



**SAPIENZA**  
UNIVERSITÀ DI ROMA

## **Corso di Laurea Magistrale Management delle imprese**

**Seminari - Ulteriori attività formative (art.10, lettera D, altre conoscenze utili per l'inserimento nel mondo del lavoro)**



## **DOTT. ROBERTO ROCCHI**

PARTNER STUDIO TRIBUTARIO E SOCIETARIO, STS DELOITTE

Ciclo di 4 seminari: AULA 5 ore 9.00 - 11.00

- **9 novembre 2015 : «La nozione di residenza fiscale: la normativa interna e quella internazionale»**
- **16 novembre 2015: «La tassazione del reddito di lavoro dipendente prodotto all'estero»**
- **23 novembre 2015: «La doppia imposizione: rimedi previsti dalla legislazione interna e dagli accordi internazionali»**
- **30 novembre 2015: « La contrattualizzazione dell'espatrio con il lavoratore e tra le società: riflessi fiscali. Politiche di neutralità fiscale»**



SAPIENZA  
UNIVERSITÀ DI ROMA

# La nozione di residenza fiscale: la normativa interna e quella internazionale

*Roma, 9 novembre 2015*

# La residenza fiscale

## Criteri

Collegamento tra produzione del reddito e pretesa impositiva degli Stati: i criteri riconosciuti dalla maggior parte dei Paesi

- **Cittadinanza**

Effetti distorsivi con Paesi che adottano criteri diversi

- **Territorialità**

Localizzazione del reddito all'estero

- **Residenza**

*World wide principle*

- **Misto**

# La residenza fiscale

## Criteri

### Ambito soggettivo

#### Art. 2 del TUIR

#### Comma 1:

*« soggetti passivi dell'imposta sono le persone fisiche, residenti e non residenti nel territorio dello stato »*

Residenti	Non residenti
<p data-bbox="249 875 826 922">Redditi ovunque prodotti</p> <p data-bbox="170 989 909 1089"><b>PRINCIPIO DELLA TASSAZIONE SU BASE MONDIALE</b></p>	<p data-bbox="1006 875 1792 975">Redditi prodotti nel territorio dello Stato</p> <p data-bbox="1190 1046 1609 1146"><b>PRINCIPIO DELLA TERRITORIALITA'</b></p>

# La normativa domestica

art. 2 del D.P.R. 22 dicembre 1986 n. 917 (TUIR)

- **Comma 2:**

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

- **Comma 2-bis:**

*“Si considerano altresì residenti, salvo prova contraria, i cittadini italiani cancellati dalle anagrafi della popolazione residente e trasferiti in Stati o territori diversi da quelli individuati con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, da pubblicare nella Gazzetta Ufficiale”*

# La normativa domestica

## art. 2, comma 2 del TUIR

Riassumendo, per essere qualificati fiscalmente residenti in Italia occorre che per la maggior parte del periodo d'imposta (ossia dell'anno solare), il soggetto persona fisica:

- sia iscritto nelle anagrafi della popolazione residente o
  - abbia nel territorio dello Stato il domicilio o
  - abbia nel territorio dello Stato la residenza
- I tre criteri sono tra loro **alternativi** e non concorrenti; è sufficiente il verificarsi di uno solo di essi.
- Per “**maggior parte del periodo d'imposta**” deve intendersi un numero di giorni pari o superiore a 183 (o 184 negli anni bisestili).
- Per il calcolo dei 183 giorni, occorre far riferimento al criterio della presenza fisica (Circ. 17 agosto 1996 n. 201/E).

# La normativa domestica

## L'iscrizione anagrafica

- **L'iscrizione all'anagrafe** è un atto dovuto quando l'individuo ha il domicilio o la residenza (ai sensi del codice civile) in un determinato comune (Legge n. 1228/54 e D.P.R. 31 gennaio 1958 n. 136).
  
- I cittadini italiani che stabiliscono la propria dimora abituale all'estero devono cancellarsi dall'anagrafe della popolazione residente e provvedere all'iscrizione nell'Anagrafe degli Italiani Residenti all'Estero (**AIRE**), ai sensi della Legge n. 470 del 27 Ottobre 1988 e del DPR 323 del 6 settembre 1989.



# La normativa domestica

## L'iscrizione anagrafica

### AIRE

- ✓ Cancellazione dall'Anagrafe e iscrizione all'AIRE sono due eventi contestuali
- ✓ Iscrizione all'AIRE deve essere fatta presso l'ufficio consolare nel Paese estero entro 90 gg. dall'espatrio e decorre dalla data di ricezione di tale notifica da parte dell'Anagrafe in Italia
- ✓ È consigliabile effettuare la dichiarazione della volontà di trasferimento al proprio comune di residenza in Italia prima della partenza. In tal caso, la data di cancellazione dall'anagrafe coincide con la data della dichiarazione.

