



28



Dipartimento di Giurisprudenza  
dell'Università degli Studi di Ferrara

28

ELEONORA ADDARII

# REGIMI DI ATTRAZIONE FISCALE E TERRITORIO

PROPOSTE, OPPORTUNITÀ E SFIDE  
PER GLI ESPATRIATI EMILIANO-ROMAGNOLI

ADDARII REGIMI DI ATTRAZIONE FISCALE E TERRITORIO

€ 20,00



Jovene editore  
2023

Dipartimento di Giurisprudenza  
dell'Università degli Studi di Ferrara

28



ELEONORA ADDARII

# REGIMI DI ATTRAZIONE FISCALE E TERRITORIO

PROPOSTE, OPPORTUNITÀ E SFIDE  
PER GLI ESPATRIATI EMILIANO-ROMAGNOLI



Jovene editore  
2023

Pubblicazione realizzata con il contributo della  
Consulta per gli Emiliano-Romagnoli nel mondo



Con il patrocinio del  
Garante del contribuente della Regione Emilia-Romagna

*Garante del Contribuente per l'Emilia-Romagna*



Il presente volume è stato sottoposto a doppio referee anonimo,  
come previsto dal regolamento della Collana del Dipartimento di  
Giurisprudenza dell'Università degli Studi di Ferrara.

DIRITTI D'AUTORE RISERVATI

© Copyright 2023

ISBN 978-88-243-2789-3

JOVENE EDITORE

Via Mezzocannone 109 - 80134 NAPOLI - ITALIA  
Tel. (+39) 081 552 10 19 - Fax (+39) 081 552 06 87  
web site: [www.jovene.it](http://www.jovene.it) e-mail: [info@jovene.it](mailto:info@jovene.it)

I diritti di riproduzione e di adattamento anche parziale della presente opera (compresi i microfilm, i CD e le fotocopie) sono riservati per tutti i Paesi. Le riproduzioni totali, o parziali che superino il 15% del volume, verranno perseguite in sede civile e in sede penale presso i produttori, i rivenditori, i distributori, nonché presso i singoli acquirenti, ai sensi della L. 18 agosto 2000 n. 248. È consentita la fotocopiatura ad uso personale di non oltre il 15% del volume successivamente al versamento alla SIAE di un compenso pari a quanto previsto dall'art. 68, co. 4, L. 22 aprile 1941 n. 633.

Printed in Italy Stampato in Italia

## INDICE

<i>Presentazione</i> di Maria Vita De Giorgi .....	p.	1
--	----	---

ELEONORA ADDARII

### LA MOBILITÀ TRANSFRONTALIERA TRA ESPATRIATI, IMPATRIATI E NUOVI RESIDENTI. REGIMI TRIBUTARI E STRATEGIE REGIONALI DI ATTRAZIONE

INTRODUZIONE AL TEMA DELLA RICERCA. LA FISCALITÀ DEGLI ESPATRIATI E DEI CITTADINI DI RIENTRO: QUALI MISURE A LIVELLO REGIONALE? .....	»	5
--	---	---

#### SEZIONE PRIMA

##### IL TRASFERIMENTO ALL'ESTERO: CONSEGUENZE, EFFETTI E CRITICITÀ

1. Lavoro all'estero e fiscalità .....	»	11
1.1. Frontalieri, distaccati e lavoratori da remoto .....	»	13
1.2. I nuovi nomadi digitali .....	»	20
1.3. Le soluzioni proposte alle criticità dello <i>smart working</i> .....	»	23
1.3.1. La risposta dell'Unione Europea .....	»	26
1.3.2. <i>Smart working</i> in Italia .....	»	28
1.4. La territorialità del reddito del lavoratore <i>mobile</i> .....	»	32
2. La residenza .....	»	35
2.1. Le conseguenze di una residenza incerta .....	»	46
2.2. La residenza fiscale in una realtà <i>mobile</i> .....	»	48
3. Non solo imposte sui redditi .....	»	52
3.1. La fiscalità immobiliare dell'espatriato .....	»	52
3.2. Le successioni internazionali .....	»	57
4. Uno sguardo all'Emilia-Romagna .....	»	67
5. Alcune considerazioni conclusive sulla fiscalità dell'espatriato .....	»	72

#### SEZIONE SECONDA

##### RIMPATRIATI E NUOVI RESIDENTI REGIMI FISCALI DI ATTRAZIONE E COMPETITIVITÀ DEI TERRITORI

1. Concorrenza fiscale tra gli Stati e corsa ai nuovi residenti .....	»	75
1.1. Il necessario trasferimento fiscale in Italia .....	»	79
1.2. Agevolazioni sui redditi di fonte nazionale .....	»	83
1.2.1. Il regime degli impatriati .....	»	85

1.2.2. Il rientro di docenti e ricercatori .....	»	90
1.3. Agevolazioni sui redditi di fonte estera .....	»	92
1.3.1. Imposta sostitutiva per i neo-residenti .....	»	94
1.3.2. I pensionati esteri trasferiti nel Sud Italia .....	»	100
2. Criticità dei regimi di attrazione .....	»	103
2.1. Profili costituzionali .....	»	103
2.2. Profili eurounitari: non discriminazione, divieto di aiuti di stato e compatibilità con il Codice di Condotta UE .....	»	109
2.3. Il rapporto con le convenzioni contro le doppie imposizioni .....	»	113
3. Considerazioni conclusive .....	»	119

