

Edizione di lunedì 22 Luglio 2019

AGEVOLAZIONI

[Registratori telematici agevolabili con l'iper ammortamento?](#)

di Alessandro Bonuzzi

LAVORO E PREVIDENZA

[Il nuovo Ccnl lavoratori impianti e attività sportive – I° parte](#)

di Guido Martinelli

IVA

[La detrazione Iva: scelta o obbligo?](#)

di Clara Pollet, Simone Dimitri

AGEVOLAZIONI

[Credito formazione 4.0: semplificata la procedura di deposito del contratto collettivo](#)

di Debora Reverberi

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

[Omissa certificazione Aire: quali effetti ai fini tributari?](#)

di Marco Bargagli

AGEVOLAZIONI

Registratori telematici agevolabili con l'iper ammortamento?

di Alessandro Bonuzzi

La [circolare 23 maggio 2018, n. 177355](#), del MiSE ha fornito **rilevanti chiarimenti** in materia di *iper* ammortamento individuando alcuni **beni agevolabili**.

Nell'occasione è stato chiarito che **rientrano** nel beneficio i **distributori automatici** di prodotti finiti e/o per la somministrazione di alimenti e bevande (cd. **vending machine**).

Ciò in ragione del fatto che tali cespiti, siccome costituiscono dei **“negozi automatici”**, essendo in grado di prestare autonomamente (e automaticamente) il servizio, e cioè la vendita di prodotti finiti in essi (fisicamente) contenuti, sono **assimilabili**, agli effetti della disciplina dell'*iper* ammortamento, ai **“magazzini automatizzati interconnessi ai sistemi gestionali di fabbrica”** e, quindi, riconducibili al punto 12 del primo gruppo dell'[allegato A](#) della L. 232/2016.

Solo, però, i distributori automatici di **nuova generazione** presentano **caratteristiche tecnologiche** tali da soddisfare potenzialmente le condizioni per accedere all'agevolazione.

In tal senso, il documento ministeriale ha precisato che, per soddisfare il requisito dell'**interconnessione** i distributori automatici devono essere in grado di **scambiare informazioni** in maniera **bidirezionale**:

- **in ingresso** – ricevendo da remoto istruzioni/indicazioni quali, ad esempio, la modifica dei dati e dei parametri di configurazione della macchina e/o la variazione del listino prezzi dei prodotti – e
- **in uscita** – comunicando informazioni quali, ad esempio, stato componenti della macchina, contabilità, quantità prodotti o altre informazioni di natura logistica e diagnostica.

Con la successiva [circolare del 1° agosto 2018, n. 295485](#), il MiSE ha osservato che per alcuni **beni strumentali** di cui all'Allegato A della L. 232/2016 – quali **trance, taglierine, seghe circolari, trapani, frantoi e mulini di macinazione** –, ai fini del rispetto del requisito dell'**interconnessione**, l'applicazione della disciplina agevolativa **non richiede** necessariamente che *“il bene sia in grado di ricevere in ingresso istruzioni ... riguardanti lo svolgimento di una o più sequenze di attività identificate, programmate e/o dettate esternamente ...; è, al contrario, sufficiente che il bene sia in grado di trasmettere dati in uscita, funzionali, a titolo esemplificativo, a soddisfare i requisiti ulteriori di telemanutenzioni e/o telediagnosi e/o controllo in remoto e di monitoraggio continuo delle condizioni di lavoro e dei parametri di processo”*.

Ora, alla luce degli interventi ministeriali, non può non sorgere quantomeno il dubbio che possano rientrare nell'ambito applicativo dell'**iper ammortamento** anche i **nuovi registratori telematici** in grado di **memorizzare elettronicamente** e **trasmettere telematicamente** all'Agenzia delle entrate i dati dei corrispettivi giornalieri. Trattasi, infatti, di **beni strumentali materiali** che, ai fini dell'invio dei dati, dovrebbero essere **interconnessi** al sistema aziendale.

