

Edizione di martedì 4 agosto 2015

ACCERTAMENTO

[Contraddittorio o atto immediato? Questo il dilemma](#)

di Giovanni Valcarenghi, Paolo Noventa

CONTROLLO

[Linee guida Assirevi per la revisione volontaria dei bilanci intermedi](#)

di Fabio Landuzzi

IMPOSTE SUL REDDITO

[È sempre da verificare la disciplina dei "falsi autocarri"](#)

di Luca Caramaschi

IMPOSTE SUL REDDITO

[Immobili assegnati ai dipendenti: deduzione dei costi](#)

di Sandro Cerato

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

[La residenza fiscale ed il suo trasferimento in corso d'anno](#)

di Laura Mazzola

ACCERTAMENTO

Contraddittorio o atto immediato? Questo il dilemma

di Giovanni Valcarenghi, Paolo Noventa

Ci mancano punti fermi, questo è certo. Ed i riferimenti carenti si ripercuotono sui comportamenti degli uffici e delle Commissioni tributarie che ondeggianno (legittimamente) su questioni per le quali si dovrebbero avere granitiche certezze.

Ma non ci scoraggiamo, in quanto siamo abituati a dover galleggiare in questo sistema tributario.

La riflessione ci viene suggerita analizzando una recente sentenza di merito (CTP Asti, numero 106 del 18 giugno 2015) nella quale si torna sul tema della obbligatorietà, o meno, del preventivo contraddittorio con il contribuente.

A noi pare, sommessamente, un punto assai importante, sul quale non dovrebbero essere ammessi tentennamenti: l'obbligo o c'è, oppure è assente.

Rigettiamo, invece, gli approcci che tendono a funzionare a corrente alterna, a prescindere dalla specifica situazione che ci si trova ad analizzare. Non ci pare corretto, in sostanza, che sia il Giudice a poter stabilire, a posteriori, se il confronto preventivo possa assumere rilevanza nell'iter di formazione dell'atto.

Dei giudizi postumi, ad onore del vero, abbiamo tutti piene le tasche, proprio per la ragione che tendono a calpestare il diritto del contribuente (se si ritiene che il medesimo esista) a vedere rispettato un determinato percorso.

Per comprendere, è come se si ammettesse che un automobilista che passa con il semaforo rosso commette un'infrazione solo e soltanto se sopraggiunge qualcuno all'incrocio; diversamente, il comportamento non dovrebbe essere sanzionato se nulla è accaduto (nella metafora, ovviamente, l'automobilista è l'amministrazione finanziaria e non il contribuente).

Venendo ai fatti, trascurando le questioni qui non di interesse, il contribuente impugnava l'avviso di accertamento in quanto non preceduto da effettivo contraddittorio.

Sul punto, i Giudici svolgono un ampio ragionamento (coinvolgendo la giurisprudenza comunitaria) che, a nostro parere, risulta influenzato dalla particolare situazione in discussione. *In merito alla lamentata nullità degli atti per mancanza di contraddittorio preventivo la Commissione, discostandosi da alcune decisioni emesse in precedenza, ritiene di respingere tale motivo di ricorso alla luce della recentissima giurisprudenza della Corte di Cassazione formatasi sul*

punto successivamente alla sentenza della Cass. Sez. Un. 19667-19668/2014.

Ed ancora ... *Cos'è ogni enfatizzazione, recentemente criticata in dottrina, dell'orientamento espresso dalla Corte di giustizia sul caso Sopropé, non può che fare i conti con le precisazioni contenute nelle successive decisioni sul caso Sabou e soprattutto sul caso Kamino. Quest'ultima recentissima pronunzia, ..., chiarisce che "il giudice nazionale, ..., può, nel valutare le conseguenze di una violazione dei diritti di difesa, in particolare del diritto di essere sentiti, tenere conto della circostanza che una siffatta violazione determina l'annullamento della decisione adottata al termine del procedimento amministrativo di cui trattasi soltanto se, in mancanza di tale irregolarità tale procedimento avrebbe potuto comportare un risultato diverso".*

Si citano, a supporto, una serie di sentenze (Cassazione n. 960 del 21/1/ 2015; n. 959 del 21/1/2015; n. 992 del 21/1/2015; n. 6232 del 27/3/2015) che, onestamente sono poco pertinenti e coerenti con la situazione, se non fosse che tutte giustificano presunte violazioni degli organi accertatori, sulla scorta del fatto che maggiore è il beneficio che ne trae l'Erario rispetto alla compressione dei diritti del contribuente.

