito deve essere oggetto di imposizione sia nello Stato estero che in Italia; il credito è uguale alla differenza tra l'imposta pagata all'estero e quella che si sarebbe pagata in Italia laddove il reddito fosse stato prodotto qui.

Come già detto, però, il meccanismo del credito di imposta trova applicazione se tra gli Stati interessati non sussiste una specifica convenzione bilaterale che regola i rapporti tra l'imposizione interna e quella estera. Tuttavia, qualora l'applicazione della normativa interna sia più favorevole al contribuente, potrà comunque essere applicata, derogando alla disciplina convenzionale pattizia.

Un fenomeno fortemente attuale, che ha a che fare con la residenza dei soggetti contribuenti in Italia, è quello della c.d. "fuga dei cervelli".

Si tratta di quel meccanismo per il quale si forma una migrazione di personale qualificato che si prepara in un determinato paese e poi si trasferisce per esigenze lavorative in un altro Stato.

Tale fenomeno, che colpisce duramente il nostro paese, ha riguardato soprattutto gli scienziati ed i ricercatori, per poi estendersi anche ad altri settori del mondo del lavoro. Per tentare di arginare questo sistema che lede l'economia interna, il legislatore, a partire dagli inizi degli anni 2000, ha predisposto alcune misure atte a favorire il rientro dei soggetti che si sono trasferiti all'estero per lavorare. Tali misure riguardano nello specifico: una politica di rientro, una di ritenzione ed una di sfruttamento delle reti esistenti e di creazione di nuove. Le politiche interne si sono susseguite nel corso degli anni per tentare di arginare tale fenomeno e si sono sempre più concentrate sulle esenzioni fiscali per i soggetti rientranti e sugli incentivi per le imprese che li assumono.

Per favorire il rientro dei cervelli, ovvero di talenti che si siano trasferiti all'estero per lavorare, ma non solo, il governo italiano ha introdotto diversi incentivi fiscali con l'obiettivo di attirare risorse umane e favorire lo sviluppo economico. Diverse sono le normative alle quali è necessario fare riferimento al fine di comprendere e analizzare quali sono state negli anni le previsioni di agevolazione che si sono susseguite fino ad arrivare a quanto di recente è stato previsto nel Decreto Crescita del 2019.

Ad esempio, l'art. 44 del D.L. 78/10, convertito in legge 122/10, prevedeva per docenti e ricercatori che i redditi di lavoro dipendente di questi ultimi residenti all'estero che venissero a svolgere la loro attività in Italia sono imponibili solo per il 10%. Tale tipo di agevolazione riguarda i docenti e i ricercatori che: a) hanno titolo di studio universitario o equiparato; b) sono stati non occasionalmente residenti all'estero; c) hanno svolto all'estero documentata attività di ricerca o docenza per almeno 2 anni continuativi presso centri di ricerca pubblici o privati o università; d) svolgono attività di docenza e ricerca in Italia, ove hanno acquisito la residenza fiscale. Si applica nel periodo di imposta in cui il ricercatore diviene fiscalmente residente in Italia e nei 3 anni successivi. Se il docente o il ricercatore trasferisce la residenza all'estero nel periodo agevolato, l'agevolazione viene meno a partire dal periodo di imposta in cui egli risulta non più fisicamente residente in Italia. Eventuali altri redditi per attività svolte all'estero sono tassati integralmente. La disciplina agevolativa concerne anche l'imponibile Irap.

Sulla stessa linea il D.lgs. n.147/2015, all'art.16, comma 2, ha poi previsto un'agevolazione fiscale della durata di 5 anni, destinata ai lavoratori in possesso di laurea che trasferiscono la residenza nel territorio dello Stato italiano dopo aver svolto, in maniera continuativa, un'attività di lavoro o di

studio fuori dall'Italia negli ultimi 24 mesi (conseguendo un diploma di laurea o una specializzazione *post lauream*).

Questi lavoratori, non residenti in Italia nei 24 mesi precedenti e che si impegnano a restare nel nostro Paese per almeno 2 anni, possono godere dell'esenzione dalla tassazione del 50% (a partire dal periodo d'imposta 2017) del reddito di lavoro autonomo o dipendente prodotto.