**Evitare il rischio di qualificarsi come fiscalmente residente a causa della tardiva trasmissione dei dati tra il Consolato e il Comune.**

# La normativa domestica

## L'iscrizione anagrafica

...segue

- **La presunzione assoluta ai fini fiscali:**

- Per la Cassazione la cancellazione dall'anagrafe non è prerequisite sufficiente per essere considerato NON RESIDENTE; al contrario, l'iscrizione è presupposto per essere considerato RESIDENTE (Corte di Cassazione n. 1215 del 18/09/1997);

- Per l'Amministrazione finanziaria la cancellazione dall'anagrafe e l'iscrizione all'AIRE “...non costituisce elemento determinante per escludere il domicilio o la residenza nello Stato, ben potendo questi ultimi essere desunti con ogni mezzo di prova anche in contrasto con le risultanze dei registri anagrafici”(Circolare ministeriale 2 dicembre 1997, n. 304/E).

# La normativa domestica

## L'iscrizione anagrafica

...segue

- **Lotta all'evasione (art. 83 DI 112/2008)**
  - per ogni richiesta di iscrizione all'AIRE, i Comuni devono confermare all'Agenzia delle Entrate, entro sei mesi dalla richiesta, che il cittadino abbia effettivamente cessato la residenza in Italia
  - i Comuni devono inoltre prolungare la vigilanza (insieme all'Agenzia delle Entrate) per i successivi tre anni, verificando la persistenza della cessazione della residenza in Italia

# La normativa domestica

## Il domicilio

- **Definizione** (art. 43, comma 1 del codice civile): *“Il domicilio di una persona è nel luogo in cui essa ha stabilito la sede principale dei suoi affari e interessi”*.
- Tale nozione consta:
  - di un elemento oggettivo dato dalla situazione di fatto di aver stabilito in un luogo la sede dei propri affari ed interessi
  - di un elemento soggettivo riscontrabile nell'intenzione di stabilire la sede dei propri affari e interessi in un determinato luogo (manifestata espressamente o desumibile dallo stesso comportamento della persona)

Secondo la **Cassazione** (n. 3322/60 e 4581/94): *“il domicilio prescinde dalla dimora o dalla presenza effettiva di una persona in un dato luogo poiché esso consiste in una relazione tra la persona e detto luogo, essenzialmente ed anche soltanto giuridica, caratterizzata dalla volontà della persona di stabilire in quel luogo la sede generale delle sue relazioni di natura morale e sociale e dei suoi interessi economici”*.

# La normativa domestica

## Il domicilio

### ...segue

- La locuzione **affari e interessi**, non va intesa esclusivamente in senso economico ma deve riferirsi anche alle relazioni familiari e sociali.
- La circ. 304/E/97 stabilisce che deve *“considerarsi fiscalmente residente in Italia un soggetto che, pur avendo trasferito la propria residenza all'estero e svolgendo la propria attività fuori dal territorio nazionale, mantenga (...) il “centro” dei propri interessi familiari e sociali in Italia”*.
- *La stessa circolare ha delineato alcuni elementi che possono essere considerati per individuare il centro di affari ed interessi dell'individuo, come ad esempio:*
  - *il luogo in cui il coniuge del soggetto svolge la propria attività professionale;*
  - *il luogo in cui i figli del soggetto sono iscritti a scuola;*
  - *la presenza o meno di unità immobiliari a disposizione in Italia, seppur non utilizzate;*
  - *il luogo di detenzione dei conti correnti bancari, investimenti finanziari e di polizze assicurative;*
  - *il luogo in cui vengono mantenuti rapporti di carattere politico, sociale e culturale.*

# La normativa domestica

## La residenza

- **Definizione** (art. 43, comma 2 del codice civile): “*La residenza è il luogo in cui la persona ha la dimora abituale*”.
- La giurisprudenza ha chiarito che il concetto di residenza presuppone sia l'**elemento oggettivo** della stabile permanenza in un luogo che quello **soggettivo** dell'intenzione di rimanervi, rivelata dalle consuetudini di vita e dallo svolgimento di normali relazioni sociali (Cass. 5 febbraio 1985, n. 791 e 14 marzo 1986 n. 1738 ).
- Il requisito dell'**abitualità** della dimora non è connesso alla continuità o definitività. Pertanto, l'abitualità della dimora permane qualora il soggetto lavori o svolga altre attività al di fuori del comune di residenza (del territorio dello Stato) purché conservi in esso l'abitazione, vi ritorni quando possibile e mostri l'intenzione di mantenervi il centro delle proprie relazioni familiari e sociali (Cassazione 14 marzo 1986 n. 1738).

