

Risposta n. 270

OGGETTO: Interpello articolo 11, comma 1, lettera a), legge 27 luglio 2000, n. 212 – Adempimenti fiscali ai fini delle II.DD. e IVIE da parte di un soggetto trasferitosi in Gran Bretagna nel 2018

QUESITO

Il signor X dichiara di possedere la doppia cittadinanza italiana e britannica, essendo nato in Gran Bretagna da genitori italiani, e di essere attualmente residente a Londra.

L'istante rappresenta, inoltre, di aver ottenuto nel 2006 la residenza in Italia, a seguito del suo trasferimento per motivi di lavoro, e di aver presentato in data 19 gennaio 2018, la richiesta di iscrizione all'AIRE al Consolato Generale d'Italia a Londra, poiché, sempre per motivi di lavoro è ritornato in Gran Bretagna.

Il contribuente evidenzia che, a partire da ottobre 2017, non ha più in Italia rapporti di lavoro, né come dipendente, né occasionali e che dal 22 gennaio 2018 ha iniziato a lavorare come dipendente della società con sede nel Regno Unito.

L'istante, in relazione all'IRPEF, alle relative Addizionali Comunale e Regionale, all'IMU e all'IVIE, chiede, sulla base di quanto rappresentato, di essere considerato fiscalmente residente nel Regno Unito già dal 2018.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'istante ritiene che debba essere considerato fiscalmente residente nel Regno Unito già dal 2018 per i motivi di seguito illustrati.

L'articolo 43, comma 2, codice civile stabilisce che la residenza di un soggetto è nel luogo della dimora abituale.

In base all'art. 2, comma 2, del TUIR sono considerate residenti in Italia le persone fisiche che per la maggior parte dell'anno, ossia per un periodo di almeno 183 giorni (184 per gli anni bisestili) anche non continuativi, rientrano in una delle seguenti ipotesi:

- soggetti iscritti nelle anagrafi della popolazione residente;
- soggetti non iscritti nelle anagrafi, che hanno nello Stato il domicilio (inteso come il luogo in cui una persona ha stabilito la sede principale dei suoi affari ed interessi anche di carattere affettivo familiare);
- soggetti non iscritti nelle anagrafi, che hanno nello stato la residenza (inteso come il luogo in cui la persona ha la dimora abituale).

La presunzione di residenza opera, quindi, anche nel caso in cui sussista un legame affettivo con lo Stato italiano. Questo concetto di legame effettivo è stato ampiamente illustrato dalla circolare ministeriale n. 304/E del 2 dicembre 1997 e, sinteticamente, sussiste qualora la persona abbia mantenuto in Italia i propri legami familiari o il centro dei propri interessi patrimoniali e sociali.

Il riferimento alla maggior parte del periodo d'imposta consente di attuare la menzionata regola dei 183 giorni, fugando ogni dubbio interpretativo rispetto al testo delle convenzioni.

Il requisito temporale della maggior parte del periodo d'imposta condiziona l'applicabilità dei tre criteri sostanziali in base ai quali l'art. 2, comma 2, del TUIR ricava la dimostrazione della residenza in Italia. Ne

consegue che la presunzione legale assoluta scatta allorquando venga dimostrata la effettiva sussistenza di almeno uno di essi per la maggior parte del periodo d'imposta.

Al fine dell'applicazione dell'art. 2, comma 2 del TUIR è dunque necessario e sufficiente che il soggetto su cui incombe l'onere della prova dimostri l'esistenza (o, se del caso, la mancanza) del presupposto territoriale per l'applicazione dell'imposizione italiana sul reddito mondiale. Sul piano pratico la prova comporta indubbiamente non poche difficoltà, che però possono essere superate anche con l'ausilio di argomentazioni logiche a contrario, che dimostrino cioè l'incompatibilità dell'assunto della residenza in Italia.

In particolare si rileva che, a seguito del trasferimento di residenza dall'Italia all'estero, la persona fisica ha l'incombenza di iscriversi all'AIRE; tale iscrizione è condizione necessaria per fare valere il trasferimento stesso, ma non sufficiente, giacché essa deve pur sempre corrispondere alla situazione effettiva.

Infatti, l'istante evidenza che la sua richiesta di iscrizione all'AIRE è stata tempestiva e puntuale.

L'istante evidenza che il concetto di domicilio, ai fini civilistici, è contraddistinto da caratteri oggettivi rappresentati dalla concentrazione di affari ed interessi in un determinato luogo, nonché dall'elemento soggettivo, consistente nell'intenzione di operare tale concentrazione da parte della persona fisica.