Il **condizionale**, tuttavia, è **d'obbligo** atteso che **non si rinvengono precisazioni ufficiali** al riguardo. Gli stessi tecnici, laddove interrogati, si limitano a confermare la **possibile agevolabilità dell'acquisto**, senza però sbilanciarsi, non avendo avuto anch'essi indicazioni.

È dunque **auspicabile** un **intervento chiarificatore** dell'Agenzia delle entrate o del Ministero, considerato il tutt'altro trascurabile **impatto fiscale** che avrebbe il beneficio per le **piccole-medio imprese**.

Difatti, ipotizzando un **costo di acquisto** per un **registratore telematico nuovo** di **1.000 euro**, il **maggior valore su cui calcolare l'iper ammortamento** sarebbe pari a ben **1.700 euro (170%)**.

L'iper ammortamento sarebbe, peraltro, **cumulabile** con il **credito d'imposta** concesso agli esercenti che provvedono o che hanno già provveduto all'**acquisto** di uno o più **registratori telematici**, stabilito in misura pari al **50% della spesa sostenuta** con un massimo, per **ogni strumento**, di **250 euro**.

Master di specializzazione

LE NUOVE PROCEDURE CONCORSUALI TRA CONTINUITÀ AZIENDALE, TUTELA DEI TERZI E RESPONSABILITÀ

Scopri le sedi in programmazione >

LAVORO E PREVIDENZA

Il nuovo Ccnl lavoratori impianti e attività sportive – I° parte

di Guido Martinelli

Tra **Confalavoro Pmi** (fra i cui associati è ricompresa la Federazione Italiana Sport Equestri), gli **enti di promozione sportiva** riconosciuti dal Coni ASI e Libertas e la **Federazione Italiana dello sport** come organizzazioni datoriali e la **Fesica-Confsal** quale parte sindacale è stato sottoscritto **un contratto collettivo nazionale di lavoro per i dipendenti degli impianti e delle attività sportive**.

Detto accordo raccoglie il testimone di quello sottoscritto nel **2015** dalla Confederazione Italiana dello sport (al cui interno è ricompreso Asc, altro ente di promozione sportiva riconosciuto dal Coni) da una parte e le organizzazioni di settore di Cisl, Uil e Cgil dall'altra, scaduto al **31 dicembre 2018** e in corso di discussione per il **rinnovo**.

Il nuovo contratto: *“trova applicazione nella gestione dei rapporti di lavoro previsti ed esistenti negli impianti e nelle attività sportive svolte, nel rispetto della normativa vigente e regolamenta su tutto il territorio nazionale i rapporti di lavoro che abbiano come finalità la gestione di atleti e/o l'utilizzo di un impianto o di aree destinate allo svolgimento della pratica sportiva, del fitness e del benessere ed il relativo personale.”*

Pur non essendo stato espressamente menzionato, si ritiene che **il nuovo testo debba e possa trovare applicazione esclusivamente per le attività “non professionalistiche”** intendendosi come tali quelle **non soggette all'applicazione della L. 91/1981**.

Si evidenzia come **il campo di applicazione appaia più ampio di quello delimitato dalle discipline sportive riconosciute dal Coni** in quanto applicabile anche ai **centri sportivi** in cui sono presenti servizi di **cura alla persona** – *“trattamenti estetici, massofisioterapia, medicina naturale (shiatsu, riflessologia plantare, ayurveda), sauna, bagno turco, idro massaggio”* – e ai **centri o siti benessere** considerando come tali quelli in cui l'offerta delle attività di tipo è ridotta e comunque non prevalente rispetto ai servizi alla persona.

Questo porta a evidenziare subito **la novità** di maggior rilievo del nuovo accordo. Quella di **avere espressamente previsto all'articolo 44, nella classificazione del personale, la figura del collaboratore sportivo**: *“Rientrano nella categoria dei Collaboratori Sportivi i soggetti che svolgono mansioni rientranti, sulla base dei regolamenti e delle indicazioni fornite dalle singole federazioni, tra quelle necessarie per lo svolgimento delle attività sportivo-dilettantistiche, così come regolamentate dalle singole federazioni e che, quindi, per il rapporto di collaborazione sportiva trova applicazione l'articolo 67, comma 1, lettera m) del Tuir”*.

