

**Edizione di giovedì 3 Ottobre 2019**

## **IMPOSTE SUL REDDITO**

**Auto aziendali: adempimenti specifici per l'uso promiscuo al dipendente**

di **Luca Caramaschi**

## **PROFESSIONISTI**

**L'incarico di direttore generale è compatibile con la professione**

di **Alessandro Bonuzzi**

## **IVA**

**Iva e cellulari: quando la detrazione è al 100%**

di **Cristoforo Florio**

## **IMPOSTE SUL REDDITO**

**I nuovi criteri identificativi delle società finanziarie**

di **Fabio Landuzzi**

## **FISCALITÀ INTERNAZIONALE**

**La residenza convenzionale supera le presunzioni domestiche**

di **Marco Bargagli**

## IMPOSTE SUL REDDITO

---

### ***Auto aziendali: adempimenti specifici per l'uso promiscuo al dipendente***

di **Luca Caramaschi**

In tema di auto aziendali, la fattispecie che richiede maggiore attenzione (proprio in quanto, come vedremo, riconosce **ampi benefici fiscali**) è quella per cui l'azienda acquista un'autovettura che assegna ad un dipendente affinché questo la utilizzi tanto ai fini aziendali quanto ai fini personali: tale ipotesi, definita come **"uso promiscuo"** viene espressamente disciplinata dal [comma 1, lettera b-bis\), dell'articolo 164 Tuir](#).

Malgrado la norma non lo affermi specificamente, onde evitare che l'Amministrazione Finanziaria possa pensare ad una soluzione adottata per **"superare" le importanti limitazioni** imposte dal legislatore negli ordinari casi di utilizzo aziendale (attualmente è prevista la deducibilità dei costi di acquisto e di impiego del veicolo nella **misura del 20%**), è opportuno che detta fattispecie venga applicata nelle situazioni in cui il dipendente per le **esigenze lavorative** ha effettivamente la necessità di utilizzare una vettura (altrimenti **l'uso promiscuo** risulterebbe del tutto snaturato in relazione alle **effettive finalità** di tale previsione).

In fin dei conti, che senso ha attribuire al **dipendente** una vettura se poi con tale vettura vengono magari percorsi solo 5.000 o 10.000 chilometri annui?

E magari il dipendente mai (o quasi mai) si sposta dalla sede per motivi di lavoro?

Si tratterebbe di una **soluzione antieconomica** e, in quanto tale, **oggetto di probabile contestazione** nel caso di verifica (poiché il dipendente usa così poco l'autovettura, in fin dei conti ciò significa che non vi è alcuna necessità che egli l'abbia a disposizione in via continuativa).

Sotto tale profilo, ad una eventuale contestazione, si potranno certamente **contrapporre argomentazioni difensive** che, però, paiono da subito di modesto spessore.

I costi dei veicoli dati in **uso promiscuo ai dipendenti**, fin dal 2013, risultano deducibili **nel limite del 70%** (tale misura è stata introdotta dalla **L. 92/2012** in quanto, fino al 2012, la deducibilità era addirittura ammessa nel limite del **90%**).

Al riguardo ci si era chiesti se tale misura dovesse essere computata sui costi auto aziendali:

- **al netto del benefit** imputato al dipendente (esempio, se i costi auto sono pari ad €

10.000 ed il *benefit* è 2.000, i costi deducibili sarebbero pari ad € 7.600, ossia 2.000 a cui aggiungere il 70% di 8.000);

- **al lordo del *benefit*** imputato (considerando l'esempio appena proposto, la deduzione si applicherebbe all'intero ammontare dei costi relativi all'auto data in uso promiscuo, 70% di € 10.000, quindi la percentuale deducibile sarebbe 7.000).

L'Agenzia delle Entrate, nel **paragrafo 5.1 della [circolare 47/E/2008](#)** ha accolto questa **seconda tesi**, evidentemente **meno conveniente per il contribuente**.

Elemento ulteriore che distingue tale fattispecie (e che la rende enormemente più conveniente rispetto al generale utilizzo aziendale) è **l'assenza di un tetto massimo di deducibilità** riferito al valore del veicolo.