## SEZIONE TERZA

MISURE REGIONALI DI ATTRAZIONE E AUTONOMIA DIFFERENZIATA.  
PROSPETTIVE PER L'EMILIA-ROMAGNA

1. Lo <i>status quo</i> : misure di attrazione a livello regionale .....	»	123
2. Il quadro normativo attuale: quali spazi di manovra? .....	»	128
2.1. Autonomia differenziata e federalismo fiscale .....	»	130
2.2. L'accordo quadro della Regione Emilia-Romagna del 2018 .....	»	139
3. In questo contesto, possono immaginarsi politiche fiscali attrattive a li- vello regionale? .....	»	141
3.1. I limiti imposti dalla legge nazionale: solidarietà <i>versus</i> concorrenza tra le Regioni .....	»	143
3.2. I vincoli europei: divieto di aiuti di stato .....	»	145
3.3. Possibili interventi sull'addizionale regionale IRPEF .....	»	149
3.4. L'imposta regionale sulle attività produttive (IRAP) .....	»	151
4. Osservazioni conclusive .....	»	156

## APPENDICE

## VALENTINA PASSADORE

MISURE DI ATTRAZIONE REGIONALE.  
LE ESPERIENZE DI EMILIA-ROMAGNA E VENETO A CONFRONTO

1. Il fenomeno migratorio delle persone giuridiche: delocalizzazione e ri- localizzazione .....	»	160
1.1. Premessa .....	»	160
1.2. Residenza e stabile organizzazione .....	»	160
1.3. Delocalizzazione e rilocalizzazione .....	»	163
2. Strategie e regimi di attrazione della regione Emilia-Romagna .....	»	168
2.1. Economia Emiliano-Romagnola .....	»	168
2.2. Strategie e piani attrattivi .....	»	169
3. Strategie e regimi di attrazione della regione Veneto .....	»	178
3.1. Economia del Veneto .....	»	178
3.2. Strategie e piani attrattivi .....	»	179
<i>Bibliografia</i> .....	»	187

## PRESENTAZIONE

Dalla scuola di Marco Greggi e Adriano Di Pietro giunge ad arricchire la collana del Dipartimento di Scienze Giuridiche dell'Università di Ferrara il libro – esemplare testimonianza di vasta cultura e profonda sensibilità – di Eleonora Addarii, con un contributo di Valentina Passadore.

Il tema della fiscalità degli espatriati emiliano-romagnoli (già oggetto dell'eccellente volume curato da Marco Greggi, Jovene, 2021) è qui nuovamente affrontato con svolgimento critico e costruttivo, attento a situazioni ed esigenze di sicura attualità.

L'interesse e l'originalità della ricerca consistono non solo nel passare in rassegna istituti e rimedi che possono già ricavarsi dal sistema, ma nel guardare – con curiosità e profitto – alla realtà fattuale e ad innovativi provvedimenti auspicabili nell'immediato futuro. Il libro offre, dunque, in primo luogo una rilettura di quanto già costituisce patrimonio del nostro ordinamento e di quello europeo – senza trascurare l'attenzione per gli “spazi grigi” dei medesimi – in secondo luogo un'illuminante e fiduciosa suggestione per l'integrazione delle discipline vigenti.

Il progetto di ricerca si colloca nell'ambito del progetto “Homecoming: attrazione in regione degli espatriati emiliani all'estero e agevolazione sostenibile della mobilità di ritorno”, finanziato dalla Regione Emilia-Romagna, volto ad approfondire – in una prospettiva de iure condendo e di politiche di incentivazione – le tematiche connesse al rientro in Italia di soggetti trasferitisi all'estero.

Come leggiamo nel libro, secondo l'ultimo rapporto redatto dall'associazione MIGRANTES «Al 1° gennaio 2022 i cittadini italiani iscritti all'AIRE sono 5.806.068, il 9,8% degli oltre 58,9 milioni di italiani residenti in Italia. Mentre l'Italia ha perso in un anno lo 0,5% di popolazione residente (-1,1% dal 2020), all'estero è cresciuta negli ultimi 12 mesi del 2,7% che diventa il 5,8% dal 2020. In valore assoluto si tratta di quasi 154 mila nuove iscrizioni all'estero contro gli oltre 274 mila residenti “persi” in Italia».

Di questi – secondo le ultime statistiche pubblicate dall'AIRE – il 4,2% sono emiliano-romagnoli (pari a 242.303). I motivi per lanciarsi in

questa impegnativa avventura sono molteplici: le difficoltà a trovare lavoro, pur essendo la nostra sotto questo profilo una regione privilegiata, o l'aspirazione a migliori condizioni di impiego; nel caso di persone ancora in giovane età il fascino della sfida verso ambienti diversi e l'internazionalizzazione dei rapporti sociali.