E' ovvio che questa categoria di lavoratori potrà entrare in gioco solo per le attività espressamente previste come **sportive dal Coni** e che, pertanto, il **perimetro di applicazione** di questa figura appare più ristretto rispetto a quello dell'intero Ccnl.

Infatti la premessa prevede che **questa figura sia utilizzabile “nei modi e limiti stabiliti dalla normativa vigente”**.

La **definizione** precedente riprende integralmente il contenuto della [circolare 1/2016 dell'Ispettorato Nazionale del Lavoro](#); le parti, facendo sicuramente riferimento sia a questo documento di prassi che ad una copiosa giurisprudenza delle Corti di Appello di Firenze, Milano, Genova, Bologna e Venezia hanno espressamente riconosciuto, che, a tal fine: **“non sussistono impedimenti giuridici alla elaborazione di un contratto di lavoro atipico o sui generis ovvero di un contratto non espressamente disciplinato dal diritto civile bensì creato nel caso di specie dallo stesso Ccnl in base alle specifiche esigenze delle parti. Ciò in quanto certamente si tratterebbe di un contratto lecito e diretto a realizzare interessi meritevoli di tutela”**.

Viene correttamente chiarito che dovranno essere tenute **distinte**, nella lettura dei contenuti del contratto, le figure dei **lavoratori** da quelle dei c.d. **collaboratori** (ovvero i soggetti percettori dei compensi per prestazione sportiva dilettantistica).

A tal fine viene prevista la costituzione di un **ente bilaterale** che avrà, tra i propri scopi, anche quello di organizzare **percorsi formativi professionalizzanti** sia per **lavoratori** che per **collaboratori**; così come per entrambe le categorie sarà possibile sottoscrivere **polizze e mutue** integrative al servizio sanitario nazionale mediante **polizze integrative**. Il finanziamento di detto ente avverrà con **contributi “anche” dei collaboratori sportivi di tre euro annuali per collaboratore**, da trattenere e versare da parte dell'azienda.

Vengono previsti **organismi di mediazione e commissioni di garanzia e conciliazione** che avranno competenza sia per i lavoratori che per i collaboratori sportivi.

Sia i **lavoratori** che i **collaboratori**, in caso di contrasto con la **parte datoriale**, dovranno operare un **tentativo di conciliazione in sede sindacale**.

Seminario di specializzazione

LUCI E OMBRE NELLA GESTIONE FISCALE DELLE ASSOCIAZIONI E SOCIETÀ SPORTIVE DILETTANTISTICHE

[Scopri le sedi in programmazione >](#)

IVA

La detrazione Iva: scelta o obbligo?

di **Clara Pollet, Simone Dimitri**

Le molteplici **novità del 2019** in ambito Iva – su tutte, fatturazione elettronica e trasmissione telematica dei corrispettivi – richiedono un raccordo tra “vecchie” regole del **D.P.R. 633/1972** e nuove procedure interne, riviste “**in ottica XML**”. A tal proposito si propone un riepilogo delle regole che consentono la **detrazione dell’Iva sugli acquisti**.

La **detrazione Iva non è un obbligo del contribuente** ma un **suo diritto** e per esercitarlo deve provvedere all’**annotazione del documento nel registro Iva acquisti**. Quando **l’Iva è indetraibile** è possibile riportare la fattura **direttamente in contabilità**, senza passare dai registri Iva, indicando come costo il totale della fattura comprensivo dell’imposta indetraibile.