Per comprenderne meglio la portata pensiamo ad un esempio estremo, considerando un'azienda che acquista un'**autovettura** sostenendo un **costo di € 100.000** (tralasciamo volutamente, in tale confronto, l'effetto Iva indetraibile):

- se essa fosse qualificata come **"ordinario" mezzo aziendale** l'ammontare complessivamente deducibile sarebbe di **€ 3.615,20** (€ 18.075,99 x 20%),
- se la vettura fosse attribuita in **uso promiscuo al dipendente**, l'importo che potrebbe complessivamente essere computato in deduzione dal reddito sarebbe di **€ 70.000** (il 70% di € 100.000).

La soluzione dell'auto concessa in **uso promiscuo al dipendente**, oltre ai benefici riconosciuti al soggetto concedente in termini di **deduzione**, determina tuttavia effetti reddituali in capo al **dipendente beneficiario**.

A fronte della concessione per l'utilizzo della vettura, infatti, in capo al dipendente si genera un ***fringe benefit*** relativo all'utilizzo personale, che viene **determinato in maniera forfettaria** ai sensi dell'[articolo 51 Tuir](#).

L'azienda ha tuttavia la possibilità di **riaddebitare al dipendente parte del costo sostenuto** per l'utilizzo del veicolo (in base agli accordi intervenuti tra l'azienda e il dipendente stesso) con la conseguenza che il **costo riaddebitato** va a **ridurre** o azzerare il compenso in natura (***fringe benefit***) connesso a tale utilizzo personale.

L'utilizzo da parte del dipendente, inoltre, **deve essere dimostrato attraverso idonea documentazione**: sul punto l'Amministrazione Finanziaria, con la [circolare 48/E/1998](#), ha ritenuto necessario procedere alla **integrazione del contratto di lavoro** attraverso una **clausola apposita** (è quindi a tal fine necessario che l'azienda si confronti con il proprio consulente del lavoro per gestire correttamente la fattispecie, anche sotto il profilo degli aspetti formali).

L'applicazione di tale fattispecie, infine, è subordinata al **requisito** dell'utilizzo del dipendente **per la maggior parte del periodo d'imposta**: è quindi necessario stabilire un **periodo minimo di**

**utilizzo del dipendente**, al fine di **evitare concessioni fittizie** di ridotta durata (quindi con un piccolo *benefit* tassato) al solo fine di fruire della importante deduzione al 70% dei costi della vettura.



## PROFESSIONISTI

---

### ***L'incarico di direttore generale è compatibile con la professione***

di **Alessandro Bonuzzi**

L'**esercizio** della professione di **dottore commercialista** è **incompatibile** con talune **cariche** o **attività** individuate dalla legge, dalle circolari interpretative e dalle note informative emanate nel tempo dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili.

È importante accertarsi che non vi siano condizioni di incompatibilità, poiché gli eventuali **anni** dichiarati **incompatibili non sono utili ai fini previdenziali e assistenziali**; tantoché i relativi contributi nel frattempo versati alla Cassa (fatto salvo il contributo integrativo calcolato sul volume di affari Iva) sono **rimborsati**, su specifica domanda, in quanto non più dovuti. A tal fine, la Cassa **verifica** periodicamente, anche su richiesta dell'iscritto, la presenza di eventuali **condizioni di incompatibilità** con l'esercizio della professione di dottore commercialista.

La disciplina sull'incompatibilità è contenuta nell'[articolo 4 D.Lgs. 139/2005](#), secondo cui *"l'esercizio della professione di dottore commercialista ed esperto contabile è incompatibile con l'esercizio, anche non prevalente, né abituale:*

- della professione di **notaio**;
- della professione di **giornalista** professionista;
- dell'attività di **impresa**, in nome proprio o altrui e, **per proprio conto**, di produzione di beni o servizi, intermediaria nella circolazione di beni o servizi, tra cui ogni tipologia di mediatore, di trasporto o spedizione, bancarie, assicurative o agricole, ovvero ausiliarie delle precedenti;
- dell'attività di **appaltatore di servizio pubblico, concessionario della riscossione di tributi**;
- dell'attività di **promotore finanziario**.