Sempre il Rapporto Migrantes evidenzia che le caratteristiche complessive restano invariate rispetto al 2020: si tratta, cioè, di una mobilità prevalentemente maschile, giovane (il 41,6% ha tra i 18 e i 34 anni) e giovane adulta (il 23,9% ha tra i 35 e i 49 anni), nonostante la fascia più giovane abbia conosciuto un significativo decremento rispetto all'anno precedente.

L'esame dei dati pone al contempo in luce l'esistenza del fenomeno di segno opposto, ovvero la tendenza al rientro di persone che, dopo aver trascorso periodi anche lunghi all'estero, decidono di tornare in Italia, spesso nei luoghi di origine.

Riprendendo brevemente l'analisi già condotta, la ricerca mette in luce le principali conseguenze fiscali del trasferimento della residenza all'estero, per poi passare all'esame delle misure già previste o ipotizzabili *de iure condendo* che interessano il fenomeno opposto, da alcuni denominato "controesodo".

Sono state dapprima approfondite le conseguenze sul piano della tassazione sui redditi della mobilità internazionale delle persone fisiche, in particolare dei lavoratori frontalieri e distaccati, nonché del sempre più diffuso fenomeno dei lavoratori da remoto. *A latere*, sono stati esaminati anche i profili di fiscalità immobiliare e delle successioni dei soggetti espatriati, esaminando infine gli orientamenti delle Corti di Giustizia emiliano-romagnole sul tema.

La seconda parte affronta il tema del rimpatrio e più in generale delle nuove residenze, esaminando in primo luogo i regimi fiscali attrattivi a livello nazionale. L'esame è stato poi ricondotto nel contesto regionale, al fine di pronosticare quali interventi potrebbero essere assunti a livello fiscale dalla Regione – anche nell'ambito dell'autonomia differenziata – per incentivare il trasferimento e lo stabilimento a livello locale.

Il contributo finale esamina le misure non fiscali adottate dall'Emilia-Romagna e dal Veneto per incentivare le imprese sui rispettivi territori regionali.

Tali considerazioni si collocano nel solco del regionalismo differenziato che, seppur ancora ad un livello embrionale, rappresenta il prossimo passo di attuazione del nuovo assetto costituzionale introdotto con

la riforma del 2001 e successivamente specificato con le norme in tema di federalismo fiscale nel 2009.

In tale contesto, come leggiamo nel volume, l'Emilia-Romagna rappresenta una delle realtà più proattive a livello nazionale, essendo una delle tre regioni (insieme a Veneto e Lombardia) ad aver siglato nel 2018 un accordo preliminare con lo Stato per l'attuazione delle previsioni di cui agli artt. 116-117-119 Cost.

La prospettiva dell'acquisizione di una sempre maggiore autonomia da parte delle Regioni, anche a livello fiscale, imporrà tuttavia lo sforzo di conciliare la piena attuazione del principio di solidarietà nazionale con la valorizzazione di interessi più circoscritti, armonizzando l'adozione di misure locali che si propongono l'attrazione di capitale umano con le politiche adottate a livello nazionale per favorire lo sviluppo di determinate zone del Paese. Per tacere dei ristretti vincoli europei, cui le Regioni sono soggette al pari dello Stato e degli altri Enti locali.

Per finire: è a tutti evidente che per fronteggiare le attuali, anche drammatiche, emergenze frutto di cambiamenti irreversibili occorrono democrazie governanti e non governate; ma anche che le forze politiche – spesso per oramai croniche finalità elettorali – hanno forse alimentato nel cittadino la convinzione di poter ottenere sempre di più dallo Stato. La nostra società è la società delle pretese, una *Anspruchsgesellschaft*, come già affermava Guido Carli, e il rapporto a volte distorto con il denaro rischia di scardinare le norme etiche che dovrebbero informare le relazioni umane e sociali, la capacità di cooperare e costruire il tessuto prezioso per la qualità delle nostre vite

L'essenziale è che permanga nella coscienza collettiva la fiduciosa consapevolezza di come sia doveroso e necessario contribuire tutti al bene comune, in maniera proporzionale alle proprie risorse, in osservanza dell'art. 53 Cost., che prescrive la capacità contributiva del singolo a partecipare alle spese pubbliche e del più recente (2001) art. 119 Cost. che ha introdotto il concetto di capacità fiscale per abitante di una determinata Regione.

Come scrive Ernesto Maria Ruffini in un recente libro (Uguali per Costituzione, Storia di un'economia incompiuta dal 1948 ad oggi, Feltrinelli, 2022) è indubbio che proprio il Fisco possa rappresentare uno dei terreni su cui declinare in chiave moderna il principio costituzionale di uguaglianza.

Simbolo di questa desiderata eguaglianza fu, nel 2000, l'approvazione dello Statuto dei diritti del contribuente – che ha introdotto la figura del Garante – varato a seguito di un lungo dibattito parlamentare e

di un ancor più lungo confronto dottrinale. L'auspicio (per la verità ancora in fase di attuazione!) era quella di trasformare il contribuente dal ruolo di suddito a quello di cittadino, titolare di diritti e non solo soggetto a obblighi, e modificare il rapporto con l'Amministrazione, grazie a leggi accessibili e tramite procedure semplici e a disposizioni di tutti.