Ma le casistiche evocate non parlano mai di diritto al contraddittorio, essendo casomai riferite alle modalità di acquisizione della documentazione in carenza dei presupposti formali necessari, piuttosto che la documentazione abilitante l'accesso ai locali dell'impresa.

Stranamente, invece, i Giudici di Asti tacciono sulle seguenti circostanze:

1. il generalizzato diritto al contraddittorio, e la conseguenza nullità dell'atto stilato in spregio di tale diritto, è stato affermato con sentenza a Sezioni Unite della Cassazione (n.19667/2014, citata quale approdo cui si ritiene di discostarsi);
2. sulla presenza dell'Ordinanza 527 del 14 gennaio 2015, con la quale è stata nuovamente rimessa la Primo Presidente la questione della conseguenza di nullità dell'atto nel caso di mancanza di contraddittorio preventivo. Peraltro, in tale Ordinanza si ricostruiscono bene i due orientamenti ideologici di fondo, lasciando trasparire il timore che, confermandosi l'orientamento vigente, si potrebbe svuotare gran parte del lavoro dell'amministrazione finanziaria.

Ora, da tali due circostanze, a nostro giudizio dovrebbe ora ricavarsi il principio per cui le affermazioni di principio contenute nella sentenza 19667/2014 sono tutt'altro che un punto di partenza, bensì un punto di arrivo dell'attuale giurisprudenza.

Ne è ulteriore testimonianza il fatto che la rimessione al Primo Presidente (ad opera di un Collegio Presieduto da Mario Cicala) ben dà l'idea che l'orientamento si ritiene granitico e, per tale motivo, non condividendolo si chiede che venga superato.

Quindi, oggi la regola è ciò che hanno statuito le SSUU e, sino a nuova pronuncia, a tale indicazioni ci si dovrebbe attenere.

Così non è stato nel caso specifico, peraltro nell'ambito di un accertamento che – da quanto emerge dalla sentenza – riguardava un contribuente piuttosto “disordinato”.

Chiudiamo allora con il nostro solito rammarico: perché, in un Paese che dovrebbe essere civile, anziché far lavorare i Giudici con sentenze numerose e contraddittorie, non si afferma chiaramente il principio?

Basterebbe dire che il contraddittorio non è obbligatorio, e chi avrà il coraggio di scriverlo nero su bianco se ne assumerà le responsabilità del caso. L'Amministrazione finanziaria, peraltro, farebbe meglio ad attivarlo sempre il confronto preventivo, di modo che tutte le possibili censure successive sarebbero immediatamente sgonfiate. Ma non si può, o non si vuole, perché altrimenti calerebbero gli importi accertati.

E andiamo pure avanti così.

CONTROLLO

Linee guida Assirevi per la revisione volontaria dei bilanci intermedi

di Fabio Landuzzi

Con il **Documento di ricerca n. 188 Assirevi** definisce le **linee guida per il comportamento del revisore** nel caso in cui la società, benché non assoggettata ad una normativa che lo imponga *ex lege*, decida di predisporre e sottoporre a una **revisione contabile limitata** un **bilancio intermedio**. Ciò può avvenire sia per **scopi di carattere generale**, che per **scopi specifici**.

In particolare, nel Documento si evidenzia che l'incarico di revisione limitata di cui si tratta può riguardare:

1. Un **bilancio intermedio** redatto in ottemperanza di **principi contabili di generale applicazione**: nel caso dei principi contabili italiani, il riferimento al **Principio OIC 30**;
2. Un **bilancio intermedio redatto per “scopi specifici”** con l'utilizzo quindi di criteri contabili e di **principi diversi** da quelli utilizzati per la predisposizione del bilancio d'esercizio, oppure benché facenti riferimento ai precetti di cui all'OIC 30, ricorrendo ad un'informativa più semplificata.