# La normativa domestica

## art. 2 comma 2-bis TUIR

- “Paradisi Fiscali”

*“Si considerano altresì residenti, salvo prova contraria, i cittadini italiani cancellati dalle anagrafi della popolazione residente e trasferiti in Stati o territori diversi da quelli individuati con decreto del Ministro dell’economia e delle finanze, da pubblicare nella Gazzetta Ufficiale”.*

- *L’articolo è stato modificato dalla legge 244/2007 con effetto dal 1 gennaio 2008.*

- **Inversione dell’onere della prova:**

è il contribuente che si trasferisce in uno Stato non incluso nella lista di Paesi individuati dal decreto ministeriale a dover presentare concreti elementi di prova circa l’effettivo trasferimento della propria residenza fiscale all’estero.

# La normativa domestica

## Caso di residenza fittizia

- **Cassazione 5046/2010**

- Persona fisica lavoratore autonomo sposta la propria residenza nel Principato di Monaco.
- In Italia:
  - È amministratore di società con sede sul territorio italiano;
  - Mantiene proprietà immobiliari;
  - È intestatario utenze telefoniche, energia elettrica, ecc.
- Commissioni tributarie (provinciale e regionale) stabiliscono che il centro degli interessi del ricorrente è in Italia ma non forniscono argomentazioni.
- Cassazione: accoglie il ricorso denunciando un difetto di motivazione dei giudici di merito e rinvia la causa alla CTR del Lazio.
- Decisione in controtendenza?



# La normativa domestica

## Caso di residenza fittizia

- **Cassazione 5832/2012**

- Persona fisica sposta la propria residenza nel Principato di Monaco
- La moglie è iscritta AIRE.
  
- In Italia:
  - Ricopre cariche sociali in 13 società con sede sul territorio italiano, ;
  - E' intestatario di numerosi conti correnti bancari in Italia;
  - Riceve compensi in qualità di consigliere.
  
- Commissioni tributarie (provinciale e regionale) stabiliscono che il centro degli interessi del ricorrente è in Italia, motivando che egli partecipava attivamente all'attività imprenditoriale e richiamando gli elementi sopra indicati.

# La normativa domestica

## Caso di residenza fittizia

- **Cassazione 5832/2012**

- Il contribuente ricorre in Cassazione, sostenendo che nella pronuncia dei giudici di appello non si fosse tenuto conto, ai fini dell'individuazione del domicilio, degli interessi morali, sociali e familiari, ma solo di quelli economico-patrimoniali.
- Cassazione: rigetta il ricorso, non accettando le motivazioni sopra esposte e ribadendo che:

*«iscrizione del cittadino nell'anagrafe dei residenti all'estero non è elemento determinante per escludere la residenza fiscale in Italia».*

*La Cassazione afferma anche che:*

*«il centro degli interessi vitali del soggetto va individuato dando prevalenza al luogo in cui la gestione di detti interessi viene esercitata abitualmente, in modo riconoscibile dai terzi».*

# La normativa internazionale

- Nel caso in cui un contribuente risulti essere fiscalmente residente sia in Italia che in un Paese estero sulla base delle normative tributarie interne dei due Paesi coinvolti, il conflitto relativo a tale doppia residenza è risolto sulla base di quanto previsto dalle Convenzioni contro le doppie imposizioni.
- Le Convenzioni rappresentano il risultato di un accordo tra due Stati per regolamentare, sulla base del principio di reciprocità, la propria sovranità tributaria.
- Questi accordi internazionali sono redatti sulla base di un apposito modello di convenzione elaborato in ambito Ocse.

# La normativa internazionale

## La Convenzione OCSE

- **Art. 4 Convenzione OCSE** (paragrafi 1 e 2)