MARIA VITA DE GIORGI  
Garante del Contribuente  
per l'Emilia Romagna

ELEONORA ADDARII

LA MOBILITÀ TRANSFRONTALIERA  
TRA ESPATRIATI, IMPATRIATI E NUOVI RESIDENTI.  
REGIMI TRIBUTARI E STRATEGIE REGIONALI  
DI ATTRAZIONE

INTRODUZIONE AL TEMA DELLA RICERCA.  
LA FISCALITÀ DEGLI ESPATRIATI E DEI CITTADINI DI RIENTRO:  
QUALI MISURE A LIVELLO REGIONALE?

Il tema della mobilità internazionale degli individui rappresenta oggi un argomento di grande interesse, riguardando un fenomeno in continua crescita dettato dai cambiamenti sociali ed economici cui abbiamo assistito a partire almeno dalla fine del secolo scorso.

Su essa non incidono solo la maggiore facilità negli spostamenti e la globalizzazione economica, ma ancor più i cambiamenti nel mondo del lavoro che, grazie alla tecnologia e alle nuove abitudini anche forzatamente acquisite a causa della pandemia, consentono alle persone maggiori possibilità di trasferirsi in luoghi diversi mantenendo la propria occupazione.

Questo “nuovo” tipo di emigrazione si affianca ovviamente a quella più tradizionale, dettata da ragioni personali o economiche.

Secondo l'ultimo rapporto redatto dall'associazione MIGRANTES<sup>1</sup> «Al 1° gennaio 2022 i cittadini italiani iscritti all'AIRE sono 5.806.068, il 9,8% degli oltre 58,9 milioni di italiani residenti in Italia. Mentre l'Italia ha perso in un anno lo 0,5% di popolazione residente (-1,1% dal 2020), all'estero è cresciuta negli ultimi 12 mesi del 2,7% che diventa il 5,8% dal 2020. In valore assoluto si tratta di quasi 154 mila nuove iscrizioni all'estero contro gli oltre 274 mila residenti “persi” in Italia».

---

<sup>1</sup> Rapporto Italiani nel Mondo 2022 a cura di Delfina Licata, <https://www.migrantes.it/rapporto-italiani-nel-mondo>.

Di questi il 4,2% sono emiliano-romagnoli (pari a 242.303) secondo le ultime statistiche pubblicate dall'AIRE<sup>2</sup>.

Recentemente, per effetto della pandemia, il fenomeno ha sicuramente subito un rallentamento e un ridimensionamento, che si è in realtà acuito nel corso del 2021 attestandosi ai livelli più bassi registrati dal 2014 con una riduzione delle iscrizioni per espatrio pari al 12,1%<sup>3</sup>.

Sempre il Rapporto Migrantes evidenzia in ogni caso che le caratteristiche complessive restano invariate rispetto al 2020: si tratta, cioè, di una mobilità prevalentemente maschile, giovane (il 41,6% ha tra i 18 e i 34 anni) e giovane adulta (il 23,9% ha tra i 35 e i 49 anni), nonostante la fascia più giovane abbia visto un significativo decremento rispetto all'anno precedente.

Dello stesso tenore sono le conclusioni raggiunte dall'Istat nel rapporto pubblicato nel febbraio 2022 relativo alle rilevazioni per l'anno 2020<sup>4</sup>.

Il rapporto dell'ente nazionale di statistica evidenzia in particolare che, nonostante il rallentamento del fenomeno dovuto agli effetti e alle restrizioni alla mobilità conseguenti alla crisi pandemica, nel 2020 “*gli espatri dei cittadini italiani (pari a 120.950) diminuiscono soltanto dello 0,9%*” con netta prevalenza a livello nazionale degli espatri dalle regioni del nord Italia.

L'Istat mette in luce, inoltre, che “*nel 2020 un italiano emigrato su quattro è in possesso almeno della laurea (31mila). Rispetto all'anno precedente, la numerosità dei laureati emigrati è in lieve aumento (+5,4%). L'incremento è molto più consistente se si amplia lo spettro temporale: rispetto a cinque anni prima gli emigrati con almeno la laurea crescono del 17%*”<sup>5</sup>.

In sostanza, esaminando i dati delle iscrizioni e cancellazioni anagrafiche a livello nazionale, seppur con le riduzioni dovute alle circostanze atipiche dell'anno 2020, emerge con chiarezza una significativa tendenza della popolazione giovane e “qualificata” ad emigrare all'estero, soprattutto con destinazione verso altri paesi europei.

L'esame dei dati pone al contempo in luce l'esistenza del fenomeno di segno opposto, ovvero la tendenza al rientro di individui che, dopo aver trascorso periodi anche lunghi all'estero, decidono di tornare in Italia, spesso nei luoghi di origine.

---

<sup>2</sup> Consultabili sul sito del Ministero dell'Interno <http://ucs.interno.gov.it/>.

<sup>3</sup> Cfr. Rapporto Italiani nel Mondo 2022, cit.