Si rammenta che l'OIC 30 prevede che nei bilanci intermedi gli schemi da adottare sono quelli previsti per il bilancio d'esercizio, anche se è **possibile aggregare alcune voci** a condizione che ciò non alteri in modo significativo **l'intellegibilità dei prospetti contabili**. In merito poi al contenuto della **Nota integrativa**, più precisamente chiamata nei bilanci intermedi la “nota illustrativa”, l'OIC 30 prevede che può essere ridotto a quelle **informazioni ritenute essenziali** per non fuorviare il lettore del bilancio, fornendo peraltro anche alcune indicazioni tecniche. **Non è infine richiesta una relazione intermedia sulla gestione**, in termini di elemento essenziale del bilancio intermedio secondo l'OIC 30.

Assirevi sottolinea che quando il bilancio intermedio viene redatto per scopi specifici, o comunque quando non sono ottemperate le prescrizioni statuite dai principi di generale accettazione, la relazione del revisore dovrà contenere **una limitazione alla distribuzione ed all'uso**; in assenza di tale limitazione, non è possibile emettere la relazione da parte del revisore. **Quando invece il bilancio intermedio è redatto in ottemperanza ai principi contabili di generale accettazione**, normalmente la relazione del revisore **non è soggetta a particolari clausole di restrizione** all'uso o alla circolazione, a meno che ciò non sia previsto nell'incarico.

Sotto il profilo tecnico, Assirevi sottolinea poi che l'attività di revisione limitata sarà informata al **principio di revisione internazionale ISRE 2410** quando il revisore ha l'incarico di revisione

legale dei conti della società, ed invece al **principio di revisione internazionale ISRE 2400** quando il lavoro viene svolto da un revisore che non ha l'incarico di revisione legale del bilancio.

Sempre in merito alla **formulazione tecnica del giudizio** del revisore sul bilancio intermedio, le conclusioni espresse saranno informate alla “negative assurance” in merito alla conformità del bilancio intermedio e della nota illustrativa ai criteri dettati dal Principio contabile OIC 30 (ovviamente, per le società che adottano i principi contabili italiani).

Quando poi il revisore sia chiamato a svolgere un incarico di revisione limitata su un bilancio intermedio redatto per scopi specifici, potrà fare riferimento anche alle indicazioni del **Documento Assirevi n. 178R del 2014**. In queste circostanze, la relazione del revisore dovrà contenere un **richiamo di informativa** diretto ad avvertire l'utilizzatore della relazione che il bilancio intermedio è redatto in conformità ad un quadro normativo con scopi specifici e che di conseguenza può non essere adatto ad altri scopi, nonché conterrà una limitazione all'uso ed alla circolazione della relazione stessa.

Il Documento di Assirevi si completa poi con una serie di **schemi di relazione di revisione** a bilanci intermedi di sicura ed apprezzabile utilità pratica.

IMPOSTE SUL REDDITO

È sempre da verificare la disciplina dei “falsi autocarri”

di Luca Caramaschi

Come è noto i limiti alla deducibilità del costo ed alla detrazione dell'Iva relativa all'acquisto ed alla gestione degli autoveicoli riguardano solo quelli che sono classificati nelle lettere a) ed m) dell'articolo 54 del Codice della Strada e cioè:

- autovetture, veicoli destinati al trasporto di persone aventi al massimo nove posti;
- autocaravan veicoli speciali destinati al trasporto ed all'alloggio di persone per un massimo di sette.