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

# La normativa internazionale

## La Convenzione OCSE

### Art. 4 Convenzione OCSE (paragrafi 1 e 2)

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

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

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

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

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

# La normativa internazionale

## La Convenzione OCSE

...segue

- **Art. 4 Convenzione OCSE**
- Sancisce i criteri di determinazione della residenza che devono essere applicati seguendo il tassativo ordine gerarchico di seguito riportato (Tie breaker rule):
  - **Abitazione permanente**: la persona è considerata residente solo nello Stato nel quale abbia un'abitazione permanente. Tale abitazione può essere posseduta a qualsiasi titolo purché il soggetto l'abbia a disposizione continuativamente e non occasionalmente al solo scopo di soggiornarvi per periodi di breve durata;
  - **Centro di interessi vitali**: è il luogo in cui l'individuo intrattiene relazioni personali ed economiche più strette (relazioni familiari e sociali, attività politiche o culturali, sede di affari, ecc.);
  - **Soggiorno abituale**: se non è possibile determinare lo Stato nel quale la persona ha l'abitazione permanente o il centro d'interessi vitali, essa è considerata residente dello Stato in cui soggiorna abitualmente;

# La normativa internazionale

## La Convenzione OCSE

...segue

- **Art. 4 Convenzione OCSE**

- **Nazionalità**: se detta persona soggiorna abitualmente in entrambi gli Stati contraenti ovvero non soggiorna abitualmente in alcuno di essi, essa è considerata residente dello Stato contraente del quale ha la nazionalità;
- **Comune accordo**: se detta persona ha la nazionalità di entrambi gli Stati contraenti, o se non ha la nazionalità di alcuno di essi, le autorità competenti degli Stati contraenti risolvono la questione di comune accordo.

# La normativa internazionale

## Il commentario all'art. 4 del modello OCSE

### Tie breaker rules

- **Abitazione permanente:** possesso o proprietà di una casa (“home”) da parte di una persona che deve averne organizzato e disposto l'utilizzo in modo durevole. Qualsiasi tipologia di abitazione (“home”) può essere presa in considerazione;
- **Centro di interessi vitali:** le relazioni familiari, sociali, economiche, politiche culturali, ecc. devono essere valutate nel complesso. Tuttavia, anche il comportamento personale dell'individuo deve ricevere la dovuta attenzione. (Es.: conservazione dell'abitazione nel luogo in cui ha sempre vissuto);
- **Soggiorno abituale:** non è specificato il lasso di tempo entro cui deve essere effettuato il confronto. Il tempo deve essere “sufficientemente lungo” tale da poter valutare la residenza abituale e consentire la determinazione della periodicità dei soggiorni.



# La normativa internazionale

## Caso di doppia residenza

- Cassazione 9856/2008
- Situazione di doppia residenza fiscale in due Stati membri di UE
- Caso in cui una persona abbia legami sia personali sia professionali in due Stati ...
- Luogo della residenza è quello in cui viene individuato il centro permanente degli interessi della persona ...
- Se questa valutazione non è sufficiente ...
- Preminenza di legami personali

# La normativa internazionale

## Frazionamento del periodo d'imposta

- Risoluzione 3 dicembre 2008 n. 471/E



2002:  
Svezia  
Italia



- Contratto di lavoro dipendente con la filiale italiana della società ALFA
- Iscritto all'anagrafe della popolazione residente di XX

\*\*\*



12 luglio  
2007:  
Italia  
Svezia



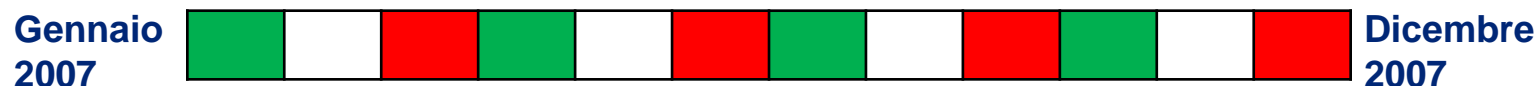
- 31 luglio 2007: contratto con società italiana terminato
- 10 luglio 2007: cancellato dall'anagrafe italiana
- 12 luglio 2007: trasferito in Svezia
- 1 agosto 2007: iniziato a lavorare per la filiale svedese del gruppo ALFA
- Certificato di residenza fiscale in Svezia a partire dal 13 luglio 2007 – amministrazione finanziaria svedese.

# La normativa internazionale

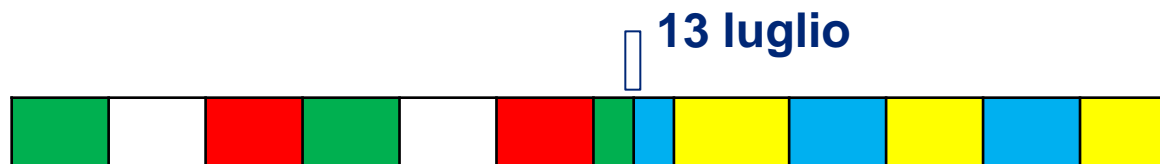
## Frazionamento del periodo d'imposta

...segue

- L'espatriato deve essere considerato fiscalmente residente in Italia anche nel periodo 13 luglio – 31 dicembre 2007?
- Di conseguenza, sono soggetti a tassazione in Italia i redditi di lavoro dipendente percepiti nel medesimo periodo quale corrispettivo dell'attività lavorativa prestata in Svezia?
- Esiste il principio del frazionamento del periodo d'imposta nel caso di trasferimenti in corso d'anno?