<sup>4</sup> “Report iscrizioni e cancellazioni anagrafiche anno 2020” <https://www.istat.it/it/files/2022>.

<sup>5</sup> Cfr. Rapporto Istat 2020, cit., 5.

Guardando al 2020, si può notare come, sempre per effetto della pandemia, il flusso di rientro di cittadini italiani già residenti all'estero ha subito un rallentamento, ma mostra tuttavia un andamento peculiare per quanto riguarda i rientri dai paesi europei.

Evidenzia infatti l'Istat che *“I rientri in patria, complessivamente 55.760 nel 2020, sono in generale calo (-18,2% rispetto al 2019).*

*Tuttavia, per alcune provenienze il numero di rimpatri è significativo rispetto al periodo precedente la pandemia.*

*Ai primi posti della graduatoria per provenienza si trovano, Regno Unito (9,6mila ingressi, +149%), Germania (7,7mila, +57%) e Svizzera (4,8mila, +44%) che, insieme, originano complessivamente il 40% dei rimpatri. Sono numerosi anche i rientri da Francia (3,3mila, +62%) e Spagna (3mila, +78%).*

*Tra le provenienze extra europee da segnalare i cospicui rientri dagli Stati Uniti (3,4mila, +79%) e il raddoppio dei rimpatri dagli Emirati Arabi (1,2mila, +107%)”<sup>6</sup>.*

Questa tipologia di rimpatri si unisce ovviamente alla mobilità interna che, seppur in misura minore rispetto al passato, registra considerevoli flussi di cittadini che per ragioni di studio o di lavoro si trasferiscono da una regione all'altra, con netta prevalenza degli spostamenti verso le regioni del nord Italia<sup>7</sup>.

Alla luce di questi dati, ben chiara è l'importanza di tali fenomeni migratori, tanto in entrata quanto in uscita dal Paese, i cui riflessi interessano non solo il piano demografico e sociale, ma anche e soprattutto quello economico e, di conseguenza, quello fiscale.

È del tutto evidente, infatti, che lo spostamento della popolazione, soprattutto se qualificata e in età lavorativa, influisce notevolmente sulla

<sup>6</sup> Cfr. Rapporto Istat 2020, cit., 7.

<sup>7</sup> Secondo l'Istat *“Le consistenti migrazioni interne del secolo scorso, che hanno interessato prevalentemente la direttrice Mezzogiorno verso il Centro-nord, hanno avuto come effetto una progressiva redistribuzione della popolazione, causando un impoverimento strutturale di intere aree in termini sia di spopolamento sia di depauperamento di risorse qualificate.*

*Negli ultimi 10 anni sono stati circa 1 milione 139mila i movimenti in uscita dal Sud e dalle Isole verso il Centro-nord e circa 612mila quelli sulla rotta inversa. Il bilancio tra uscite ed entrate si è tradotto in una perdita netta di 527mila residenti che equivale alla perdita di un'intera regione come la Basilicata.*

*Nel 2020, il calo degli spostamenti tra regioni diverse (329mila, -13%) a causa delle restrizioni alla mobilità si riflette anche nella riduzione di spostamenti che hanno come origine il Mezzogiorno e come destinazione il Centro-nord (108mila, -19%): se nel 2019 circa 7 cittadini su 1.000 residenti nelle regioni del Sud partivano verso le regioni Centro-settentrionali, nel 2020 questo numero si è ridotto a 5”, cfr. Rapporto Istat 2020, cit., 10.*

presenza nei diversi territori del c.d. capitale umano e delle relative competenze, andando a modificarne il tessuto economico e, nel lungo periodo, le potenzialità di crescita<sup>8</sup>.

In questa prospettiva, visto il costante incremento del fenomeno, di grande rilievo torna ad essere anche il ruolo della fiscalità, intesa quale leva che può favorire o al contrario disincentivare la mobilità delle persone, influenzandone le scelte in termini di “localizzazione”.

Da qui la scelta di uno studio che estenda anche alle persone fisiche le riflessioni che, fino ad oggi, sia in ambito nazionale che internazionale, sono state principalmente concentrate sulla mobilità delle società e più in generale delle attività d’impresa.

L’attualità del tema trova indubbio riscontro nella tendenza sempre più marcata da parte degli Stati e dei singoli territori di introdurre misure e strumenti in grado di attrarre nuovi residenti o incentivare il rientro degli espatriati.

Accanto a misure che interessano i più vari aspetti della vita del cittadino che decide di rientrare, strumento primario a livello nazionale restano infatti i regimi fiscali speciali introdotti per diverse categorie di soggetti (lavoratori qualificati, docenti, neo-residenti, pensionati, sportivi), accomunati tutti dalla previsione di una tassazione agevolata dei redditi di fonte nazionale o internazionale.

