

DIRITTO TRIBUTARIO

Nicolò Pollari – Serafino Nota

**«La residenza quale principale elemento
distorsivo nei rapporti internazionali »»**

Mappa concettuale ragionata

Lezioni tenute nelle Università

2019 – 2020

La residenza quale principale elemento distorsivo nei rapporti internazionali



La definizione di residenza adottata dai diversi legislatori incide in maniera decisiva nell'affermazione di fenomeni di doppia imposizione. Ciò è inevitabile se si considera che la stessa, costituendo il fondamento principale della pretesa impositiva ultraterritoriale, si trova spesso ad essere configurata in modo ampio, al fine di attrarre nella giurisdizione fiscale dello Stato di residenza i redditi globalmente prodotti,


Ciò comporta

L'adozione di definizioni così ampie produce un "accumulo" di residenze con riferimento ad una medesima persona fisica e/o giuridica

Ulteriore elemento di complicazione

Ulteriori problematiche si riscontrano anche a causa della presenza di normative domestiche afferenti il diritto privato internazionale che contemplano particolari criteri di collegamento, non sempre coincidenti con quelli tributari

Criteria di attribuzione della residenza fiscale adottati a livello internazionale



Luogo di costituzione o incorporazione

Luogo della sede sociale

Luogo della direzione effettiva o sede dell' amministrazione (place of effective management)

Luogo della direzione o del potere di controllo (management and control)

Luogo della direzione principale (head office)

Luogo dell' attività principale

Rilevanza del concetto di residenza



→ La residenza fiscale, quale criterio di collegamento di natura soggettiva, svolge la propria funzione nell'ambito di un sistema a tassazione mondiale, legittimando la pretesa impositiva dello Stato della residenza sui redditi globalmente prodotti

→ La residenza fiscale assume rilevanza anche per la principale funzione discriminante che riveste qualora sia necessario individuare la fonte del reddito, dovendo in taluni casi chiedersi quale sia la residenza di colui da cui promana una data fonte reddituale

→ Per altro verso, la residenza fiscale si rende necessaria anche in quanto risulta intimamente connessa con quelle norme sostanziali che si occupano del trattamento del reddito per le fattispecie impositive che presentano elementi di estraneità



Ai fini dell'Irpef, l'art. 3 del t.u.i.r. stabilisce che l'imposta si applica sul reddito complessivo del soggetto, formato per i residenti, da tutti i redditi posseduti (in Italia e all'estero), secondo il principio della tassazione del reddito mondiale, per i non residenti, soltanto dai redditi prodotti nel territorio dello Stato, secondo il principio della fonte. Analoga disposizione è prevista, ai sensi del successivo art. 75 del t.u.i.r. per i soggetti passivi Ires

La nozione di residenza per le persone fisiche

La nozione di residenza per le persone fisiche è ricavata dal vigente art. 2, comma 2, del D.P.R. nr. 917/1986, il quale attribuisce rilevanza all'alternativa e non concorrente sussistenza di due requisiti, il primo di natura formalistica, l'altro sostanziale:

- iscrizione nelle anagrafi della popolazione residente;
- individuazione nel territorio dello Stato del domicilio o della residenza ai sensi del c.c.

Entrambi i requisiti soggettivi devono sussistere “per la maggior parte del periodo d'imposta” (requisito temporale), ossia per almeno 183 giorni

Per domicilio si intende il luogo in cui un soggetto ha stabilito la sede principale dei suoi affari e interessi, che generalmente prescinde dalla materiale presenza fisica del soggetto

La residenza è connessa al luogo in cui la persona ha la propria dimora abituale, ossia ove volontariamente ha inteso fissarvi il centro delle proprie relazioni familiari e sociali.

L'art.4 del Modello Ocse fornisce i criteri (c.d. «tie-break rule») di risoluzione dei conflitti relativi alla doppia residenza. Le persone fisiche sono considerate residenti nello Stato nel quale, alternativamente: hanno una abitazione permanente; si riscontrano le relazioni personali ed economiche più strette (centro degli interessi vitali); soggiornano abitualmente; hanno la cittadinanza.