Se i beneficiari dell'agevolazione trasferiscono nuovamente il proprio domicilio o la propria residenza fuori dall'Italia prima di 2 anni, decadono dalla stessa con conseguente perdita dei benefici già fruiti e applicazione delle relative sanzioni e interessi.

Da ultimo, invece, il decreto crescita 2019, introdotto in Italia a seguito di pubblicazione effettuata in Gazzetta Ufficiale in data 30 aprile 2019 e convertito in legge il 28 giugno seguente, ha rivisto il sistema delle agevolazioni e degli incentivi previsti per favorire il rientro dei cervelli nel nostro paese. Tale decreto ha reso ancora più conveniente il rientro in Italia del capitale umano che negli anni passati si era spostato all'estero per studio o lavoro. In particolare, per i lavoratori impatriati in possesso di laurea, a partire dal 1° gennaio 2020, concorrerà alla formazione del reddito complessivo da tassare solo il 30% del reddito del lavoratore, con un abbattimento, quindi, del 70% (non più 50%) della base imponibile e sarà necessario essere stati residenti all'estero nei 2 periodi d'imposta precedenti l'impatrio e aver ivi svolto attività di lavoro dipendente, autonomo o di impresa. Per i contribuenti che scelgono di trasferire la residenza in una delle regioni del mezzogiorno (Abruzzo, Molise, Campania, Puglia, Basilicata, Calabria, Sardegna e Sicilia) la misura sarà ancora più conveniente, in quanto l'esenzione salirà al 90 per cento. Di conseguenza, il reddito prodotto in Italia concorrerà limitatamente al 10 per cento.

L'agevolazione è valida anche per i redditi di impresa prodotti dai soggetti impatriati che avviano un'attività di impresa in Italia. Infine, il Decreto Crescita estende alcuni benefici fiscali per ulteriori 5 periodi d'imposta in presenza di almeno un figlio minorenni, a carico o in affidamento o nel caso in cui venga acquistata un'unità immobiliare di tipo residenziale in Italia, sia dopo il trasferimento che nei 12 mesi precedenti. In queste condizioni, l'abbattimento è pari al 50%, percentuale che sale al 90% (ossia il reddito concorre entro il limite del 10%) se i figli minorenni o a carico o in affidamento sono almeno 3.

In merito invece ai docenti e i ricercatori, qualora in possesso dei requisiti di cui all'art. 44 del d.l. 78/10 convertito in legge 122/10, gli stessi vedranno incrementata la durata del regime fiscale di favore a 6 anni (non più 4).

Tutte le normative analizzate, in sostanza, prevedono forti agevolazioni fiscali per i soggetti che rientrano in Italia, in modo da favorire la produzione di reddito in Italia o comunque di favorire il rientro di capitali, attraverso l'applicazione dell'imposta sostitutiva.

Tali strumenti, comunque, per il momento, non bastano a favorire il rientro sperato, poiché è necessario che insieme alle agevolazioni vengano previste anche normative atte a favorire

l'occupazione interna, per evitare alla radice il trasferimento all'estero, che costituisce, spesso, l'unica alternativa alla disoccupazione o al lavoro sottopagato interno.

Terzo capitolo: la tassazione dei non residenti

Mentre l'art. 2 del TUIR si occupa della disciplina relativa ai soggetti residenti in Italia, l'art. 23 si occupa di stabilire il regime impositivo dei soggetti residenti in altro Stato, che producono reddito in Italia.

Un esempio di tale ultima fattispecie può rinvenirsi nel caso di "distacco" di personale estero in Italia. Tale istituto lavoristico prevede il mantenimento del rapporto di lavoro con la società non residente, la quale mette il proprio personale a disposizione della società italiana.

Il lavoratore straniero quindi, pur mantenendo il contratto di lavoro con la società stabilita all'estero, in tali casi presta in Italia la propria attività lavorativa a favore della società italiana.

Le convenzioni prevedono che l'altro Stato contraente detiene potestà impositiva esclusiva nella qualità di Stato della residenza nelle due seguenti ipotesi: a) il residente nell'altro Stato, anche se svolge l'attività dipendente in Italia, alternativamente non soggiorna in Italia per un periodo o periodi che oltrepassano il totale di 183 gg. nel corso dell'anno fiscale considerato, ovvero le remunerazioni non sono pagate da o per conto di un datore di lavoro che è residente in Italia (o in uno Stato terzo), ovvero l'onere delle remunerazioni è non sostenuto da una S.O. o da una base fissa che il datore di lavoro ha in Italia; b) il residente nell'altro Stato non svolge l'attività dipendente in Italia. In assenza di Convenzione, per i redditi di lavoro dipendente prodotti in Italia da non residenti, risultano applicabili invece soltanto le norme formali interne.