L'incompatibilità è **esclusa** qualora l'attività, svolta per conto proprio, è diretta alla **gestione patrimoniale**, ad attività di **mero godimento o conservative**, nonché in presenza di **società di servizi strumentali o ausiliari all'esercizio della professione**, ovvero qualora il professionista riveste la carica di **amministratore** sulla base di uno **specifico incarico professionale** e per il perseguimento dell'interesse di colui che conferisce l'incarico".

Occorre osservare come la nozione di **esercizio** contenuta nella norma attenga ad un **concreto esercizio** sia dell'attività di dottore commercialista sia dell'attività concorrente e incompatibile. Va quindi distinta la **qualità di dottore commercialista**, che si acquista con il superamento dell'esame di stato e che "rimane", dal concetto di **attività**, che può modificarsi a seconda dell'**esercizio concreto**.

Il CNDCEC nelle **note interpretative** – aggiornate al 1° marzo 2012 -, rese note con la **lettera informativa n. 26/2012**, ha analizzato alcuni casi in modo specifico, affermando, ad esempio, che l'esercizio della professione:

- è **incompatibile** con lo *status*:

1. di **imprenditore individuale**;
2. di **socio di Snc**;
3. di **socio accomandatario** di Sas o di Sapa;
4. di titolare di **impresa familiare**;
5. di **socio di società di capitale** che al contempo ricopre la carica di **amministratore**;

- è **compatibile** con lo *status*:

1. di **socio accomandante** di Sas;
2. di **socio di società di capitali**;
3. di **consigliere delegato, presidente, amministratore unico o liquidatore** di società di capitali.

Di recente il Consiglio Nazionale è tornato ad esprimersi sul tema con il **Pronto Ordini 116/2019** in risposta a una richiesta che riguardava la **possibile incompatibilità** con l'esercizio della professione dell'incarico di **direttore generale** presso una società avente come oggetto sociale la fornitura di prodotti, servizi, consulenza e formazione in ambito di **sicurezza informatica**. In particolare, vi era il dubbio che l'assunzione di tale carica potesse configurare lo svolgimento di un'**attività d'impresa**.

Al riguardo il documento stabilisce che ***“il rapporto avente ad oggetto l'incarico di direttore generale presso una società commerciale privata non configura esercizio di attività di impresa per proprio conto”***. Ciò in ragione del fatto che la figura del direttore generale è riconducibile a quella dell'**istitutore** di cui all'[articolo 2203 cod. civ.](#) e, quindi, a una figura **ausiliaria** al ruolo dell'imprenditore ***“preposto da questi all'esercizio di un'impresa commerciale”***.

Dunque, per quanto attiene i **vincoli diretti** derivanti dalla **professione**, si può affermare che l'attività di dottore commercialista ed esperto contabile è **compatibile** con la carica di direttore generale di società.

Tuttavia, ai sensi del **comma 3** dell'[articolo 4 D.Lgs. 139/2005](#), resta da verificare, precisa il Pronto Ordini, se sia vero anche il **contrario**, ovvero se ***“il contratto intercorrente tra l'iscritto e la società privata preveda, o meno, l'esercizio di un'attività professionale come specifica ipotesi di incompatibilità con lo svolgimento di tale rapporto di lavoro”***.

Seminario di specializzazione

## **L'ASSETTO ORGANIZZATIVO, AMMINISTRATIVO E CONTABILE: ASPETTI GIURIDICI E OPERATIVI DELLA GESTIONE D'IMPRESA**

[Scopri le sedi in programmazione >](#)

## IVA

---

### ***Iva e cellulari: quando la detrazione è al 100%***

di **Cristoforo Florio**

Nell'attività di consulenza professionale non è infrequente che il cliente del commercialista, interessato a **recuperare in detrazione una maggiore quota di Iva sui propri acquisti** e incuriosito dalla lettura di qualche spunto rinvenuto nel vasto mondo del *web*, richieda dei chiarimenti in merito alla percentuale di detrazione dell'Iva su uno dei beni che ormai ognuno di noi possiede, a titolo personale, aziendale/professionale o promiscuo: il telefono cellulare.