La nozione di residenza per le società

L' art.73, comma 3, per le società di capitali, e l' art. 5, per le società di persone, prevedono che per la nozione di residenza sono necessari due requisiti:

- un elemento temporale (“la maggior parte del periodo d’ imposta”);
- un elemento spaziale (la localizzazione nel territorio dello Stato della sede legale, della sede dell’ amministrazione o dell’ oggetto principale)

→ La sede legale, in linea di principio, coincide con quella risultante dall’ atto costitutivo o dallo statuto

→ La sede dell’ amministrazione coincide con il luogo ove promanano gli impulsi volitivi e direttivi relativi all’ attività di amministrazione della società

→ L’ oggetto principale dell’ attività sociale coincide con il luogo ove si svolge l’ effettiva attività svolta dalla società, a prescindere dall’ eventuale oggetto sociale indicato nello statuto

L’ art.4 del Modello Ocse prevede, al paragrafo 3, prevede: “Quando, in base alle disposizioni del paragrafo 1, una persona diversa da una persona fisica è residente in entrambi gli Stati Contraenti, essa sarà considerata residente dello Stato Contraente in cui si trova la sede della sua effettiva direzione” (c.d. «place of effective management»).

Procedimento di formazione dei Trattati

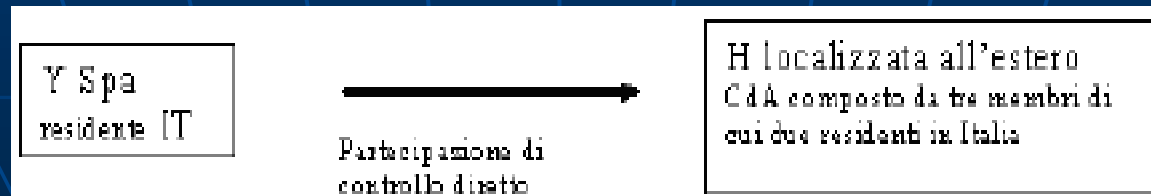
L' art. 73, comma 5 bis, del Tuir prevede una presunzione di residenza per le società estere che detengono partecipazioni in società italiane.

Se contestualmente

detengono partecipazioni di controllo, di diritto o di fatto ai sensi dell' articolo 2359, primo comma c.c., in società ed enti residenti

sono, a loro volta, controllati anche indirettamente ovvero amministrati da soggetti residenti

SALVO PROVA CONTRARIA



Trasferimento all' estero della residenza

Persone fisiche

L' art.2, comma 2-bis, del t.u.i.r. stabilisce che: *“Si considerano altresì residenti, salvo prova contraria, i cittadini italiani cancellati dalle anagrafi della popolazione residente e trasferiti in Stati o territori diversi da quelli individuati con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, da pubblicare nella Gazzetta Ufficiale”*

Persone fisiche e collettive che esercitano attività di impresa

L' art. 166 del t.u.i.r. prevede che: *“Il trasferimento all'estero della residenza dei soggetti che esercitano imprese commerciali, che comporti la perdita della residenza ai fini delle imposte sui redditi, costituisce realizzo, al valore normale, dei componenti dell'azienda o del complesso aziendale, salvo che gli stessi non siano confluiti in una stabile organizzazione situata nel territorio dello Stato. La stessa disposizione si applica se successivamente i componenti confluiti nella stabile organizzazione situata nel territorio dello Stato ne vengano distolti. Si considerano in ogni caso realizzate, al valore normale, le plusvalenze relative alle stabili organizzazioni all'estero. Per le imprese individuali e le società di persone si applica l'articolo 17, comma 1, lettere g) e l)”*. (...)

Trattamento dei redditi relativi a fattispecie con elementi di eterogeneità



La definizione di residenza assume rilevanza non solo in quanto può assurgere ad autonomo criterio di collegamento, ma anche per la sua funzione discriminante nell'ambito delle norme sostanziali che si occupano del trattamento del reddito

IRPEF →

Persone
fisiche sia
residenti che
non residenti

L'art. 3 del t.u.i.r. stabilisce che l'imposta si applica sul reddito complessivo del soggetto, formato per i residenti, da tutti i redditi posseduti (in Italia e all'estero), per i non residenti, soltanto dai redditi prodotti nel territorio dello Stato

IRES →

Società ed enti
commerciali
residenti

L'art. 81 del t.u.i.r. stabilisce che il reddito complessivo da qualsiasi fonte provenga, è considerato reddito d'impresa