Riprendendo brevemente l’analisi già condotta con la precedente ricerca<sup>9</sup>, si cercherà in questa sede di mettere in luce le principali con-

---

<sup>8</sup> Ci si riferisce al c.d. fenomeno della “fuga dei cervelli”. Secondo la definizione corrente si tratta del “*Fenomeno di emigrazione (brain drain) di personale tecnico-scientifico, ad alta qualificazione professionale, verso Paesi in cui vigono migliori condizioni di lavoro e maggiori remunerazioni, soprattutto nel campo della ricerca scientifica. Generalmente, la popolazione di riferimento è composta di persone in possesso di istruzione terziaria, che vivono e lavorano in un Paese diverso da quello di nascita. Secondo alcuni, questo fenomeno comporta danni ai Paesi di provenienza (in particolare, quelli economicamente più svantaggiati) che, dopo aver provveduto ai costi della formazione, si vedono privati delle risorse umane più qualificate. D’altra parte, attraverso la fuga dei c., gli scienziati riescono a trovare sulla scena mondiale il luogo d’eccellenza per il loro specifico campo di ricerca. Inoltre, alcuni studiosi hanno messo in evidenza la possibilità di un paradigma cosiddetto ‘circolazionista’, che descrive i moti del personale altamente qualificato come circolatori, temporanei e soggetti a fenomeni di scambio tra i Paesi: il brain drain può trasformarsi in brain gain per lo Stato di origine dei c. immigrati, grazie al rientro di almeno una parte di essi, che portano con sé un vasto bagaglio di esperienze e conoscenze, acquisite nel Paese di emigrazione. In Italia, a partire dal 2001, sono state adottate alcune politiche finalizzate a incoraggiare il rientro dei c., con riferimento alle sole migrazioni scientifiche*”, cfr. Treccani, *Dizionario di Economia e Finanza*, (2012) - <https://www.treccani.it/enciclopedia/>.

<sup>9</sup> M. GREGGI (a cura di), “*La fiscalità degli espatriati emiliano-romagnoli. Linee guida per una tassazione inclusiva e sostenibile*”, Napoli, 2021.

seguenze fiscali del trasferimento della residenza all'estero, per poi passare all'esame delle misure già previste o ipotizzabili *de iure condendo* che interessano il fenomeno opposto, da alcuni chiamato "controesodo".

L'obiettivo è in particolare quello di valutare quali possano essere gli spazi di manovra e le politiche – anche fiscali – adottabili a livello regionale per facilitare ed incentivare il rimpatrio dei soggetti in precedenza emigrati o lo stabilimento in ambito regionale di nuovi residenti.

Tali considerazioni si collocano nel solco del regionalismo differenziato che, seppur ancora ad un livello embrionale, rappresenta il prossimo passo di attuazione del *nuovo* assetto costituzionale introdotto con la riforma del 2001 e successivamente specificato con le norme in tema di federalismo fiscale nel 2009.

In tale contesto, la regione Emilia-Romagna rappresenta una delle realtà più proattive a livello nazionale, essendo una delle tre regioni (insieme a Veneto e Lombardia) ad aver siglato nel 2018 un accordo preliminare con lo Stato per l'attuazione delle previsioni degli artt. 116-117-119 Cost.<sup>10</sup>.

La prospettiva dell'acquisizione di una sempre maggiore autonomia da parte delle Regioni, inevitabilmente anche a livello fiscale, impone la necessità di individuare un punto di incontro tra la piena attuazione del principio di solidarietà nazionale e l'obiettivo di valorizzare / stimolare interessi e necessità più propriamente locali.

La principale criticità sotto questo profilo è comprendere i limiti e conciliare la *concorrenza* che si potrebbe creare a livello nazionale tra l'adozione di misure a livello locale che siano di incentivo all'attrazione di capitale umano e le politiche adottate a livello nazionale per favorire lo sviluppo di determinate zone del paese.

Siffatte misure incontrano altresì il limite imposto dai vincoli europei, cui le Regioni sono soggette al pari dello Stato e degli altri Enti locali.

Tralasciando l'esame di tali vincoli sotto il profilo del pareggio di bilancio, resta di grande importanza quello del divieto di aiuti di stato, pacificamente applicabile anche con riferimento alle misure adottate a livello locale.

---

<sup>10</sup> "Accordo preliminare in merito all'Intesa prevista dall'art. 116, terzo comma, della Costituzione, tra il Governo della Repubblica Italiana e la Regione Emilia-Romagna" firmato il 28 febbraio 2018.

Se il tema potrebbe sembrare marginale parlando di fiscalità delle persone fisiche che non esercitano un'attività d'impresa – e quindi esulano dall'ambito della tutela della concorrenza – esso risulta sicuramente di interesse con riferimento a tutte quelle forme di impresa che potrebbero usufruire di incentivi e misure di favore adottate nell'ambito della tassazione dei redditi personali.

## SEZIONE PRIMA

### IL TRASFERIMENTO ALL'ESTERO: CONSEGUENZE, EFFETTI E CRITICITÀ

SOMMARIO: 1. Lavoro all'estero e fiscalità. – 1.1. Frontalieri, distaccati e lavoratori da remoto. – 1.2. I nuovi nomadi digitali. – 1.3. Le soluzioni proposte alle criticità dello *smart working*. – 1.3.1. La risposta dell'Unione Europea. – 1.3.2. *Smart working* in Italia – 1.4. La territorialità del reddito del lavoratore *mobile*. – 2. La residenza. – 2.1. Le conseguenze di una residenza incerta. – 2.3. La residenza fiscale in una realtà *mobile*. – 3. Non solo imposte sui redditi. – 3.1. La fiscalità immobiliare dell'espatriato. – 3.2. Le successioni internazionali. – 4. Uno sguardo all'Emilia-Romagna. – 5. Alcune considerazioni conclusive sulla fiscalità dell'espatriato.