È anche possibile **non richiedere la fattura** ai commercianti al minuto quando si effettua un acquisto di beni o servizi che **non formano oggetto dell’attività propria dell’impresa**: sarà sufficiente ottenere un **documento commerciale** come giustificativo di spesa. La rinuncia alla detrazione Iva in presenza di fattura (**con registrazione solo in contabilità**) comporta però **l’indeducibilità del costo relativo all’imposta non detratta**.

Gli imprenditori che acquistano beni che **formano oggetto dell’attività propria dell’impresa** da **commercianti al minuto** sono invece **obbligati a richiederla**, ai sensi dell’[articolo 22, comma 3, D.P.R. 633/1972](#).

Una volta in possesso della fattura di acquisto, la registrazione nel registro Iva acquisti è **condizione necessaria per esercitare il diritto alla detrazione**. A norma dell’[articolo 25 D.P.R. 633/1972](#), il contribuente deve **annotare in un apposito registro le fatture** di acquisto e le **bollette doganali, anteriormente alla liquidazione periodica** nella quale è **esercitato il diritto alla detrazione** della relativa imposta e, comunque, entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale **relativa all’anno di ricezione della fattura** e con riferimento al medesimo anno.

Non sussiste, invece, **l’obbligo di annotare le fatture per operazioni con imposta indetraibile** o le fatture ricevute contenenti somme non soggette, fuori campo o **escluse Iva**.

L’[articolo 6, comma 7, D.P.R. 695/1996](#) prevede che “**non sussiste, ai fini dell’imposta sul valore aggiunto, l’obbligo di annotare le fatture e le bollette doganali** relative ad acquisti e importazioni **per i quali ricorrono le condizioni di indetraibilità** dell’imposta stabilite dal secondo comma dell’articolo 19 del Decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633”.

Il citato **articolo 19** è stato modificato nel 1997 e ad oggi, l'indetraibilità oggettiva è prevista dall'[articolo 19-bis1 D.P.R. 633/1972](#); di seguito sono riportati alcuni casi di applicazione:

- **prestazioni di trasporto di persone** (salvo che formino oggetto dell'attività propria dell'impresa);
- acquisto o importazione di **alimenti e bevande**, ad eccezione di quelli che formano oggetto dell'attività propria dell'impresa o di somministrazione in mense scolastiche, aziendali o interaziendali o mediante distributori automatici collocati nei locali dell'impresa;
- **spese di rappresentanza**, come definite ai fini delle imposte sul reddito, tranne quelle sostenute per l'acquisto di beni di costo unitario non superiore a 50 euro.

Come già anticipato, l'imprenditore **non è obbligato a richiedere** la fattura quando acquista, da commercianti al minuto, beni o servizi che **non formano oggetto dell'attività di impresa** (si pensi, ad esempio, alle spese generali o alle spese per **prestazioni alberghiere e ristorazione**). Tali spese dovranno in ogni caso essere **documentate con il rilascio di un giustificativo**: i soggetti obbligati, dal **1° luglio 2019**, alla trasmissione telematica dei corrispettivi potranno anche utilizzare la procedura che l'Agenzia delle entrate metterà a disposizione entro il 29 luglio, per predisporre un **documento commerciale** e, al contempo, memorizzare e trasmettere i dati dei corrispettivi di ogni singola operazione effettuata.

Si ricorda che l'Iva assolta in relazione ai **servizi alberghieri e di ristorazione**, è detraibile secondo i principi generali, vale a dire nella misura in cui i servizi stessi risultino inerenti ad operazioni che consentono l'esercizio del diritto alla detrazione e siano documentati con fattura. La mancanza della fattura, pertanto, non consente l'esercizio della detrazione Iva mentre ai fini reddituali l'Iva rappresenta un **costo deducibile** solo nel caso in cui **vi sia una limitazione oggettiva della detraibilità**.