Diversamente, in ambito tributario ciò che rileva è esclusivamente l'aspetto oggettivo; pertanto, qualora il centro degli affari e degli interessi di un soggetto fosse oggettivamente riscontrabile in un determinato luogo, non avrebbe alcun rilievo l'aspetto soggettivo e si realizzerebbe la presunzione assoluta di residenza fiscale di cui all'art. 2, comma 2 del TUIR.

La circolare ministeriale 24 giugno 1999, n. 140/E ha fornito importanti chiarimenti in ordine all'applicazione delle disposizioni, in materia di onere della

prova in capo alle persone fisiche che hanno la residenza fiscale in uno dei paesi di cui al D.M. 4 maggio 1999.

Pur non rientrando il Regno Unito nell'elenco dei paesi fiscalmente privilegiati, l'istante ritiene opportuno evidenziare i seguenti aspetti.

Dal punto di vista formale, per poter dimostrare la residenza in un Paese a fiscalità privilegiata (o, nel caso di specie, in generale in un altro paese) la prova contraria dovrebbe consistere nella dimostrazione di non essere residenti in Italia ai sensi dell'art. 2, comma 2, TUIR. A tale riguardo la relazione governativa afferma che la prova contraria consiste nella dimostrazione di fatti o atti che comprovino l'effettività della situazione dichiarata (cancellazione dall'anagrafe della popolazione residente) in coerenza con un reale e duraturo collegamento con lo Stato di immigrazione. Nello stesso senso si pronuncia la circolare ministeriale n. 140/E la quale aggiunge che va dimostrata anche l'interruzione di significativi rapporti con lo Stato italiano.

La circolare 140/E chiarisce che la persona fisica, per poter dimostrare l'effettività della residenza nello Stato fiscalmente privilegiato, potrà utilizzare ogni più ampio mezzo di prova di natura documentale o dimostrativa, atto a stabilire in particolare:

- la sussistenza della dimora abituate nel Paese fiscalmente privilegiato, sia personale che dell'eventuale nucleo familiare;
- l'iscrizione ed effettiva frequenza dei figli presso istituti scolastici o di formazione del Paese estero (l'istante evidenzia di essere coniugato ma senza prole);
- lo svolgimento di un rapporto lavorativo a carattere continuativo stipulato nello stesso Paese estero ovvero l'esercizio di una qualunque attività economica con carattere di stabilità;
- la stipula di contratti di acquisto o di locazione di immobili residenziali, adeguati ai bisogni abitativi nei Paese di immigrazione;

- fatture e ricevute di erogazione di gas, luce, telefono e di altri canoni tariffari pagati nei Paese estero;
- la movimentazione a qualsiasi titolo di somme di danaro o di altre attività finanziarie nei Paese estero da e per l'Italia;
- l'eventuale iscrizione nelle liste elettorali del Paese di immigrazione;
- l'assenza di unità immobiliari tenute a disposizione in Italia o di atti di donazione, compravendita, costituzione di società (l'istante evidenzia di possedere solamente il 50% della casa in cui ha vissuto con la moglie fino a dicembre 2017);
- la mancanza nel nostro Paese di significativi e duraturi rapporti di carattere economico, familiare, politico, sociale, culturale e ricreativo.

Inoltre, la circolare afferma che i predetti ed eventuali altri elementi di prova, come peraltro precisato nella stessa circolare n. 304/E del 1997, vanno considerati e valutati in una visione globale, atteso che il superamento della prova contraria alla presunzione legale non può che scaturire da una complessiva considerazione della posizione del contribuente.

Secondo la Convenzione tra il governo della Repubblica Italiana e il governo del Regno Unito di Gran Bretagna e Irlanda del Nord per evitare le doppie imposizioni e prevenire le evasioni fiscali in materia di imposte sul reddito, stipulata in data 21 ottobre 1988 (dette disposizioni prevalgono sulla normativa nazionale, in quanto di carattere speciale; di questa opinione è anche la Corte di Cassazione - si veda la sentenza n. 24112, depositata il 13 ottobre 2017), viene definito domicilio fiscale:

“Articolo 4 - Domicilio fiscale

1. Ai fini della presente Convenzione, l'espressione «residente di uno Stato contraente» designa ogni persona che, in virtù della legislazione di detto Stato, è assoggettata ad imposta nello stesso Stato a motivo del suo domicilio, della sua residenza, della sede della sua direzione o di ogni altro criterio di

natura analoga. Tuttavia, tale espressione non comprende le persone che sono imponibili in questo Stato contraente soltanto per i redditi provenienti da fonti ivi situate.

2. Quando, in base alle disposizioni del paragrafo 1 del presente articolo, una persona fisica è considerata residente di entrambi gli Stati contraenti, la sua situazione è determinata in conformità alle seguenti disposizioni:

a) detta persona è considerata residente dello Stato contraente nel quale dispone di un'abitazione permanente. Quando essa dispone di un'abitazione permanente in ciascuno degli Stati contraenti, è considerata residente dello Stato contraente nel quale le sue relazioni personali ed economiche sono più strette (centro degli interessi vitali):

b) se non si può determinare lo Stato contraente nel quale detta persona ha il centro dei suoi interessi vitali, o se la medesima non dispone di un'abitazione permanente in alcuno degli Stati contraenti, essa è considerata residente dello Stato contraente in cui soggiorna abitualmente;

c) 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;

d) se detta persona ha la nazionalità di entrambi gli Stati contraenti ovvero non ha la nazionalità di alcuno di essi, le autorità competenti degli Stati contraenti risolvono la questione di comune accordo”.

Quindi, a parere dell'istante, in base a tale articolo il suo domicilio fiscale viene fissato nello Stato in cui le sue “*relazioni personali ed economiche sono più strette*”. L'istante ritiene, quindi, che, tenuto conto della documentazione allegata, i suoi interessi economici sono nel Regno Unito, poiché dal 22 gennaio 2018 è diventato dipendente della società

Per quanto riguarda le sue relazioni personali, il signor X evidenzia che i suoi genitori risiedono nella casa in cui vive a Londra

e sua moglie,, ogni mese va a Londra per passare alcuni giorni insieme al coniuge, così come si può evincere dai biglietti aerei allegati all'interpello.

All'articolo 15 della citata Convenzione, poi, viene trattato il lavoro subordinato; in tale articolo si evince che la remunerazione ricevuta dall'attività di lavoratore dipendente in uno Stato (nel mio caso Regno Unito) deve essere tassata in questo Stato:

“Articolo 15 - Lavoro subordinato

1. Salve le disposizioni degli articoli 16, 18, 19, 20 e 21 della presente Convenzione, i salari, gli stipendi e le altre remunerazioni analoghe che un residente di uno Stato contraente riceve in corrispettivo di una attività dipendente sono imponibili soltanto in detto Stato, a meno che tale attività non venga svolta nell'altro Stato contraente. Se l'attività è quivi svolta, le remunerazioni percepite a tal titolo sono imponibili in questo altro Stato.”

Difatti, come si evince dalle buste paga allegate ogni mese, l'istante evidenzia che vengono trattenute le imposte che il datore di lavoro versa all'Erario del Regno Unito.

Alla luce di quanto esposto, l'istante ritiene che la sua residenza fiscale sia individuabile esclusivamente nel Regno Unito a partire da gennaio 2018 e che la tardiva iscrizione all'AIRE e conseguente cancellazione dall'APR sia esclusivamente imputabile alla mancata efficienza del Consolato italiano a Londra.

Pertanto, a partire dall'anno di imposta 2018 l'istante ritiene corretto il seguente comportamento:

- in Italia sarà assoggettato unicamente al pagamento dell'IMU relativa alla quota di possesso della abitazione ubicata in Via- Rimini, acquistata in comproprietà con la moglie;

- sarà esonerato dal pagamento delle imposte sul reddito (IRPEF, Addizionale comunale, Addizionale regionale) e dal pagamento dell'IVIE relativa all'immobile che possiedo nel Regno Unito.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

In via preliminare, si evidenzia che l'accertamento dei presupposti per stabilire l'effettiva residenza fiscale costituisce una questione di fatto che non può essere oggetto di istanza di interpello ai sensi dell'articolo 11 della legge n. 212 del 2000 (cfr. circolare n. 9 del 1° aprile 2016).

Nel seguito, pertanto, si forniscono alcune indicazioni di carattere strettamente interpretativo sulle disposizioni applicabili al caso prospettato.

Per individuare la nozione di residenza fiscale valida ai fini dell'applicazione delle disposizioni delle Convenzioni contro le doppie imposizioni e, in particolare, della Convenzione tra Italia e Regno Unito per evitare le doppie imposizioni, ratificata dalla legge 5 novembre 1990, n. 329 (di seguito la Convenzione o il Trattato internazionale), è necessario fare riferimento alla legislazione interna degli Stati contraenti.

Si osserva, in particolare, come la Convenzione stabilisca, all'articolo 4, paragrafo 1, che l'espressione "residente di uno Stato contraente" *"designa ogni persona che, in virtù della legislazione di detto Stato, è assoggettata ad imposta nello stesso Stato a motivo del suo domicilio, della sua residenza (...) o di ogni altro criterio di natura analoga"*.

A tal riguardo l'articolo 2, comma 2, del decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 (di seguito TUIR) considera 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 citate 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 e, 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.

Si segnala, inoltre, che l'articolo 2, comma 1, del TUIR dispone che sono soggetti passivi d'imposta tutte le persone fisiche residenti e non residenti nel territorio dello Stato, indipendentemente dalla cittadinanza.

Si rappresenta, infine, che l'articolo 3, comma 1, del TUIR prevede che, 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 nostro Paese.

Con riferimento alla fattispecie in esame, si evidenzia che, sulla base di quanto rappresentato in istanza, nonché dalle informazioni consultabili nell'Anagrafe tributaria sulla base dei dati desunti dall'anagrafe dei cittadini italiani residenti all'estero (AIRE), istituita presso il competente Ministero dell'Interno ai sensi dell'art. 1, della legge n. 470 del 1988, il signor X risulta iscritto all'AIRE dal 4 luglio 2018.

Al riguardo si evidenzia che l'art. 16, comma 3, del decreto legge 25 marzo 2019, n. 22, attualmente in fase di conversione, ha inserito il comma *9-bis* nell'articolo 6 della citata legge n. 470 del 1988.

In particolare, in base a tale nuova disposizione gli effetti della dichiarazione relativa al trasferimento della residenza da un comune italiano all'estero, rese all'ufficio consolare competente, decorrono dalla loro data di presentazione, qualora non sia stata già resa la dichiarazione di trasferimento di residenza all'estero presso il comune di ultima residenza, a norma della vigente legislazione anagrafica.

Precedentemente, l'art. 7 del d.P.R. n. 323 del 1989 (regolamento per l'esecuzione della legge n. 470 del 1988), contestualmente abrogato dal presente articolo, fissava la decorrenza dalla data di ricezione della stessa da parte dell'ufficiale di anagrafe.

La nuova disposizione in commento prevede, inoltre, che le dichiarazioni presentate anteriormente alla data di entrata in vigore del decreto legge n. 22 del 2019 e non ancora ricevute dall'ufficiale di anagrafe, abbiano sempre decorrenza dalla data di presentazione.

Si rappresenta, quindi, che la nuova normativa, anche se fosse confermata in sede di conversione in legge del citato decreto legge n. 22 del 2019, risulterebbe, comunque, inapplicabile alla fattispecie rappresentata in istanza, avendo già ricevuto l'ufficiale di anagrafe la dichiarazione di trasferimento all'estero resa dal contribuente al competente consolato.

Pertanto, il suddetto contribuente deve essere identificato come soggetto fiscalmente residente nel nostro Paese per il periodo d'imposta 2018, sussistendo una delle tre condizioni previste dal citato articolo 2, comma 2, del TUIR (iscrizione nelle anagrafi della popolazione residente per la maggior parte del periodo d'imposta).

Ne consegue che, ai sensi del citato articolo 3, comma 1, del TUIR, per l'annualità 2018 tutti i redditi percepiti dal signor X, dovunque siano stati prodotti, devono essere dichiarati ai fini dell'imposizione nel nostro Paese, con possibilità di evitare l'eventuale doppia imposizione sul reddito, sulla base di quanto previsto dall'articolo 24, paragrafo 3, della Convenzione, ai sensi del quale *“Se un residente dell'Italia possiede elementi di reddito che sono imponibili nel Regno Unito, 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 dedurre dalle imposte così calcolate l'imposta sui redditi pagata nel Regno Unito, ma l'ammontare della deduzione 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”*.

In relazione all'annualità 2018, quindi, l'istante, essendo un soggetto residente in Italia, ai sensi del citato articolo 3, comma 1, del TUIR, è tenuto a

dichiarare all'amministrazione finanziaria italiana tutti i redditi percepiti, ovunque siano stati prodotti, ai fini dell'applicazione dell'IRPEF e delle relative Addizionali comunale e regionale.

Si rappresenta, inoltre, che la qualificazione dell'istante come soggetto residente in Italia nel 2018 comporta, per tale periodo d'imposta, l'imponibilità ai fini IVIE dell'immobile che l'istante dichiara di possedere nel Regno Unito; tale imposta, infatti, ai sensi dell'art. 19, comma 13, del decreto legge 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214, è dovuta sul *“valore degli immobili situati all'estero, a qualsiasi uso destinati dalle persone fisiche residenti nel territorio dello Stato”*.

In merito all'applicazione dell'Imposta municipale propria (IMU) relativa all'abitazione ubicata a Rimini, di cui l'istante dichiara di essere comproprietario con la moglie, non si rilevano profili di competenza; come ha chiarito l'Agenzia delle entrate con la Risoluzione n. 73/E del 6 luglio 2012, infatti, la trattazione delle istanze di interpello concernenti l'applicazione della normativa in materia di IMU è attribuita esclusivamente all'ente impositore, in quanto titolare della potestà di imposizione, nella quale è compreso l'esercizio dei poteri di accertamento del tributo.

IL DIRETTORE CENTRALE
Firmato digitalmente