Società ed enti
commerciali non
residenti

L'art.151 del t.u.i.r. prevede che il reddito complessivo è formato soltanto dai redditi prodotti nel territorio dello Stato, secondo i criteri di cui all'art.23, ad esclusione di quelli esenti e di quelli soggetti a ritenuta alla fonte a titolo di imposta o ad imposta sostitutiva

Società ed enti
non commerciali
residenti

L'art.143 del t.u.i.r. prevede che il reddito complessivo è formato dai redditi fondiari, di capitale, di impresa e diversi, ovunque prodotti e quale ne sia la destinazione

Società ed enti
non commerciali
non residenti

L'art.153 del t.u.i.r. il reddito complessivo è formato soltanto dai redditi prodotti nel territorio dello Stato

Trattamento dei redditi prodotti in Italia dai non residenti

Art. 151

Il reddito complessivo delle società ed enti commerciali non residenti è formato soltanto dai redditi prodotti nel territorio dello Stato, secondo i criteri di cui all' art.23

I comma

sono esclusi

quelli esenti e quelli soggetti a ritenuta alla fonte a titolo di imposta o ad imposta sostitutiva

Il comma

Si presumono comunque prodotti anche se non si concretizzano i relativi criteri di collegamento di cui all' art. 23:

- le plusvalenze e le minusvalenze dei beni destinati o comunque relativi alle attività commerciali esercitate nel territorio dello Stato, ancorché non conseguiti attraverso stabili organizzazioni;
- gli utili distribuiti da società di capitali ed enti commerciali residenti;
- le plusvalenze indicate nell'articolo 23, comma 1, lettera f), ossia le plusvalenze derivanti dalla cessione a titolo oneroso di partecipazioni in società residenti

Criteri oggettivi di collegamento

Art. 23

Solo per alcune categorie di reddito individua i criteri di collegamento, per altre è necessario un coordinamento con altre disposizioni del t.u.i.r..

Redditi fondiari



Dal coordinato disposto con l' art. 25 del t.u.i.r. si ricava che sono tali quelli inerenti ai terreni e ai fabbricati situati nel territorio dello Stato, in ossequio al principio del *locus rei sitae*

Redditi di lavoro dipendente



Per i redditi di lavoro dipendente è stabilito che sono assoggettati ad imposta se l' attività lavorativa è svolta in Italia. Per i non residenti che lavorano in Italia è quindi prevista l' applicazione delle ordinarie ritenute d' acconto ad opera del datore di lavoro

Redditi di lavoro autonomo



Lo Stato italiano assoggetta ad imposizione i compensi percepiti da un professionista non residente per l' attività professionale svolta nell' ambito del proprio territorio.

Lo stesso principio era previsto anche nel modello OCSE, il quale all' art. 14 prevedeva inoltre che il professionista non residente effettuasse la propria attività per mezzo di una «base fissa». Principio ora abrogato, ancorché di fatto esistente nelle convenzioni siglate dall' Italia.

Redditi diversi



I redditi di diversi sono assoggettati ad imposta se derivano da attività svolte nel territorio dello Stato e da beni che sono localizzati sempre nel territorio dello Stato. Sono tassate come redditi diversi sempre in capo al soggetto non residente anche le plusvalenze derivanti dalla cessione a titolo oneroso di partecipazioni in società residenti (cd *capital gains*)

Criteria oggettivi di collegamento

Redditi di capitali



L' art. 23 stabilisce che sono assoggettati in Italia i redditi di capitale corrisposti a soggetti passivi non residenti dallo Stato, da soggetti residenti o da stabili organizzazioni nel territorio stesso di soggetti non residenti

Criterio del pagante: tassazione nello Stato di residenza del pagante - RITENUTA "IN USCITA"

sono esclusi

Gli interessi e gli altri proventi derivanti da depositi e conti correnti bancari e postali – Regime di non imponibilità per CARENZA DEL REQUISITO TERRITORIALE

Sono previste ulteriori esclusioni PER GLI INTERESSI

L' art. 26-bis, comma 1, del D.P.R. n. 600/1973 ha previsto un regime di esenzione per gli interessi derivanti da depositi e conti correnti diversi da quelli bancari e postali, le rendite perpetue, i compensi per prestazione di fideiussione o altra garanzia, i proventi derivanti da riporti e pronti contro termine su titoli e valute, proventi derivanti dal mutuo di titoli garantito.

L' art. 6 del D. Lgs. n. 239/1996 prevede un regime di esenzione per gli interessi e altri proventi derivanti da titoli obbligazionari.

La Direttiva 2003/49/CE del 3 giugno 2003, recepita all' art. 26-quater del D.P.R. n. 600/1973 ha previsto che, a determinate condizioni, i pagamenti di interessi e royalties fra società consociate siano esentati nello Stato della fonte, ove è residente il soggetto che effettua il pagamento.

La Direttiva n. 2003/48/CE del Consiglio del 3 giugno 2003 (recepita con il D.Lgs. 18 aprile 2005, n. 84) in materia di tassazione dei redditi da risparmio sotto forma di interessi (corrisposti in uno Stato membro a persone fisiche residenti in un altro Stato membro), prevede che siano esentati nello Stato della fonte.

Anche il Modello Ocse prevede all' art. 11, che gli interessi in uscita siano esenti nello Stato della fonte e quindi imponibili nello Stato di residenza del percettore, salvo prevedere comunque la possibilità che lo Stato della fonte assoggetti ad imposizione gli interessi in uscita con un aliquota che non può eccedere 10% degli interessi.

~~Ritenute in uscita e ritenute in entrata~~

I soggetti devono essere residenti nei Paesi di cui alla "white list" del 1996

Criteria oggettivi di collegamento

Redditi di capitali

Sono previste ulteriori esclusioni PER I DIVIDENDI

Per i dividendi l'art. 27 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, prevede che la società residente che eroga il dividendo nei confronti del socio non residente opera una ritenuta in uscita titolo di imposta del 27 %, salva l'applicazione del miglior trattamento previsto dalle Conv. contro le doppie imposizioni.

La ritenuta, altresì, può essere non applicata nel caso in cui esistano le condizioni per l'applicazione della **Direttiva madre-figlia** (Direttiva n. 435/90/CE del Consiglio del 23 luglio 1990), ratificata dall'art. 27-bis del D.P.R. n. 600 del 1973. La direttiva prevede la tassazione dei dividendi solo nello Stato di residenza della società madre non residente che riceve i dividendi.

I dividendi, non sono sottoposti a imposizione sostitutiva e concorrono a formare il reddito complessivo nella misura del 5 %, se la partecipazione da cui il dividendo promana sia posseduto dal socio non residente per il tramite di una stabile organizzazione in Italia.

Il Modello Ocse prevede all' art. 10, che i dividendi in uscita (come gli interessi) siano esenti per lo stato della fonte e quindi imponibili nello Stato di residenza del percettore. Anche in questo caso è contemplata la possibilità che lo Stato della fonte assoggetti a tassazione i dividendi in uscita con un' imposizione che, in questo caso non può eccedere:

a) il 5 % dell'ammontare lordo dei dividendi se l'effettivo beneficiario è una società (diversa da una società di persone) che detiene direttamente almeno il 25 % del capitale della società che distribuisce i dividendi;

b) il 15 % dell'ammontare lordo dei dividendi in tutti gli altri casi.

~~Ritenute in uscita e ritenute in entrata~~

Criteria oggettivi di collegamento

Redditi di
impresa

L' art. 23 stabilisce che i redditi di impresa sono assoggettati ad imposta se derivano da attività esercitate mediante stabili organizzazioni.

tale disposizione va coordinata con quanto stabilito dall' art. 152 del tuir

Tale disposizione al comma 1 afferma che "Per le società e gli enti commerciali con stabile organizzazione nel territorio dello Stato, eccettuate le società semplici, il reddito complessivo e' determinato secondo le disposizioni della sezione I del capo II del titolo II, sulla base di apposito conto economico relativo alla gestione delle stabili organizzazioni .."

CON stabile organizzazione - forza di attrazione piena della S.O. = nuovo criterio di collegamento oggettivo sostitutivo di quelli relativi agli altri redditi

Tale disposizione al comma 2 afferma che "in mancanza di stabili organizzazioni nel territorio dello Stato, i redditi che concorrono a formare il reddito complessivo sono determinati secondo le disposizioni del Titolo I, relative alle categorie nelle quali rientrano"

**Senza stabile organizzazione - Trattamento isolato del reddito =
forza di attrazione limitata della S.O.**

STABILE ORGANIZZAZIONE



Prima della riforma del t.u.i.r. non esisteva una disposizione interna (ai fini II DD o ai fini IVA) che definisse il concetto di stabile organizzazione

La stabile organizzazione veniva richiamata, però, varie volte sia nel t.u.i.r. che nel DPR n. 633/1972 per l' IVA

Pertanto per definire tale istituto occorreva identificarne le fonti. Queste erano - e sono, in parte, tuttora - da ricercare nelle seguenti disposizioni:

- artt. 5 e 7 Modello OCSE (a cui si rifanno tutte le convenzioni contro le doppie imposizioni)
- diritto comunitario: VI Direttiva Iva e giurisprudenza della CGCE

Nel 2004 è stato introdotto nel t.u.i.r., ad opera del D.Lgs. n. 344 del 2003, l' art. 162, il cui ambito di applicazione è limitato alle IIDD e all' IRAP (quindi non ai fini IVA)
Riproduce l' art. 5 del Modello OCSE tranne qualche lieve differenza. Infatti, contempla sia una definizione di stabile organizzazione materiale che quella di stabile organizzazione personale; per la definizione della stabile organizzazione materiale si ricorre alla positiv e negativ list

STABILE ORGANIZZAZIONE MATERIALE



L' art. 162 del t.u.i.r. al primo comma con l' espressione "stabile organizzazione" designa una sede fissa di affari per mezzo della quale l' impresa non residente esercita in tutto o in parte la sua attività nel territorio dello Stato

Conformemente al modello OCSE il comma 2 dell' art. 162 afferma che l' espressione "stabile organizzazione" comprende, in particolare, una sede di direzione, una succursale, un ufficio, un' officina, un laboratorio, una miniera, un giacimento petrolifero o di gas naturale o altro luogo di estrazione di risorse naturali, anche in zone situate al di fuori delle acque territoriali...

Il comma 3 specifica che un cantiere di costruzione o di montaggio o di installazione, è considerato "stabile organizzazione" soltanto se tale cantiere, progetto o attività abbia una durata superiore a tre mesi (art. 5 del modello OCSE parla di 12 mesi)

Il comma 4 elenca le ipotesi negative, sostenendo che una sede fissa d' affari non è, in ogni caso, considerata stabile organizzazione se:

- viene utilizzata una installazione ai soli fini di deposito, di esposizione o di consegna di beni o merci appartenenti all' impresa;
- i beni o le merci appartenenti all' impresa sono immagazzinati ai soli fini di deposito, esposizione o consegna;
- i beni o le merci appartenenti all' impresa sono immagazzinati ai soli fini della trasformazione da parte di un' altra impresa; una sede fissa di affari è utilizzata ai soli fini di acquisto beni o merci o di raccogliere informazioni per l' impresa;
- viene utilizzata ai soli fini di svolgere, per l' impresa, qualsiasi altra attività che abbia carattere preparatorio o ausiliario;
- viene utilizzata ai soli fini dell' esercizio combinato delle attività in precedenza indicate, sempre che l' attività della sede fissa nel suo insieme, quale risulta da tale combinazione, abbia carattere preparatorio o ausiliario

Positiv list

Negativ list

STABILE ORGANIZZAZIONE PERSONALE



Positiv list

I successivi commi 6 e 7 dell' art.162 trattano invece della c.d. Stabile organizzazione "personale". Più specificatamente, il comma 6 chiarisce che costituisce una stabile organizzazione dell'impresa il soggetto (persona fisica o giuridica) *"residente o non residente, che nel territorio dello Stato abitualmente conclude in nome dell'impresa stessa contratti diversi da quelli di acquisto di beni"*, evidenziando quale ipotesi positiva la figura dell' "agente dipendente"

Negativ list

Sotto un diverso profilo, poi, il comma 7 prevede la particolare ipotesi negativa dell' "agente indipendente", affermando che non costituisce una stabile organizzazione dell'impresa non residente il solo fatto che essa eserciti nel territorio dello Stato la propria attività per mezzo di un mediatore, di un commissario generale, o di ogni altro intermediario che goda di uno status indipendente, a condizione che dette persone agiscano nell' ambito della loro ordinaria attività. Il comma 8 dell' art.162 poi esclude l' esistenza della stabile organizzazione quando un' impresa esercita nel territorio dello Stato la propria attività per mezzo di un raccomandatario marittimo o di un mediatore marittimo che abbia i poteri per la gestione commerciale o operativa delle navi dell' impresa, anche in via continuativa

Trattamento dei redditi prodotti all'estero da soggetti residenti



PER I SOGGETTI PASSIVI RESIDENTI VALE COME UNICO CRITERIO DI COLLEGAMENTO LA NOZIONE DI RESIDENZA



L'art. 165, comma 2, del t.u.i.r. stabilisce che: *“i redditi si considerano prodotti all'estero sulla base di criteri reciproci a quelli previsti dall'art. 23 per individuare quelli prodotti nel territorio dello Stato”*

Le regole di cui all'art. 23 in questo caso non assurgono a criteri di collegamento, ma rimangono dei meri criteri di localizzazione del reddito che sono utilizzati per la concessione del credito di imposta per i redditi prodotti all'estero dai residenti

inconvenienti

L'applicazione rigorosa di tale norma non consentirebbe la possibilità di tassare come redditi di impresa i redditi prodotti all'estero senza una stabile organizzazione, trovando applicazione per i non residenti il principio del trattamento isolato. Sempre dalla lettura a specchio si ricaverebbe che i redditi per i quali v'è carenza del requisito della territorialità (interessi derivanti da conti correnti bancari e postali), non potrebbero essere considerati come prodotti all'estero sfuggendo pertanto al credito di imposta

Il cd. *foreign tax credit* è disciplinato dall'art. 165 del t.u.i.r. che al primo comma stabilisce che: *Se alla formazione del reddito complessivo concorrono redditi prodotti all'estero, le imposte ivi pagate a titolo definitivo su tali redditi sono ammesse in detrazione dall'imposta netta dovuta fino alla concorrenza della quota d'imposta corrispondente al rapporto tra i redditi prodotti all'estero ed il reddito complessivo al netto delle perdite di precedenti periodi d'imposta ammesse in diminuzione*

Disposizioni particolari

Redditi fondiari

L' art.70, comma 2, t.u.i.r. dispone che *“i redditi dei terreni e dei fabbricati situati all'estero [tassati come redditi diversi] concorrono alla formazione del reddito complessivo nell'ammontare netto risultante dalla valutazione effettuata nello Stato estero per il corrispondente periodo di imposta (...). I redditi dei fabbricati non soggetti ad imposte sui redditi nello Stato estero concorrono a formare il reddito complessivo per l'ammontare percepito nel periodo di imposta, ridotto del 15 per cento a titolo di deduzione forfetaria delle spese.”*.

Redditi di lavoro dipendente

Per le persone fisiche, in caso di lavoro dipendente all'estero, l' art.51, comma 8-bis t.u.i.r. prevede che i redditi da lavoro prestato all'estero in via continuativa (e con periodo lavorativo superiore a 183 giorni nell' arco annuale) sono sottoposti, anziché secondo l' imponibile effettivamente percepito, a determinazione convenzionale, ossia nella misura di riferimento annualmente definita dal Ministero del Lavoro e della previdenza sociale.

Redditi di capitale

I dividendi (e gli utili da associazione in partecipazioni) “non qualificati” erogati da soggetti non residenti e destinati a persone fisiche sono sottoposti, in via principale, dall' art. l' art.27, co.4-5, Dpr 600 a ritenuta alla fonte del 12,5% a titolo d' imposta; tale imposizione viene comunque ridotta dell' eventuale ritenuta già applicata all'estero (c.d. netto frontiera); - non spetta ovviamente il credito d' imposta

Gli interessi ed altri proventi da prestiti in denaro, percepiti da S.O. estere di imprese residenti (non appartenenti al soggetto erogatore), l' art.26, co.5, alin.4, cit. Dpr 600 prevede la ritenuta alla fonte a titolo d' acconto, del 12,5% (aumentata al 27% in caso di residenza presso paradisi fiscali), compresi quelli percepiti nell' esercizio di impresa commerciale - non spetta il credito d' imposta