#### 1. *Lavoro all'estero e fiscalità*

Nell'affrontare il tema della mobilità internazionale delle persone fisiche l'indagine non può limitarsi alle sole ipotesi di effettivo espatrio definitivo o temporaneo, rappresentando solo una delle fattispecie ipotizzabili.

Il tema della mobilità è infatti strettamente legato a quello del lavoro e risulta influenzato dalle diverse tipologie di impiego all'estero che l'ordinamento e, oggi, l'evoluzione della tecnologia, mettono a disposizione.

Vediamo, quindi, che accanto a figure più tradizionali, come il lavoratore transfrontaliero o quello temporaneamente distaccato all'estero, è sempre più frequente il caso del lavoratore che opera con il c.d. *smart working* cui si affianca e in alcuni casi sovrappone la nuova figura dei *nomadi digitali*, ovvero quei lavoratori, dipendenti o autonomi, che offrono servizi esclusivamente digitali, rendendo quindi del tutto irrilevante il luogo in cui l'attività viene materialmente svolta.

Queste figure, ciascuna con le sue peculiarità, hanno inevitabili conseguenze sul piano della tassazione, sollevando in particolare problematiche che investono il tema della determinazione della corretta residenza fiscale e, conseguentemente, l'attribuzione della potestà impositiva in un determinato Stato.

In prospettiva domestica, la disciplina italiana della tassazione dei redditi da lavoro dipendente a carattere internazionale coinvolge essenzialmente le norme contenute nel Testo Unico delle Imposte sui redditi (TUIR)<sup>1</sup>, in base alle quali si considerano imponibili in Italia “*i redditi di lavoro dipendente prestato nel territorio dello Stato*”<sup>2</sup> e si dispone che, nel caso di lavoro prestato all'estero da un cittadino residente per un periodo superiore a 183 giorni, il reddito imponibile può essere determinato sulla base delle retribuzioni convenzionali stabilite con decreto ministeriale<sup>3</sup>.

In sostanza, la normativa interna introduce un criterio fisico di localizzazione della prestazione lavorativa, in grado di attrarre a tassazione in Italia qualsiasi attività di lavoro dipendente che sia svolta nel territorio dello Stato e, dall'altro, consente l'applicazione di un regime agevolato<sup>4</sup> al residente che presti attività all'estero per un periodo prolungato.

Da un punto di vista convenzionale, la disciplina della tassazione dei redditi da lavoro dipendente con rilevanza internazionale è contenuta nell'art. 15 del Modello OCSE di Convenzione contro le doppie imposizioni (M-OCSE).

Analogamente alla normativa nazionale, il modello introduce in primo luogo un criterio di localizzazione fisica dell'attività lavorativa, disponendo che le retribuzioni siano tassate nello Stato di residenza del lavoratore, a meno che l'attività non sia svolta nell'altro Stato contraente.

---

<sup>1</sup> D.P.R. n. 917 del 22 dicembre 1986.

<sup>2</sup> Cfr. art. 23 TUIR, che disciplina l'imponibilità in Italia dei redditi prodotti da soggetti non residenti. Per un approfondimento del tema, con particolare riferimento alla necessità che l'attività del non residente presenti una certa stabilità ai fini della tassazione in Italia, cfr. F. CROVATO, *Il lavoro dipendente transnazionale (dall'emigrante al manager)* in L. CARPENTIERI - R. LUPI - D. STEVANATO (a cura di), *Il diritto tributario nei rapporti internazionali*, Milano, 2003, 174 ss.; G. PUOTI, *Redditi di lavoro nel modello OECD*, in V. UCKMAR (a cura di), *Diritto tributario internazionale*, Padova, 2005, III ed., 689.

<sup>3</sup> L'art. 51 comma 8-bis del Tuir stabilisce che «*In deroga alle disposizioni dei commi da 1 a 8, il reddito di lavoro dipendente, prestato all'estero in via continuativa e come oggetto esclusivo del rapporto da dipendenti che nell'arco di dodici mesi soggiornano nello Stato estero per un periodo superiore a 183 giorni, è determinato sulla base delle retribuzioni convenzionali definite annualmente con il decreto del Ministro del lavoro e della previdenza sociale*». In proposito, l'Amministrazione finanziaria con la Circ. n. 207/E del 16 novembre 2000 ha chiarito che la durata della permanenza all'estero va commisurata tenendo conto di dodici mesi solari, indipendentemente dal periodo d'imposta.

Sul punto deve notarsi che le differenti modalità di computo del periodo estero potrebbero creare ulteriori difficoltà in relazione alla determinazione della residenza fiscale, rispetto alla quale il termine convenzionale di 183 giorni viene rapportato al periodo d'imposta.