In via generale può sostenersi che l'Italia conserva potestà impositiva nel caso in cui si verificano le condizioni per poter definire un reddito come prodotto in Italia. L'art. 23 TUIR, infatti, prevede espressamente che i redditi prodotti in Italia sono assoggettati alla tassazione prevista nel caso di collegamento con il territorio statale per un periodo di tempo determinato.

Al ricorrere di tale circostanza, infatti, l'Italia rappresenta lo Stato della fonte, mentre l'altro Stato è lo Stato della residenza del produttore di reddito transnazionale.

Come già accennato, la norma a cui occorre far riferimento è l'art. 23 del TUIR, il quale è applicabile alle due categorie di soggetti non residenti in Italia: le persone fisiche, soggette al versamento dell'IRPEF, e le persone giuridiche, soggette all'IRES.

L'art. 23 del TUIR, come detta la norma fondamentale nel panorama impositivo interno, rubricato "Applicazione dell'imposta ai non residenti", ha una struttura composita: da un lato, infatti, definisce le categorie di reddito dei soggetti non residenti, sostanzialmente rapportabili alle sei categorie di reddito ex art. 6 del TUIR previste per i soggetti residenti: redditi fondiari, redditi di capitale, redditi di lavoro dipendente, redditi di lavoro autonomo, redditi d'impresa e redditi diversi. Dall'altro lato,

invece, indica per ogni categoria reddituale il relativo criterio di collegamento reale che attribuisce la potestà impositiva unilaterale all'Italia.

Quarto capitolo: le convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni

Per risolvere il problema del concorso di potestà impositive è permesso ad ogni Stato di poter stipulare con altri Stati convenzioni bilaterali o multilaterali. Queste ultime sono fonti scritte che presuppongono un accordo tra gli Stati e vengono stipulate tra Stato della residenza e Stato della fonte, chiamati anche Stati contraenti.

Le convenzioni per evitare le doppie imposizioni sono trattati internazionali con i quali i Paesi contraenti regolano l'esercizio della propria potestà impositiva al fine di eliminare le doppie imposizioni sui redditi e/o sul patrimonio dei rispettivi residenti. Oltre ad evitare le doppie imposizioni, le Convenzioni internazionali svolgono le seguenti funzioni:

- risolvere casi di doppia residenza, riservando la residenza al Paese in cui la società è amministrata
- limitare le ritenute alla fonte sui flussi di dividendi, interessi e royalties
- prevedere la procedura amichevole tra gli Stati quando la convenzione non risulta efficace

Tali convenzioni/trattati sono ispirati al modello di convenzione elaborato in sede OCSE periodicamente aggiornato e a cui l'Italia fa riferimento per disciplinare i propri accordi con gli Stati comunitari ed extracomunitari.

Più precisamente, il Modello rappresenta una "raccomandazione" del Comitato Affari Fiscali dell'OCSE che non costituisce fonte di diritto internazionale tributario, nel senso che le singole Convenzioni tra gli Stati possono discostarsi dal suddetto Modello. Esso non è dunque considerato come legge ma ha valenza di supporto e cioè di "*soft law*", ovvero una legge morbida che ha solo valore indicativo.

In particolare, il secondo paragrafo dell'articolo 4 del suddetto Modello mira a risolvere i casi in cui un soggetto, in base alle rispettive normative locali, risulti essere residente in entrambi gli Stati contraenti. Attraverso specifici criteri di collegamento della persona allo Stato, che dovranno essere verificati secondo l'ordine gerarchico in cui sono elencati (c.d. *tie-breaker rules*), è possibile stabilire in quale Stato il contribuente deve considerarsi residente.