L'impresa potrebbe anche **scegliere di non richiedere la fattura per le prestazioni alberghiere e di ristorazione sulla base di valutazioni di convenienza economico-gestionale** nel caso in cui i costi da sostenere, per eseguire gli adempimenti Iva connessi alle fatture, siano superiori al **vantaggio economico** costituito dall'importo dell'Iva detraibile. In tal caso, posto che la scelta dell'operatore si prospetta come la **soluzione economicamente più vantaggiosa**, si può riconoscere all'Iva non detratta per mancanza della fattura la natura di **"costo inerente"** all'attività esercitata e, pertanto, la **deducibilità** ai fini delle imposte sui redditi.

Al riguardo, si richiamano i chiarimenti resi nella [risoluzione 517/E/1980](#), in base ai quali **in mancanza delle fatture** relative alle prestazioni alberghiere e di ristorazione, **l'imprenditore e il professionista possono dedurre dal reddito** – come elemento aggiuntivo del costo sostenuto per l'acquisto delle prestazioni medesime – **l'Iva non detratta, sempreché la stessa presenti la natura di "costo inerente" all'attività** nel senso anzidetto. Diversamente, **non può costituire un costo inerente all'attività esercitata e, conseguentemente, non è deducibile dal reddito l'Iva documentata mediante fattura e rimasta a carico dell'impresa ovvero del professionista a causa del mancato esercizio del diritto alla detrazione** ([circolare 25/E/2010](#)).

Master di specializzazione

IVA NAZIONALE ED ESTERA

[Scopri le sedi in programmazione >](#)

AGEVOLAZIONI

Credito formazione 4.0: semplificata la procedura di deposito del contratto collettivo

di Debora Reverberi

Il Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali ha introdotto, a decorrere dal 17.07.2019, una **versione semplificata della procedura telematica di deposito dei contratti collettivi** da parte dei datori di lavoro e delle associazioni di categoria.

La novità riguarda sia la possibilità di utilizzare l'applicativo anche per depositare i contratti di primo livello, sia una semplificazione procedurale del deposito telematico, che nella versione aggiornata prevede due fasi.

Nella prima fase si procede all'inserimento delle seguenti **informazioni di base** e al **caricamento del file in formato pdf**:

- dati del **datore di lavoro** o dell'associazione di categoria che effettua il deposito;
- tipologia del **contratto** in deposito;
- data di **sottoscrizione del contratto**;
- periodo di **validità del contratto**.

Non è più necessario selezionare preventivamente la funzionalità per la quale si intende effettuare il deposito *online*.

Nella seconda fase è prevista **la possibilità di specificare l'agevolazione** per cui si intende effettuare il deposito telematico e il sistema potrà richiedere l'aggiunta di dati specifici; qualora la motivazione che rende necessario il deposito esuli dalle fattispecie previste, l'utente potrà compilare il campo testuale "Altro" aggiungendo ulteriori informazioni.

L'[articolo 14 D.Lgs. 151/2015](#) stabilisce che **le agevolazioni legate alla stipula di contratti collettivi aziendali o territoriali siano riconosciute a condizione che questi vengano depositati in via telematica**, in modo che il Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali e l'Ispettorato Nazionale del Lavoro possano mettere a disposizione delle altre amministrazioni e degli enti pubblici interessati le informazioni contenute nei contratti.

In particolare le agevolazioni che prevedono l'obbligo di deposito del contratto collettivo aziendale o territoriale sono le seguenti:

- **i premi di risultato e welfare aziendale**, in cui il regolare deposito del contratto è

necessario entro trenta giorni dalla sottoscrizione per poter usufruire delle misure fiscali agevolative per le retribuzioni premiali introdotte all'[articolo 1, commi 182-190, L. 208/2015](#) (c.d. Legge di Stabilità 2016);

- **le misure di conciliazione dei tempi di vita e lavoro**, in cui il deposito telematico era necessario ai fini della decontribuzione prevista [dall'articolo 25 D.Lgs. 80/2015](#) introdotta in via sperimentale per i soli contratti aziendali sottoscritti dal 01.01.2017 al 31.08.2018;
- **il credito d'imposta formazione 4.0**, in relazione al quale il deposito telematico dei contratti collettivi aziendali o territoriali resta una condizione di ammissibilità imprescindibile.