Nel presente contributo riepilogheremo quelle che sono le regole vigenti in merito alla **detraibilità dell'Iva sugli acquisti** di tali beni e sulle relative **spese di gestione**.

Ormai nel lontano 2008 l'[articolo 1, comma 261, lettera e\), n. 3\), L. 244/2007](#) ha **abrogato** la [lettera g\), del comma 1, dell'articolo 19-bis1 D.P.R. 633/1972](#), con la quale veniva disposto che l'Iva relativa all'acquisto, all'importazione, alle prestazioni di noleggio, locazioni finanziaria e simili nonché alle spese di gestione dei **c.d. "telefoni cellulari"** era ammessa in detrazione solo **nella misura del 50%**.

Fino al 31 dicembre 2007, dunque, la detrazione dell'Iva pagata in relazione all'acquisto e all'utilizzo dei cellulari era **ammessa forfettariamente in detrazione** nella misura del 50%, **indipendentemente dalla prova circa l'effettivo utilizzo per finalità aziendali o professionali**. Al contrario, invece, il restante 50% era sempre indetraibile, non essendo possibile detrarre il 100% dell'imposta, neanche se il telefono mobile era utilizzato **esclusivamente per l'esercizio dell'attività d'impresa o di lavoro autonomo**.

A partire dal 1° gennaio 2008, invece, la norma in questione è stata soppressa, in quanto ritenuta **in contrasto con le disposizioni comunitarie** sull'Iva.

Come infatti chiarito dalla [Corte di Cassazione con la sentenza n. 5958/2015](#), le conclusioni che aveva raggiunto la Corte di Giustizia con la **decisione C-288/05 del 14 settembre 2016** circa l'illegittimità delle **limitazioni per la detrazione dell'Iva sugli autoveicoli** erano da ritenersi valide anche per quel che concerne la limitazione, nella misura del 50%, della detrazione dell'Iva sugli acquisti di telefoni cellulari. In quest'ultima pronuncia giurisprudenziale venivano ricordati i principi contenuti nella vecchia **sesta Direttiva n. 77/388** (oggi rifiuta nella **Direttiva 2006/112/CE**) e, in particolare, nell'[articolo 17, n. 7](#).

In base a tali regole:

- le limitazioni del diritto alla detrazione dell'Iva per alcune tipologie di beni e/o servizi



possono essere adottate da parte di uno Stato membro **previa consultazione del comitato consultivo europeo sull'Iva**; e

- l'eventuale provvedimento con il quale viene limitata la detrazione dell'Iva deve contenere le indicazioni relative alla sua **limitazione temporale** e/o deve far parte di un insieme di provvedimenti di adattamento strutturale miranti a **ridurre il disavanzo di bilancio** e a consentire il rimborso del debito pubblico, pena la sua illegittimità.

Ciò detto, a partire dal 1° gennaio 2008, l'Iva relativa agli acquisti e alle spese di utilizzo dei telefoni cellulari è divenuta detraibile sulla base dei **principi generali di cui all'[articolo 19 D.P.R. 633/1972](#)**.

Pertanto, l'imposta relativa all'acquisto e all'utilizzo di tali beni:

- è detraibile al 100%, laddove il telefono cellulare sia utilizzato **esclusivamente nell'esercizio dell'attività d'impresa o professionale**;
- è indetraibile, totalmente o parzialmente, nella misura in cui il bene sia utilizzato, in tutto o in parte, per fini privati e per l'esercizio dell'attività d'impresa o professionale.

Sul punto va ricordato che l'[articolo 1, comma 255, L. 244/2007](#) aveva però stabilito che il Fisco, nel fissare i criteri selettivi per l'effettuazione dei controlli in ambito Iva relativamente al periodo 2008-2012, doveva **concentrare l'attività di verifica sui contribuenti** che, a partire dal 1° gennaio 2008, computavano in detrazione l'Iva sugli acquisti e sull'utilizzo dei telefoni cellulari **in misura superiore al 50%**.