Residente in Italia



Residente in Italia

Residente solo in Svezia???

# La normativa internazionale

## Frazionamento del periodo d'imposta

...segue

- L'amministrazione finanziaria ha chiarito che il frazionamento del periodo d'imposta nel caso di trasferimenti in corso d'anno è stata contemplata dal legislatore italiano in alcune convenzioni bilaterali ed in particolare con la Svizzera e con la Germania.
- Nella convenzione Italia – Svezia manca il frazionamento del periodo d'imposta da cui ne consegue che l'art. 2, comma 2 del TUIR nella versione vigente non può essere interpretato nel senso di ammettere l'applicazione della regola del frazionamento del periodo d'imposta.
- Il contribuente che si trasferisca all'estero dopo aver maturato i requisiti per l'applicazione del “worldwide principle” continuerà ad essere assoggettato a tassazione in Italia per tutti gli eventuali redditi prodotti dal momento del trasferimento al momento di chiusura del periodo d'imposta.

# Un caso recente

Cass. 4 settembre 2013, n. 20285

- L'amministrazione finanziaria aveva accertato maggiori redditi imponibili in Italia, derivanti da partecipazioni a tornei e a sponsorizzazioni, a carico di uno sportivo italiano, fiscalmente residente nel Principato di Monaco, presupponendo la residenza fiscale in Italia del contribuente.
- I giudici di merito avevano accolto le doglianze del ricorrente, ritenendo che la documentazione fornita fosse idonea a provare la sua effettiva residenza nel Principato di Monaco. In particolare, avevano valutato gli elementi di fatto forniti dal contribuente, quali il contratto di affitto relativo ad un appartamento sottoscritto dal ricorrente e dal coniuge, la regolare corresponsione degli affitti e delle spese accessorie, la congruità delle spese relative alle varie utenze in uso in detto appartamento, la stipulazione di utenze telefoniche, televisive, e di contratti bancari.

# Un caso recente

Cass. 4 settembre 2013, n. 20285 (segue)

- La Cassazione conferma la sentenza di merito.
- Quanto alla doglianza dell'Amministrazione secondo cui la Commissione regionale non avrebbe tenuto conto della particolare attività "internazionale" svolta dal tennista professionista, nonché del fatto che le città di partenza e di arrivo rilevabili dai biglietti aerei allegati dallo stesso contribuente fossero per la maggior parte italiane, la Cassazione rileva che detti fatti non appaiono decisivi proprio perché consequenziali al genere di attività svolta dallo sportivo.

# Un caso recente

Cass. 31 marzo 2015, n. 6501

Cittadino Italiano che, a seguito di trasferimento in Svizzera, si cancella dall'Anagrafe con contestuale iscrizione AIRE, ed acquista la cittadinanza elvetica;

- Avviso di accertamento attraverso cui l'AdE recupera a tassazione (presunzione ex art. 2, comma 2-bis TUIR) i redditi percepiti a seguito del trasferimento
- Il Contribuente impugna l'atto impositivo, contestandone la legittimità in quanto effettivamente trasferito in Svizzera (contratto di lavoro in Svizzera a tempo indeterminato per otto ore di lavoro giornaliero)
- A seguito di annullamento dell'avviso (CTP Genova), l'AdE propone appello per mancanza prova contraria da parte del contribuente idonea a superare la presunzione ex art. 2, co. 2-bis TUIR
- Avverso sentenza favorevole per il contribuente (CTR Liguria), l'AdE propone ricorso contestando i legami affettivi e personali del contribuente che avrebbero determinato la sua residenza fiscale in Italia

# Un caso recente

Cass. 31 marzo 2015, n. 6501

- La cassazione rigetta il ricorso dell'AdE
- Motivazione: per vincere la presunzione relativa di residenza fittizia va individuato «il centro degli interessi vitali del soggetto, dando prevalenza al luogo in cui la gestione viene esercitata abitualmente».

I legami affettivi e familiari «non hanno una rilevanza prioritaria ai fini probatori della residenza fiscale, venendo in rilievo solo unitamente ad altri probanti criteri.....che univocamente attestino il luogo col quale il soggetto ha il più stretto collegamento».



# Studio Tributario e Societario