I criteri elencati per la definizione della residenza fiscale sono nell'ordine:

- abitazione permanente;
- centro degli interessi vitali;
- soggiorno abituale
- nazionalità
- accordo tra le autorità competenti dei due Paesi contribuenti

Poiché l'articolo 4, paragrafo 2, stabilisce un ordine di priorità dei summenzionati criteri, il conflitto di residenza si dirime non appena uno dei test ottiene un risultato positivo. Secondo il Commentario, il criterio di collegamento individuato deve essere tale da riflettere il più forte legame (*attachment*) del contribuente ad uno dei due Stati, di modo che appaia "naturale" la residenza del contribuente nello Stato individuato.

Le Convenzioni possono riguardare le imposte sul reddito e, talvolta, alcuni elementi del patrimonio. L'Italia ha stipulato con numerosi Paesi esteri, comunitari e non, Convenzioni bilaterali per evitare le doppie imposizioni sul reddito e sul patrimonio.

In un ambiente competitivo di dimensione globale, tali trattati assumono rilevanza per i contribuenti e per la salvaguardia dei flussi di reddito da parte delle amministrazioni finanziarie e le connesse opportunità di *tax planning* e di arbitraggio internazionale. La conoscenza dello strumento convenzionale acquista quindi un'importanza strategica per gli operatori economici che investono all'estero.

È bene sottolineare però come le convenzioni non eliminino del tutto la doppia imposizione in quanto spesso, per determinate categorie di reddito, viene prevista la tassazione concorrente tra i due Stati.

Come tutte le convenzioni internazionali, anche quelle contro la doppia imposizione sono sovraordinate alla legge nazionale e, nei casi in cui è previsto, prevalgono su questa così che il giudice tributario sarà tenuto a disapplicare la normativa interna per applicare quanto previsto dalla Convenzione.

Le norme convenzionali, le quali prevalgono su quelle interne, non entrano però in contrasto con queste ultime. Infatti, se la norma interna di uno Stato non prevede la tassazione per un determinato reddito, anche se la convenzione attribuisce a quello Stato il potere di tassare quel reddito, lo stesso non viene tassato. Inoltre, possono venire applicate, se più favorevoli per il contribuente, le disposizioni interne. In Italia questa clausola di favore è prevista dalla norma contenuta nell'art. 169 del Testo Unico. Nel valutare l'eventuale assoggettamento a tassazione di un provento conseguito in un altro Stato risulta più conveniente considerare prima quanto disposto dalla normativa interna in merito all'esistenza della tassazione per quella determinata fattispecie e successivamente, se è prevista, si procede a confrontare la normativa interna con quella convenzionale.

Affinché le norme convenzionali trovino effettiva applicazione è necessaria la loro ratifica, lo scambio degli strumenti di ratifica rappresenta la vera entrata in vigore delle convenzioni.

Con l'approvazione, in data 21 novembre 2017, del nuovo Modello di Convenzioni contro la doppia imposizione, l'OCSE ha introdotto novità significative che implementano le linee guida elaborate nell'ambito del progetto BEPS articolato in 15 *Actions*. In particolare, le maggiori innovazioni al precedente modello riguardano la disciplina anti-abuso, il concetto di stabile organizzazione e la procedura "MAP". La fiscalità internazionale è infatti uno dei settori di attività dell'OCSE.

La pubblicazione da parte dell'OCSE del nuovo Modello di Convenzione segna un punto di rottura rispetto al passato e fa seguito ai rapporti finali relativi alle azioni del progetto BEPS. Il progetto è nato

nel 2013 con l'obiettivo di sviluppare delle misure di contrasto alla c.d. erosione della base imponibile. Nel nuovo modello di Convenzione è stata evidenziata l'importanza della cooperazione amministrativa tra Stati, sia mediante lo scambio di informazioni che tramite la collaborazione nella riscossione delle imposte

Il nuovo modello in esame quindi non si traduce semplicemente in un aggiornamento rispetto alla versione pubblicata nel 2014 ma si colloca nell'ambito di un nuovo approccio che vede affiancarsi al formato tradizionale bilaterale quello delle Convenzioni Multilaterali, da più parti ritenute uno strumento, da un lato, più efficace nella eliminazione delle doppie imposizioni e nel contrasto all'erosione della base imponibile e, dall'altro, più flessibile nell'adattamento ai cambiamenti dell'economia globale.

Caso: le pensioni transnazionali

Il Modello Ocse è formato da diversi Commentari, in particolare uno di questi nel 2005 ha subito delle rilevanti modifiche in materia di disciplina dei redditi derivanti da pensioni. Per quanto attiene ai redditi pensionistici transnazionali il Modello di Convenzione OCSE assume rilievo principalmente con gli artt. 18e 19 in cui è disciplinata l'attribuzione della potestà impositiva di uno tra gli Stati contraenti. Questi ultimi, contemplano una distinzione tra pensioni pubbliche e pensioni private, in funzione della natura del soggetto erogante la pensione.

L'art. 18 stabilisce che fatte salve le disposizioni del par. 2 dell'art. 19 le pensioni e le altre remunerazioni analoghe, pagate ad un non residente di uno Stato contraente in relazione ad un cessato impiego, sono imponibili soltanto in detto Stato. Il successivo par. 2 aggiunge che qualsiasi pensione pagata, ovvero proveniente da fondi costituiti da uno Stato contraente o da una sua suddivisione politica o da un suo ente locale ad una persona fisica in corrispettivo di servizi a detto Stato o suddivisione o ente locale è imponibile solo in detto Stato. La pensione tuttavia è imponibile soltanto nell'altro Stato contraente qualora la persona fisica sia un residente di questo Stato e ne abbia la nazionalità. A fronte di quanto evidenziato può affermarsi che l'art. 18 del Modello OCSE contempla la regola generale per cui le pensioni pagate in relazione ad un impiego privato sono imponibili soltanto nello Stato di residenza del beneficiario.

Le modifiche più significative sono dirette a rendere maggiormente flessibile il "principio dell'imposizione esclusiva da parte dello Stato di residenza" delle pensioni.

Nel caso di residente in Italia che percepisca pensioni derivanti da un impiego privato sono imponibili in Italia anche se erogate da un soggetto estero. Viceversa, nel caso di pensioni pubbliche la tassazione avviene in via esclusiva nel paese nel cui interesse è stato reso il servizio in funzione del quale le pensioni vengono erogate.

Sono qualificate come pensioni private quelle corrisposte da enti, istituti od organismi previdenziali preposti all'erogazione del trattamento pensionistico. Elemento dirimente è il soggetto erogatore il quale non è lo Stato, a differenza delle pensioni pubbliche.

Il commentario all'art. 18 prende in considerazione il pagamento di pensioni, qualificate come pagamenti periodici, ed il pagamento di "altre remunerazioni analoghe", concetto che fa riferimento a pagamenti effettuati in un'unica soluzione. Il trattamento fiscale delle somme versate ad un dipendente per cessato impiego presenta caratteristiche diversificate negli Stati membri dell'OCSE.

Infatti, alcuni Stati considerano tali pagamenti come pensioni (private o statali) corrisposte in un'unica soluzione; altri Stati considerano tali pagamenti come liquidazioni per l'attività svolta; altri Stati considerano tali pagamenti come un bonus non tassabile in base alla legislazione fiscale sul reddito.

Tale norma inquadra la fattispecie mediante rinvio implicito al significato assunto dal termine pensione nella legislazione degli Stati contraenti.

Nel caso in cui dovesse risultare arduo stabilire se una determinata erogazione deve comprendersi nell'alveo dei redditi di lavoro dipendente ovvero nelle pensioni, sarà la causa giuridica dell'erogazione a qualificare il tipo di reddito.

Al fine di determinare se un'erogazione possa rientrare nell'art. 18 ovvero debba essere disciplinata da altri articoli della convenzione deve essere eseguita un'analisi delle caratteristiche della prestazione quali ad esempio verificare la fonte del pagamento oppure se il pagamento è effettuato al momento o dopo la cessazione del rapporto lavorativo. A fronte del mancato raggiungimento di un accordo in sede di negoziazione del modello OCSE, gli Stati contraenti potranno risolvere mediante mutuo accordo eventuali problemi sorti in merito all'imposizione di detti pagamenti. Alcuni problemi, ad esempio, potrebbero sorgere con riferimento alle forme di previdenza integrativa e alle rendite vitalizie a tempo determinato aventi natura previdenziale. La norma convenzionale, nel far riferimento alla cessazione del rapporto di impiego privato, riguarda l'applicazione delle pensioni erogate dalla c.d. previdenza pubblica obbligatoria, è meno chiaro se tale fattispecie possa riguardare anche la previdenza complementare.

Il Commentario prevede la libertà per gli Stati contraenti di negoziare la scelta di un criterio alternativo alla potestà esclusiva di imposizione da parte dello Stato di residenza quale ad esempio la tassazione esclusiva da parte dello Stato della fonte oppure da parte di quest'ultimo ma in via non esclusiva oppure solo nel caso in cui lo Stato di residenza non eserciti alcun potere impositivo su tale reddito. Si precisa, però, che lo Stato di residenza è nella posizione più appropriata per garantire un'adeguata tassazione delle pensioni in quanto la tassazione nello Stato di residenza comporta minori adempimenti da parte del contribuente.

Si supponga il caso di un lavoratore che abbia versato la contribuzione relativa all'attività da lui svolta durante il periodo di residenza presso uno Stato A, la cui normativa esenta i contributi, differenziandone la tassazione al momento dell'erogazione della prestazione pensionistica. Successivamente, trasferitosi nello Stato B, il lavoratore comincia a percepire la prestazione pensionistica maturata. Applicando il principio di esclusività impositiva dello Stato di residenza del beneficiario, lo Stato A si vedrebbe impossibilitato ad assoggettare a tassazione il reddito di natura pensionistica dopo aver consentito al lavoratore di dedurre la contribuzione durante il periodo di

residenza in A. Nel caso in cui lo Stato A preveda l'imponibilità dei versamenti contributivi e lo Stato B assoggetti a tassazione l'erogazione delle prestazioni pensionistiche, il beneficiario sarebbe gravato da doppia imposizione.

Nel caso di pensioni corrisposte da enti con sede nel territorio dello Stato, oltre che dallo Stato stesso, la territorialità impositiva, prevista dall'art. 23 TUIR è correlata al soggetto erogante con conseguente attrazione territoriale in Italia del reddito tassabile. Con riferimento, invece, alle pensioni erogate da soggetti stranieri, pubblici o privati, in assenza di una normativa specifica interna, occorrerà analizzare quali siano gli strumenti posti dalla legge a disposizione del contribuente al fine di evitare il verificarsi di fenomeni di doppia imposizione su tali redditi.

Nel caso in cui tra due Stati, quello della fonte nel senso della sede del soggetto erogante la pensione, e quello ove risiede il beneficiario, non sia stata stipulata alcuna convenzione contro le doppie imposizioni, è comune ipotizzare la sussistenza di una doppia imposizione internazionale, dal momento che è generalmente attribuita rilevanza alla fonte del reddito intesa quale corrispondente sede del soggetto erogante. Nel caso invece di esistenza di una convenzione contro le doppie imposizioni tra i due Stati si potrà fare riferimento all'attribuzione di potestà impositiva operata dalla medesima convenzione in relazione ai trattamenti pensionistici.

CONCLUSIONE

È oramai lontano il ricordo di quegli Stati sovrani, che all'inizio dello scorso secolo, consideravano il proprio territorio come una vera e propria "riserva di caccia", entro la quale, le proprie leggi tributarie ottenevano effetto; infatti, riuscivano a localizzare, sul proprio territorio, i singoli cespiti che producevano redditi, assoggettandoli a tassazione, indipendentemente dalla capacità contributiva globale, dei soggetti possessori. In altre parole, ogni Stato sovrano, tassava esclusivamente quei redditi prodotti sul proprio territorio (da soggetti residenti e non residenti) e altresì, non tassava quei redditi prodotti fuori dal proprio territorio (nemmeno dai propri residenti) e pertanto il risultato finale era quello che ogni Stato tendeva ad avere una sovranità territorialmente autonoma, senza sovrapporsi a quella degli altri Stati.

Oggi, oramai, nella comunità internazionale è caduto il muro della "non collaborazione fiscale" tra gli Stati. La globalizzazione e l'abbattimento dei confini, impone a tutti continui sforzi nello studio del diritto tributario internazionale, e specificamente, della fiscalità internazionale.

È pertanto auspicabile, *de iure condendo*, un intervento riformatore a livello globale della fiscalità internazionale, che possa costituire un più efficace strumento di lotta all'elusione e di controllo della produzione dei redditi, che attualmente possono essere definiti "senza Stato".