<sup>4</sup> Il regime della retribuzione convenzionale mira essenzialmente a sterilizzare le maggiorazioni riconosciute al lavoratore in distacco all'estero ai fini della determinazione del reddito imponibile.

In tal caso la norma prevede un criterio generale di tassazione concorrente tra Stato di residenza e Stato della fonte<sup>5</sup>, cui si affianca la previsione della tassazione esclusiva in quello di residenza nel caso in cui il lavoratore rimanga nello Stato estero per un periodo di tempo limitato, la retribuzione sia pagata direttamente o per conto di un soggetto con sede nello Stato di residenza, la retribuzione non gravi sulla stabile organizzazione presente in quel paese<sup>6</sup>.

Pur nell'apparente chiarezza della disciplina convenzionale, la sua applicazione riserva non poche criticità, dettate in particolare dall'assenza di definizioni esatte delle fattispecie considerate, tra cui si segnalano le differenze nell'individuazione delle somme e qualificabili come retribuzioni<sup>7</sup> o le difficoltà nell'individuare il datore di lavoro<sup>8</sup> e il soggetto effettivamente gravato dell'onere economico del lavoratore.

### 1.1. *Frontalieri, distaccati e lavoratori da remoto*

All'interno di tali linee generali vanno ad inserirsi le diverse fattispecie di lavoro all'estero individuate dall'ordinamento.

---

<sup>5</sup> In base all'art. 15, par. 1 del M-OCSE "*salaries, wages and other similar remuneration derived by a resident of a Contracting State in respect of an employment shall be taxable only in that State unless the employment is exercised in the other Contracting State. If the employment is so exercised, such remuneration as is derived therefrom may be taxed in that other State*".

<sup>6</sup> Recita l'art. 15, par. 2 «*Notwithstanding the provisions of paragraph 1, remuneration derived by a resident of a Contracting State in respect of an employment exercised in the other Contracting State shall be taxable only in the first-mentioned State if:*

*a) the recipient is present in the other State for a period or periods not exceeding in the aggregate 183 days in any twelve-month period commencing or ending in the fiscal year concerned, and,*

*b) the remuneration is paid by, or on behalf of, an employer who is not a resident of the other State, and,*

*c) the remuneration is not borne by a permanent establishment which the employer has in the other State».*

La *ratio* della norma si ritrova, da un lato, nella coerenza del sistema fiscale per cui non si assoggetta a tassazione quel reddito che rappresenta un costo che, nel caso di trasferimenti/distacchi brevi, non viene dedotto dal soggetto fruitore dei servizi residente nello Stato della fonte. Dall'altro, si ritiene che onerare il datore di lavoro non residente dell'applicazione di ritenute alla fonte estere rappresenterebbe un eccessivo aggravio amministrativo.

<sup>7</sup> Il Commentario (ed. 2017) evidenzia infatti che, nonostante tutti gli Stati riconoscano come retribuzione anche i *benefit* in natura attribuiti al dipendente, alcune difficoltà possono nascere in relazione alle somme erogate, ad esempio, dopo la conclusione del rapporto di lavoro (trattamento di fine rapporto, *stock options*). Cfr. *Model Tax Convention on Income and on Capital 2017*, consultabile all'indirizzo <https://www.oecd.org/tax/model-tax-convention>.

<sup>8</sup> In particolare, nel Commentario si evidenziano i potenziali conflitti fra le normative nazionali che, ai fini del riconoscimento del rapporto di lavoro, si limitano a richiedere l'esi-

La prima e più tradizionale figura che merita attenzione è quella dei lavoratori transfrontalieri, fenomeno molto diffuso in Italia e all'interno dell'Unione Europea, per evidenti ragioni geografiche.

Secondo la definizione contenuta nell'art. 1 lett. *f* del Reg. CE n. 883/2004 il lavoratore frontaliere è quel cittadino che lavora in uno Stato Ue, ma risiede in un diverso Stato confinante nel quale rientra giornalmente o almeno con cadenza settimanale.

In ambito nazionale non esiste una definizione autonoma, avendo il legislatore fatta propria – *in primis* a fini previdenziali e di sicurezza sociale – quella eurounitaria<sup>9</sup>.

Sulla base della prassi amministrativa è tuttavia possibile individuare il soggetto identificato come lavoratore frontaliere ai sensi della normativa italiana.

Si tratterà, quindi, di quelle persone residenti in Italia che svolgono un'attività di lavoro dipendente, in via esclusiva e continuativa, alle dipendenze di un datore di lavoro estero e che quotidianamente si recano in Paesi confinanti (Francia, Svizzera, Austria, Slovenia e San Marino) ovvero in Paesi limitrofi (quale il Principato di Monaco)<sup>10</sup>.

In tal senso, infatti, l'Amministrazione finanziaria parla frequente-

---

stenza di un contratto formale e quelli che, per contro, applicano un criterio sostanziale in base al quale il rapporto di lavoro può essere individuato anche in assenza di contratto formalmente sottoscritto.

<sup>9</sup> L'ampiezza della nozione di lavoratore frontaliere, peraltro, varia a seconda delle convenzioni sottoscritte con i paesi confinanti (Austria, Svizzera, