

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

Omissa 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 >](#)