Il credito d'imposta formazione 4.0 è stato introdotto dall'[articolo 1, commi 46-56, L. 205/2017](#) (c.d. Legge di Bilancio 2018), originariamente in via sperimentale per il solo anno 2018, come **misura inquadrabile tra le agevolazioni del “Piano Nazionale Impresa 4.0” volta a favorire i processi di innovazione tecnologica e digitale delle aziende tramite valorizzazione della risorsa capitale umano**.

L'incentivo è stato prorogato con modificazioni dall'[articolo 1, commi 78-81, L. 145/2018](#) (c.d. Legge di Bilancio 2019) per il periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2018.

La proroga contenuta nella Legge di Bilancio 2019 ha introdotto la seguente rimodulazione del beneficio con entità inversamente proporzionale alla dimensione d'impresa, quantificata in misura percentuale al costo lordo aziendale del personale dipendente impegnato in qualità di discente (o *tutor* o docente nel limite del 30% della retribuzione complessiva annua spettante al dipendente) per le ore di formazione:

Periodo d'imposta	Dimensione impresa	Misura del credito	Limite massimo di spesa annuo
2018	Qualsiasi	40%	euro 300.000
2019	Piccola impresa	50%	euro 300.000
	Media impresa	40%	euro 300.000
	Grande impresa	30%	euro 200.000

L'[articolo 3, comma 3, D.M. 04.05.2018](#) ha introdotto **due specifiche condizioni di ammissibilità al beneficio**:

- l'impegno formale dell'impresa ad investire nella formazione 4.0 dei propri dipendenti, da esplicitarsi tramite **deposito telematico del contratto collettivo aziendale o territoriale presso l'Ispettorato Territoriale del Lavoro competente**;
- **l'autocertificazione dei risultati prodotti dall'investimento in formazione 4.0** tramite rilascio ai dipendenti discenti di una dichiarazione del legale rappresentante dell'impresa sull'effettiva partecipazione, apprendimento e consolidamento delle competenze 4.0 negli ambiti aziendali individuati nell'**allegato A alla 205/2017**.

La [circolare direttoriale n. 412088 del 03.12.2018](#), emanata dal Mise – Direzione Generale per

la Politica Industriale, la Competitività e le Piccole e Medie Imprese – ha sciolto i dubbi relativi a termini e modalità di deposito, confermando la possibilità di **assolvere il requisito formale** successivamente allo **svolgimento delle attività formative**, purché entro il **31.12.2018**, attraverso la procedura di deposito telematico messa a disposizione dal Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali e oggetto di odierna semplificazione.

Nella risposta all'istanza di interpello n. 79 del 20.03.2019 l'Agenzia delle entrate ha **confermato che il deposito del contratto non incide sull'individuazione del dies a quo per la determinazione delle spese ammissibili**, restando impregiudicata la possibilità di agevolare l'attività formativa svolta antecedentemente all'esecuzione dell'adempimento formale e **non** rendendosi necessario un ragguglio ad anno del credito d'imposta.

Il deposito telematico dei contratti può dunque avvenire a posteriori dell'esecuzione dell'attività formativa agevolabile, purché entro la fine del periodo d'imposta di sostenimento delle spese.

Master di specializzazione

LE NUOVE PROCEDURE CONCORSUALI TRA CONTINUITÀ AZIENDALE, TUTELA DEI TERZI E RESPONSABILITÀ

Scopri le sedi in programmazione >

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

Omessa certificazione Aire: quali effetti ai fini tributari?

di Marco Bargagli

Ai **fini fiscali** esistono **precisi criteri di individuazione della residenza fiscale** di una persona fisica che presenta particolari **elementi di radicamento sul territorio dello Stato italiano**.

A **livello domestico**, l'[articolo 2, comma 2, Tuir](#) prevede 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”*.

Di conseguenza la persona fisica che, per la **maggior parte del periodo d’imposta** (i.e. 183 giorni), risulta essere iscritto presso **l'anagrafe dei cittadini residenti**, ossia ha stabilito il **proprio domicilio** o la **propria residenza** sul territorio nazionale, è considerato **residente in Italia**.

Sullo specifico punto, il legislatore ha anche previsto una **presunzione legale relativa** in tema di residenza fiscale, che pone in capo al contribuente **l'onere di fornire la pertinente prova contraria**: infatti, a mente dell'[articolo 2, comma 2-bis, Tuir](#) si considerano altresì residenti, **salvo prova contraria**, i cittadini italiani **cancellati dalle anagrafi della popolazione residente** e trasferiti in **Stati o territori a fiscalità privilegiata**.

Proprio sul tema della **residenza fiscale** della **persona fisica** e della **contestuale iscrizione all'Anagrafe degli Italiani residenti all'Ester** (c.d. **Aire**) importanti chiarimenti, in chiave interpretativa, sono stati recentemente forniti da parte dell'Agenzia delle entrate, con la **risposta all'istanza di interpello n. 203 del 25.06.2019**.

Il citato documento di prassi ha esaminato il caso di una **persona fisica emigrata in Danimarca** ove, nell'anno 2017, ha stipulato un **contratto di locazione** e, **contestualmente**, anche un **contratto di lavoro dipendente a tempo indeterminato** con una **società di diritto danese**.

Tuttavia, per **motivi burocratici**, l'iscrizione all'Aire è stata ottenuta solo **nel corso del 2017** e, conseguentemente, si è posto il problema di verificare se, **per la maggior parte del periodo d’imposta**, il soggetto passivo sia o meno da considerarsi **ancora iscritto alle anagrafi della popolazione residente**.

L'Agenzia delle entrate ha dapprima **richiamato la normativa sostanziale di riferimento**, rappresentando che, ai sensi dell'[articolo 3 Tuir](#), per le persone residenti in Italia **l'imposta si applica sull'insieme dei redditi percepiti, indipendentemente da dove questi siano prodotti**,

mentre per i soggetti non residenti l'imposta si applica solo sui redditi prodotti nel territorio dello Stato.

In merito, per individuare la nozione di residenza fiscale valida ai fini dell'applicazione delle disposizioni delle Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni, è necessario fare riferimento alla legislazione interna degli Stati contraenti la quale, nel caso di specie, prevede che:

- sono soggetti passivi d'imposta tutte le persone fisiche residenti e non residenti nel territorio dello Stato, indipendentemente dalla cittadinanza;
- sono residenti in Italia *“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”*. Le tre condizioni sopra illustrate, come confermato dalla prassi amministrativa, sono tra loro alternative, essendo sufficiente che sia verificato, per la maggior parte del periodo d'imposta, uno solo dei predetti requisiti affinché una persona fisica venga considerata fiscalmente residente in Italia. Viceversa, solo quando i tre presupposti della residenza sono contestualmente assenti nel periodo d'imposta di riferimento, tale persona può essere ritenuta non residente nel nostro Paese.

Ciò posto, esaminando nel dettaglio l'istanza di interpello e, segnatamente, il certificato rilasciato dal Comune italiano di residenza della persona fisica, emerge che l'istante ha perfezionato il trasferimento di residenza in Danimarca solo nel corso del 2017.

Di conseguenza, a parere delle Entrate:

- il contribuente deve essere identificato come soggetto fiscalmente residente nel nostro Paese per il periodo d'imposta 2017, sussistendo una delle tre condizioni previste dal citato [articolo 2, comma 2, Tuir](#) (rectius l'iscrizione nelle anagrafi della popolazione residente per la maggior parte del periodo d'imposta);
- tutti i redditi percepiti dall'istante, dovunque siano stati prodotti, devono essere dichiarati ai fini dell'imposizione nel nostro Paese.