Pertanto, proprio per **agevolare i controlli** da parte dell'Amministrazione finanziaria, i contribuenti che hanno **detratto in misura superiore al 50% l'Iva sugli acquisti di telefoni cellulari** e sulle relative prestazioni di gestione sono obbligati a **fornire notizia al Fisco con un'apposita indicazione nella dichiarazione annuale Iva**.

Nonostante il decorso del **quinquennio 2008-2012**, anche relativamente alla dichiarazione annuale Iva 2019 per il periodo 2018 è stato previsto l'obbligo di compilazione del **rigo VA5**, in cui occorre esporre – **in caso di superamento del limite del 50% – l'imponibile e l'Iva detratta relativamente agli acquisti**, anche mediante contratti di leasing, ed importazioni di **apparecchiature telefoniche e dei servizi di gestione**.

Dunque, se il soggetto Iva è in grado di **dimostrare un uso esclusivo per finalità aziendali/professionali**, comprovabile **in modo oggettivo** e tramite **idonea e apposita documentazione**, sarà possibile detrarre il 100% dell'Iva sui cellulari e sulle relative spese di gestione.

In tutte le altre ipotesi (e si tratta della **maggior parte delle situazioni**, vista la **difficoltà** di trovare una **metodologia oggettiva di rendicontazione** e di riconducibilità di tali spese all'esclusivo uso aziendale/professionale), quando l'utilizzo aziendale/professionale non è esclusivo oppure quando non è possibile distinguere l'uso aziendale/professionale e l'uso

personale, sarà **consigliabile detrarre l'Iva nella misura del 50%**.

Va poi fatto un cenno all'ipotesi in cui il datore di lavoro decida di **assegnare in uso ai dipendenti un telefono cellulare**; vi sono due possibili opzioni in questo scenario:

1. il costo delle telefonate per fini personali del dipendente **non viene ribaltato sul dipendente**. In questo caso, le spese di gestione vanno considerate come non riferibili interamente all'esercizio dell'attività aziendale/professionale; pertanto, in tale casistica, **l'Iva sarà detraibile per il datore di lavoro secondo il criterio d'inerenza** vigente dal 1° gennaio 2008 per la telefonia cellulare, nei limiti e alle condizioni sopra illustrate. Dunque, in mancanza di un sistema probatorio di rendicontazione analitica e onde evitare problematiche in fase di controlli, la detrazione potrà essere **forfettariamente operata nella misura del 50%**;
2. il costo delle telefonate per fini personali del dipendente **viene ribaltato sul dipendente**, tramite l'emissione di un'apposita fattura con aliquota ordinaria, trattandosi di "prestazione di servizi" e, in particolare, di "obbligazione di permettere"; in questa situazione, l'Iva sarà **detraibile per il datore di lavoro al 100%**, essendo recuperata in capo al dipendente – tramite il meccanismo del riaddebito – la quota di IVA indetraibile per utilizzo "personale" (corrispondente all'uso extra aziendale/professionale del telefono cellulare). Peraltro, alle medesime conclusioni si dovrà giungere qualora le telefonate personali siano **addebitate direttamente dal gestore di telefonia mobile al dipendente** e, quindi, con fattura intestata da parte del gestore a quest'ultimo (v. in questo senso quanto chiarito al **paragrafo 10.5 della circolare AdE 12/E/2008**).

Va ricordato – da ultimo – che, in caso di **riaddebito al dipendente delle spese di utilizzo del cellulare**, l'[articolo 13, comma 3, D.P.R. 633/1972](#) prevede che "(...) per la messa a disposizione (...) delle apparecchiature terminali per il servizio radiomobile pubblico terrestre di telecomunicazioni e delle relative prestazioni di gestione effettuata dal datore di lavoro nei confronti del proprio personale dipendente **la base imponibile è costituita dal valore normale dei servizi** se è dovuto un corrispettivo inferiore a tale valore (...)".



## IMPOSTE SUL REDDITO

---

### ***I nuovi criteri identificativi delle società finanziarie***

di **Fabio Landuzzi**

L'entrata in vigore del **D.Lgs. 142/2018** e in particolare l'introduzione nel **Tuir** del **nuovo articolo 162-bis** ha portato all'attenzione gli effetti determinati dalla "nuova" definizione dei soggetti che svolgono un'attività **"finanziaria"** che, come noto, si è sostanziata nella identificazione di **quattro diverse categorie**. Molti aspetti di maggiore e più comune interesse derivanti da questa norma sono trattati nella **Circolare n. 16 del 24.07.2019 di Assonime**.

Particolare attenzione viene qui posta ad alcuni spunti interessanti relativi alle **società di partecipazione non finanziaria** (le c.d. **holding industriali**) ed ai **soggetti ad esse assimilati** che svolgono le attività elencate all'**articolo 3, comma 2, D.M. 53/2015**, quindi **non nei confronti del pubblico**.

In primo luogo, Assonime prende atto che l'aver ridotto il **test di prevalenza** della componente finanziaria dell'attività svolta dalla società al solo **lato patrimoniale**, escludendo anche quello reddituale, e ad **un solo bilancio** (quello dell'ultimo esercizio chiuso), ha senza dubbio l'effetto di causare il rischio di una **maggiore frequenza di cambiamento** della qualifica della società, il che non è affatto secondario in termini di **impatto amministrativo** e anche di **disciplina fiscale**, aumentando i costi ed i **rischi di errore**.

A questo proposito, **dubbi** emergono proprio con riferimento all'individuazione dell'**esercizio in cui la società** che supera il test di prevalenza **si qualifica** come **"di partecipazione non finanziaria"**.

I commi 2 e 3 dell'**articolo 162-bis** fanno riferimento ai dati **"del bilancio approvato relativo all'ultimo esercizio chiuso"**; l'interpretazione più convincente secondo Assonime è che il test operi, per così dire, **a posteriori** e **autonomamente per ciascun esercizio**.

Perciò, esemplificando, e traendo spunto anche da una risposta resa dall'Amministrazione ad Assoholding, per stabilire **se una società è holding industriale per il 2018**, si dovrebbe **applicare il test di prevalenza sui dati del bilancio 2018**, e non su quelli del bilancio 2017.

In altre parole, il riferimento al bilancio approvato per "l'ultimo esercizio chiuso" andrebbe riferito al **bilancio d'esercizio approvato prima della presentazione della dichiarazione dei redditi**; tuttavia, Assonime sottolinea come l'importanza della questione meriti **un chiarimento da parte dell'Amministrazione**.

Un **ulteriore aspetto** interessante evidenziato dalla **circolare** in commento attiene al caso della

società che, pur qualificandosi come di **partecipazione non finanziaria** per via del superamento del test patrimoniale, presenta un conto economico con ricavi per oltre 2/3 rappresentati da **canoni di locazione di immobili**.

In sostanza, una **società holding** ma con chiara anima di **immobiliare di gestione**.

Qui il tema che si presenta è di natura fiscale e riguarda la **deduzione degli interessi passivi**, ossia se in questa particolare fattispecie può trovare comunque disapplicazione la disciplina dell'[articolo 96 Tuir](#) in forza della **speciale normativa di cui all'articolo 1, comma 36, L. 244/2007**.

La disamina compiuta da Assonime conclude **favorevolmente** all'esonero in oggetto, sulla base di argomentazioni sistematiche tecnicamente convincenti.

Quanto al **perimetro soggettivo**, particolare *focus* viene posto sulla norma ([articolo 162-bis, comma 1, n. 2, lett. c, Tuir](#)) che **assimila alle holding di partecipazione non finanziaria** i soggetti che svolgono talune **attività di natura finanziaria** ([articolo 3 D.M. 53/2015](#)).

Dopo aver trattato diversi casi, la circolare compie una considerazione finale di carattere più generale e volta a voler fornire una **chiave applicativa** della norma più **aderente alla sua ratio**, e quindi scevra dal rischio di un **eccessivo formalismo**.