Al fine di evitare tali limitazioni molte imprese (e professionisti) hanno dato sfoggio di fantasia immatricolando autocarri nonché auto ad uso ufficio nonostante il loro utilizzo fosse quello di una normale autovettura. Con il c.11 dell'art.35 del D.L. n.223/2006 il legislatore prevede che vadano assoggettati al regime fiscale proprio degli autoveicoli destinati al trasporto privato di persone *“...i veicoli, che, a prescindere dalla categoria di omologazione, risultano da adattamenti che non ne impediscono l'utilizzo anche ai fini del trasporto privato di persone”*. Tale previsione, che evidentemente mirava a contrastare il fenomeno degli abusi delle disposizioni fiscali nel settore dei veicoli, interessa quei veicoli (posseduti sia da imprese che da professionisti) che vengono immatricolati in categorie speciali diverse dalle autovetture ed autocaravan al fine di eludere le penalizzazioni fiscali che caratterizzano questi beni (i casi più frequenti e sui quali l'amministrazione finanziaria ha già avuto modo di pronunciarsi sono, infatti, i veicoli immatricolati ad uso autocarro e ad uso ufficio). Il richiamato comma 11 rimanda alla pubblicazione di un provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate l'individuazione di quei veicoli che, prescindendo dalla immatricolazione, risultano idonei al trasporto di persone e per tale ragione assimilabili, ai fini fiscali, alle autovetture: tale provvedimento, emanato il 6 dicembre 2006, fornisce pertanto i requisiti in base ai quali un autocarro è da considerarsi “finto autocarro” che, pertanto, dovrà sottostare a tutte le limitazioni previste per le autovetture. In altre parole, **i veicoli individuati da tale provvedimento**, indipendentemente dal fatto che dal punto di vista amministrativo siano autocarri, **dal punto di vista fiscale sono da considerarsi in tutto e per tutto delle autovetture**. Infatti, come chiarito dal paragrafo 6 della C.M. n.28/E/06, *“... i veicoli così individuati, ai fini delle imposte sui redditi, in particolare, saranno assoggettati al regime di deducibilità limitata previsto dall'articolo 164, comma 1, lettera b), del testo unico sulle imposte sui redditi approvato con DPR 22 dicembre 1986, n.917.”*

Per procedere alla verifica occorre, pertanto, reperire il libretto di circolazione del veicolo, in quanto da esso sono ricavabili tutti i dati necessari per effettuare il controllo. Innanzitutto è necessario verificare tipologia di immatricolazione, codice carrozzeria e numero dei posti. La possibile assimilazione dell'autocarro all'autovettura si ha – secondo quanto stabilito dal

provvedimento – se dall'esame del libretto di circolazione del veicolo risultano i seguenti tre elementi:

- immatricolazione o reimmatricolazione come N1,
- codice carrozzeria F0 (effe zero);
- quattro o più posti.

L'assenza di uno solo di questi tre elementi (in quanto ad esempio il veicolo consente il trasporto di tre persone oppure presenta un codice carrozzeria diverso da F0) non fa scattare l'applicazione della disposizione che assimila tale veicolo ad un'autovettura. Pertanto, in presenza di tutti e tre gli elementi di cui al punto precedente, occorrerà verificare un quarto elemento, rapportando **potenza e portata**: si avrà la temuta assimilazione dell'autocarro alle autovetture qualora il risultato della formula fosse **pari o superiore a 180**.

Si riportano di seguito due esempi di calcolo per la verifica dell'assimilazione autovettura-autocarro.

Esempio 1

Autocarro non assimilato ad una autovettura

Veicolo marca Renault, mod. Espace, immatricolato come “autocarro per trasporto di cose – uso proprio”.

Dalla carta di circolazione risulta:

Categoria del veicolo (lett.J) N1

Codice carrozzeria (lett.J.2) F0

Numero di posti (lett.S.1) 5

Potenza motore (lett.P.2) 110 kW

Massa complessiva (lett.F.2) 2.555 kg = 2,550 t

Essendo indicata direttamente la Portata pari a kg. 705 (0,705 t) il rapporto potenza/portata è pari a $110/0,705 = 156,02$

Essendo $156,02 < 180$ il veicolo in esame non è equiparato fiscalmente ad un'autovettura.

Esempio 2

Autocarro assimilato ad una autovettura

Veicolo marca Suzuki, mod. Gran Vitara, immatricolato come "autocarro per trasporto di cose – uso proprio".

Dalla carta di circolazione risulta:

Categoria del veicolo (lett.J) N1

Codice carrozzeria (lett.J.2) F0

Numero di posti (lett.S.1) 4

Potenza motore (lett.P.2) 80 kW

Massa complessiva (lett.F.2) 2.005 kg = 2,005 t

Essendo indicata direttamente la Portata pari a kg. 415 (0,415 t) il rapporto potenza/portata è pari a $80 / 0,415 = 192,77$

Essendo $192,77 > 180$ il veicolo in esame è equiparato fiscalmente ad un'autovettura.

Va poi rammentato che il citato provvedimento rimanda a successivi provvedimenti con i quali potranno individuarsi veicoli che pur rientrando astrattamente nel campo di applicazione della disciplina in precedenza potranno comunque essere considerati fiscalmente autocarri in quanto non consentono il trasporto di persone oppure che estendano l'applicazione del provvedimento esaminato anche a veicoli che pur formalmente consentano comunque il trasporto di persone. Si tratta di provvedimenti, ad oggi non ancora emanati e la cui finalità è quella di evitare, in situazioni particolari, le pericolose conseguenze che potrebbero derivare dalla rigida applicazione del meccanismo di calcolo.

Una questione che si pose in fase di prima applicazione riguardò la decorrenza della disposizione, con particolare riferimento alla sua possibile retroattività. Sul punto intervenne l'Agenzia delle entrate con la C.M. n.1/E del 19 gennaio 2007 precisando che la disposizione in commento si applica a decorrere dal periodo d'imposta in corso alla data di entrata in vigore del decreto (quindi, per i contribuenti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, dall'anno 2006). Detto questo non fu però mai chiarito se, dal punto di vista dei veicoli interessati, avrebbe riguardato solo per i veicoli immatricolati successivamente alla data di entrata in vigore del D.L. n.223/06, cioè dal 4 luglio 2006, oppure immatricolati successivamente al provvedimento che ha fissato i criteri, cioè 6 dicembre 2006 ovvero, se le limitazioni potevano riguardare anche le immatricolazioni passate. Essendo oramai trascorsi quasi dieci anni dall'introduzione di questa disciplina dal carattere "antielusivo", tali ultime questioni sulla decorrenza hanno certamente perso di interesse, ma è certo che ancora oggi la

disciplina in precedenza descritta mantiene tutta la sua attualità e deve essere tenuta in debita considerazione al fine di evitare, nei casi descritti, pericolose ripercussioni di carattere fiscale (e non solo).

IMPOSTE SUL REDDITO

Immobili assegnati ai dipendenti: deduzione dei costi

di Sandro Cerato

Nella prassi aziendale è sempre più frequente che l'impresa si attivi direttamente per risolvere ai propri dipendenti il problema del reperimento di un'abitazione nella quale alloggiare, anche con la propria famiglia, per il periodo di durata del rapporto di lavoro. In questo contesto operativo l'impresa acquista (in proprietà o in leasing), o più frequentemente affitta un determinato numero di abitazioni che poi concede in uso ai propri dipendenti, non sempre riaddebitando ai medesimi le spese sostenute (per l'utilizzo dell'immobile, nonché per le relative utenze), oppure riaddebitandole solo in parte. In base a quanto stabilito dal primo periodo del comma 2 dell'art. 95 del TUIR, i canoni di locazione (anche finanziaria) e le spese relative al funzionamento di strutture recettive non sono, come regola generale, deducibili dal reddito d'impresa, salvo quelle relative ai servizi di mensa o ai servizi di alloggio destinati ai dipendenti in trasferta temporanea.

Per **strutture recettive** si intende quella tipologia di **immobili che vengono messi a disposizione dei dipendenti** o di terzi ma che non rientrano nel processo produttivo, quali ad esempio i circoli sportivi e culturali costituiti in sede aziendale. **L'indeducibilità delle spese** relative alle predette strutture recettive è in parte mitigata dalla limitata deducibilità che viene riconosciuta dal successivo art. 95 co. 2 del TUIR a quelle spese di tipo assistenziale, culturale e ricreativo che vengono sostenute in favore della **generalità dei dipendenti**.

Il secondo periodo dello stesso comma, mitigando tale previsione di indeducibilità delle spese relative alle strutture recettive in genere, prevede che i **canoni di locazione** (anche finanziaria) e le spese di manutenzione dei fabbricati concessi in uso ai dipendenti **sono deducibili**, ma comunque per un importo non superiore a quello che costituisce reddito per i dipendenti stessi a norma dell'articolo 51, comma 4 lettera c).

Viene quindi istituito un **principio di correlazione**, secondo cui tutto ciò che costituisce reddito per il dipendente è **deducibile per il datore di lavoro**, la quota che quest'ultimo può portare in deduzione quale componente negativo di reddito, corrisponde all'ammontare che costituisce reddito per il dipendente.

La Legge n. 388/2000, n. 388, introducendo un'ulteriore **fattispecie derogatoria alla regola generale**, pone delle condizioni in sussistenza delle quali l'**impresa può godere non già della deduzione limitata**, bensì della **deduzione integrale dei canoni di locazione** e delle **altre spese relative ai fabbricati concessi in uso ai dipendenti**.

In particolare, perché possa operare la deducibilità integrale dal reddito di impresa del datore

di lavoro, la norma richiede che i **dipendenti trasferiscano la propria residenza anagrafica** per esigenze di lavoro e che tali fabbricati siano ubicati **nel comune ove prestano l'attività**. **L'integrale deducibilità sussiste solo per un periodo di tempo limitato**, ossia per il periodo di imposta nel corso del quale si verifica il trasferimento della residenza da parte del lavoratore dipendente presso il fabbricato concesso in uso, e nei due periodi di imposta successivi. Questo significa che, una volta decorso il predetto periodo triennale, la deducibilità dei canoni di locazione e di tutte le altre spese sostenute dall'impresa torna ad essere riconosciuta non più integralmente, bensì in misura non superiore all'importo che costituisce reddito in capo al dipendente. Strettamente collegata all'art. 95 co. 2, è l'introduzione della disposizione che, nell'art. 43 co. 2 del TUIR, **allarga la presunzione di strumentalità degli immobili concessi in uso ai dipendenti**. In via generale, il citato art. 43 del TUIR prevede:

- il primo comma stabilisce che gli e quelli che costituiscono beni strumentali per l'esercizio di arti e professioni non vengono considerati produttivi di reddito fondiario;
- il secondo comma precisa che vengono considerati strumentali gli da parte del possessore mentre, gli immobili relativi ad imprese commerciali che per le loro caratteristiche non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni, si considerano strumentali anche se non utilizzati o concessi in locazione o comodato.

In buona sostanza, l'elemento innovativo a suo tempo introdotto dalla Legge n. 388/2000 riguarda l'ultimo periodo del citato comma 2 dell'art. 43, in quanto **viene riconosciuto il carattere di strumentalità** a quegli stessi immobili di cui all'ultimo periodo del comma 2 dell'articolo 95 e per il medesimo periodo temporale ivi indicato. Questo significa che i **fabbricati concessi in uso ai dipendenti** che hanno trasferito la propria residenza nel comune in cui svolgono l'attività, devono essere considerati strumentali per il periodo d'imposta in cui avviene il trasferimento e per i due periodi successivi. Di conseguenza, per effetto di tale presunzione di strumentalità, **taли immobili concorrono a formare il reddito di impresa** secondo le ordinarie regole, ossia sulla base degli effettivi costi e ricavi ad essi afferenti, anziché secondo quanto stabilito dall'art. 90 del TUIR per i c.d. "immobili patrimoniali".

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

La residenza fiscale ed il suo trasferimento in corso d'anno

di Laura Mazzola

I criteri per la determinazione della **residenza fiscale delle persone fisiche**, com'è noto, sono stabiliti dall'**articolo 2 del Tuir**.

La norma prevede che sono considerati **residenti in Italia** coloro che, **per la maggior parte del periodo d'imposta**:

- sono iscritti nelle **anagrafi della popolazione residente**;
- ovvero hanno in Italia il **domicilio** o la **residenza** civilistica.

In merito, ai sensi dell'**articolo 43 del Codice civile**, il domicilio è identificabile nel luogo in cui una persona ha stabilito la sede principale dei propri affari e dei propri interessi (morali, familiari o sociali), mentre la residenza è la sede della propria dimora abituale.

Alla luce di questa previsione, un contribuente residente in Italia, che **trasferisce la propria residenza all'estero in corso d'anno**, con l'iscrizione all'AIRE e la conseguente cancellazione dall'anagrafe della popolazione residente, deve verificare, al fine del pagamento delle imposte in Italia e dell'assolvimento degli obblighi tributari, l'**esatta data di variazione**.

Se la variazione fosse, ad esempio, avvenuta il **2 luglio 2015 (182 giorni in Italia e 183 all'estero)**, il soggetto in questione **non si considererebbe fiscalmente residente in Italia per il periodo di imposta 2015**, salvo la dimostrazione da parte dell'Amministrazione finanziaria della sussistenza del domicilio o della residenza sulla base delle previsioni civilistiche.

Diversamente, la variazione avvenuta il **3 luglio 2015 (183 giorni in Italia e 182 all'estero)**, implicherebbe, in linea generale, il mantenimento della **residenza fiscale in Italia per il periodo 2015** e l'obbligo di dichiarare nel nostro Paese **tutti i redditi prodotti** (anche all'estero e anche nella frazione d'anno in cui il trasferimento si è effettivamente concretizzato).

Nella **risoluzione 3 dicembre 2008, n. 471/E**, l'Agenzia ha infatti precisato che l'articolo 2 del Tuir *“non può essere interpretato nel senso di ammettere l'applicazione della regola del frazionamento del periodo d'imposta”*, se non quando il **criterio in questione è previsto in modo specifico dalla Convenzione contro le doppie imposizioni** stipulata dall'Italia con l'altro Paese coinvolto.

Una previsione di questo tipo è rinvenibile, in particolare, nelle Convenzioni con Svizzera e Germania, che prevedono il **frazionamento del periodo d'imposta (“split year”)** nell'ipotesi di

trasferimenti in corso d'anno.

Per riprendere l'esempio precedente, se un soggetto **trasferisce la propria residenza in Svizzera o in Germania il 3 luglio 2015**, sarà considerato **residente in Italia solo per il periodo fino al trasferimento**, mentre **da quel momento in poi sarà considerato fiscalmente residente nell'altro Stato** e lì dichiarerà i redditi prodotti.

Si è in precedenza messo in evidenza come non sia però sufficiente l'iscrizione all'Aire e la cancellazione dall'anagrafe della popolazione residente per essere sicuri che la residenza fiscale del contribuente non sia considerata più legata al nostro Paese: come affermato dal Ministero delle Finanze con la **circolare 2 dicembre 1997, n. 304/E**, *“la cancellazione dall'anagrafe della popolazione residente e l'iscrizione all'AIRE non costituisce elemento determinante per escludere la residenza o il domicilio dello Stato, ben potendo questi ultimi essere desunti con ogni mezzo di prova anche in contrasto con le risultanze dei registri anagrafici”*.

L'Agenzia potrebbe attrarre la **residenza dell'espatriato in Italia** sulla base della sussistenza del **domicilio o della residenza civilistica**, utilizzando elementi quali:

- eventuale disponibilità di un'abitazione permanente;
- presenza della famiglia;
- accreditamento dei propri proventi, anche se conseguiti all'estero;
- possesso di beni immobili e mobili;
- partecipazione a riunioni d'affari;
- titolarità di cariche sociali;
- sostenimento di spese alberghiere, iscrizioni a circoli o a clubs;
- organizzazione della propria attività direttamente o tramite soggetti che operano nel territorio dello Stato.

Nel caso in cui il trasferimento sia avvenuto in un **Paese black list**, scatta invece la **presunzione, prevista dal comma 2-bis dell'articolo 2 del Tuir**, di mantenimento della **residenza fiscale in Italia**: in questi casi scatta l'inversione dell'onere della prova ed è il **contribuente a dover fornire la prova contraria**.