Tuttavia, a livello internazionale, ai sensi dell'**articolo 15, paragrafo 1, della Convenzione Italia – Danimarca** contro le doppie imposizioni, il reddito percepito a fronte di un'attività di lavoro dipendente prestata, per la maggior parte dell'anno 2017, in Danimarca (alle dipendenze di una società di tale Stato) è soggetto a tassazione concorrente nei due Paesi contraenti, ossia in Italia (Stato di residenza della persona fisica) e in Danimarca (Stato di svolgimento dell'attività lavorativa).

Quindi, per eliminare fenomeni di doppia imposizione economica, l'**articolo 24, paragrafo 2, della Convenzione internazionale Italia – Danimarca** (ratificata dalla **L. 170/2002**), prevede che: *“Se un residente dell'Italia possiede elementi di reddito che sono imponibili in Danimarca l'Italia, nel calcolare le proprie imposte sul reddito ... può includere nella base imponibile di tali imposte*

detti elementi di reddito, a meno che espresse disposizioni della presente Convenzione non stabiliscano diversamente. In tal caso, l'Italia deve detrarre dalle imposte così calcolate l'imposta sui redditi pagata in Danimarca, ma l'ammontare della detrazione non può eccedere la quota di imposta italiana attribuibile ai predetti elementi di reddito nella proporzione in cui gli stessi concorrono alla formazione del reddito complessivo”.

Giova inoltre ricordare che qualora l'istante, in base alla normativa interna della Danimarca, potesse qualificarsi per il periodo d'imposta 2017 **come soggetto residente all'estero**, si configurerebbe un **conflitto normativo** (c.d. *dual residence*), che viene risolto secondo i criteri stabiliti nell'**articolo 4, paragrafo 2, della Convenzione internazionale**.

In merito, nel caso in cui una **persona fisica sia residente di entrambi gli Stati contraenti**, il contribuente è considerato residente solo nello Stato in cui dispone di **un'abitazione permanente** e, in subordine (laddove disponga di un'abitazione permanente in entrambi gli Stati), la residenza di una persona fisica viene determinata secondo i seguenti criteri residuali disposti in **ordine decrescente**:

- **luogo di ubicazione del centro degli interessi vitali**: la persona fisica che dispone di **un'abitazione principale in entrambi gli Stati**, sarà considerata residente nel Paese nel quale le sue **relazioni personali ed economiche sono più strette**;
- **dimora abituale**: ove non sia possibile individuare la **residenza del contribuente** in base ai due criteri sopra citati, una persona fisica sarà considerata residente dello Stato in cui **soggiorna abitualmente**;
- **nazionalità della persona fisica**: quando i primi tre criteri non sono dirimenti, il contribuente sarà considerato residente dello Stato contraente la Convenzione di cui **possiede la nazionalità**;
- **reciproco accordo**: quando una persona fisica ha la nazionalità di entrambi i Paesi o di nessuno di essi, gli Stati contraenti la Convenzione **risolveranno la questione di comune accordo**.

In definitiva, **a parere dell'Agenzia delle entrate**: “*nell'ipotesi in cui, in base alle normative interne di Italia e Danimarca, l'istante possa qualificarsi come residente di entrambi i Paesi, solo nel caso in cui fosse in grado di dimostrare all'Amministrazione fiscale italiana la prevalenza per l'annualità 2017 della residenza fiscale in Danimarca ... potrebbe ipotizzarsi la correttezza degli adempimenti fiscali posti in essere in Italia, essendo in tal caso, ai sensi dell'articolo 15, paragrafo 1, della citata Convenzione per evitare le doppie imposizioni, assoggettati ad imposizione esclusiva in Danimarca (che, in tale eventualità, risulterebbe sia lo Stato di residenza dell'istante che il Paese in cui ha svolto la propria attività lavorativa) gli stipendi e le altre remunerazioni analoghe che l'istante ha percepito per il lavoro subordinato ivi svolto*”.

Master di specializzazione

LA FISCALITÀ INTERNAZIONALE IN PRATICA

[Scopri le sedi in programmazione >](#)