Il tema della “assimilazione”, infatti, potrebbe portare a qualificare al pari delle società di partecipazione non finanziaria quelle imprese che svolgono **attività commerciale** e che magari solo incidentalmente potrebbero trovarsi ad avere una **prevalenza della componente patrimoniale finanziaria** (ad esempio, per via di **finanziamenti erogati infragruppo**); secondo Assonime, sarebbe invece preferibile che la qualificazione finanziaria si collegasse, in ogni caso, alla **natura esclusiva o prevalente dell'attività finanziaria**, ed alla sua **significatività**, onde evitare un allargamento della platea dei soggetti assunti tale natura ma ben **al di fuori dello spirito della norma**.

Anche per questo aspetto, per la sua rilevanza, viene **sollecitato un chiarimento**, che sarebbe forse meritevole anche di una precisazione normativa.

Seminario di specializzazione

**LA REDAZIONE DEL BILANCIO CONSOLIDATO: INQUADRAMENTO TEORICO E SUGGERIMENTI PRATICI PER LA SUA REDAZIONE**

[Scopri le sedi in programmazione >](#)

## FISCALITÀ INTERNAZIONALE

---

### ***La residenza convenzionale supera le presunzioni domestiche***

di **Marco Bargagli**

Come noto, per valutare correttamente la **residenza fiscale della persona fisica**, occorre fare riferimento alle **norme nazionali e internazionali di riferimento**.

A **livello domestico**, l'[articolo 2, comma 2, Tuir](#) prevede che un **soggetto passivo è residente in Italia** se, per la **maggior parte del periodo d'imposta**:

- **è iscritto nell'anagrafe della popolazione residente;**
- **ha il domicilio nel territorio dello Stato**, definito come la sede **principale degli affari e interessi** ([articolo 43, comma 1, cod. civ.](#));
- **ha stabilito la residenza nel territorio dello Stato**, identificabile come la **dimora abituale** del soggetto ([articolo 43, comma 2, cod. civ.](#)).

Anzitutto, si ricorda che la persona fisica che vuole **trasferire la propria residenza fiscale all'estero**, deve necessariamente cancellarsi **dall'anagrafe della popolazione residente in Italia** e, successivamente, **isciversi all'Aire** (Anagrafe degli Italiani Residenti all'Estero).

Sul punto, la giurisprudenza di legittimità ha chiarito che **l'iscrizione nell'anagrafe dei soggetti residenti in altro Stato non è elemento determinante per escludere la residenza fiscale in Italia** della persona fisica qualora il soggetto passivo abbia **nel territorio dello Stato la sua dimora abituale ovvero il proprio domicilio**, inteso come sede principale dei propri affari ed interessi economici, così come delle proprie relazioni personali, dovendo il **carattere soggettivo ed elettivo della scelta dell'interessato** essere a tal fine **contemperato con le esigenze di tutela dell'affidamento dei terzi** (cfr. [Corte di cassazione, sentenza n. 13114 del 21.03.2018](#)).

Con riferimento agli ulteriori **criteri di natura sostanziale**, sulla base dell'interpretazione della prassi amministrativa di riferimento, possiamo affermare che:

- la **residenza** è intesa come **"il luogo in cui la persona fisica ha la dimora abituale"**. Essa è determinata **dall'abituale volontaria dimora** di una persona **in un determinato territorio**, concorrendo a instaurare tale relazione **giuridicamente rilevante** sia il **fatto oggettivo** (stabile permanenza in un determinato luogo), sia **l'elemento soggettivo** (volontà di rimanervi). In merito, **l'abitualità della dimora** permane qualora il soggetto **lavori o svolga altre attività al di fuori del comune di residenza** e quindi 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**;
- il **domicilio di una persona fisica** coincide con **"la sede principale dei suoi affari ed**

**interessi”** a prescindere dalla **presenza effettiva in tale luogo**, inteso in **un’accezione ampia** comprensiva **non solo di rapporti di natura patrimoniale ed economica ma anche morali, sociali e familiari**.

Ciò posto, la normativa interna sopra illustrata va necessariamente **correlata** con le **disposizioni internazionali** e, segnatamente, con le **convenzioni bilaterali** stipulate tra i vari allo scopo di evitare fenomeni di *dual residence* e, simmetricamente, di **doppia residenza** e **doppia imposizione**.

Anche la **prassi operativa** ([circolare n. 1/2018](#) del Comando Generale della Guardia di Finanza – volume III – parte V – capitolo 11 “*Il contrasto all’evasione e alle frodi fiscali di rilievo internazionale*”, pag. 341 e ss.), ha **fornito precise indicazioni** circa la **gerarchia delle fonti in ambito internazionale**.

In particolare, il citato documento di prassi sottolinea che i **trattati internazionali**, una volta **recepiti dall’ordinamento italiano** hanno **natura sub-costituzionale** e, quindi, assumono un **grado superiore alla legge ordinaria** rispetto alla quale assumono il **rango di legge speciale** confermando che, in caso di conflitto con quest’ultima, deve **prevalere la norma internazionale**.

In merito, la regola della **prevalenza delle norme internazionali** trova un **preciso limite** nella **particolare ipotesi** in cui la norma interna **risulti più favorevole al contribuente**, come espressamente previsto dall’[articolo 169 Tuir](#) a mente del quale “*le disposizioni del presente testo unico si applicano, se più favorevoli al contribuente, anche in deroga agli accordi internazionali contro la doppia imposizione*”.

A tal fine si ricorda che l’**articolo 4, paragrafo 2, del modello Ocse di convenzione internazionale contro le doppie imposizioni sui redditi** prevede che, quando una **persona fisica** è considerata **residente di entrambi gli Stati Contraenti**, la sua residenza è determinata con i **criteri di seguito indicati**:

- detta persona è considerata residente dello Stato Contraente nel quale **ha un’abitazione permanente**. Tuttavia, quando essa dispone di **un’abitazione permanente in entrambi gli Stati Contraenti**, la stessa è considerata **residente dello Stato Contraente nel quale le sue relazioni personali ed economiche sono più strette**, individuato come il “**centro degli interessi vitali**”;
- se non si può determinare lo Stato Contraente nel quale detta persona ha il **centro dei suoi interessi vitali**, o se la medesima **non ha un’abitazione permanente in alcuno degli Stati Contraenti**, essa è considerata residente dello Stato Contraente in cui **soggiorna abitualmente**;
- 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**;
- se detta persona ha la **nazionalità di entrambi gli Stati Contraenti** o non ha la



nazionalità di alcuno di essi, le autorità competenti degli Stati Contraenti **risolvono la questione di comune accordo**.

La **prevalenza della norma convenzionale** rispetto a quella domestica è stata confermata anche in una recente sentenza emessa dalla **CTR Puglia**, con la **sentenza n. 2212/2019, depositata il 16 luglio 2019** che, **accogliendo il ricorso del contribuente**, ha sancito che il criterio da utilizzare prioritariamente per **individuare la residenza fiscale** è quello **dell'abitazione permanente** e, gradatamente, quello del **centro degli interessi vitali** (*i.e.* le **relazioni personali e economiche più strette**) e ancora quello del **soggiorno abituale**.

A tale fine, dalla **documentazione prodotta in giudizio** emergevano i seguenti elementi:

- la **compagna e il figlio della persona fisica** risiedevano tutti nella **stessa abitazione in Romania**, ancor prima della **cancellazione dall'anagrafe della popolazione residente in Italia**, come emerge dalla **certificazione rilasciata dalla città di Bucarest**;
- la **costante permanenza del soggetto passivo nello Stato estero per motivi di lavoro**, con contestuale **possesso di una partecipazione totalitaria al capitale di una società rumena**;
- gli **incarichi rivestiti presso la Confindustria rumena** che lasciavano presumere la **presenza costante nel territorio estero per rappresentare gli interessi degli investitori italiani**.

In definitiva, a **parere del giudice del gravame**, tali elementi superavano quelli di **segno opposto** proposti dall'Agenzia delle entrate, **costituiti essenzialmente** dalla circostanza che la **persona fisica non si sarebbe mai separato formalmente dalla moglie residente in Italia** e che con la stessa **avrebbe anche contratto un mutuo per l'acquisto dell'abitazione di residenza anagrafica**.



Master di specializzazione

**LA FISCALITÀ INTERNAZIONALE IN PRATICA**

Scopri le sedi in programmazione >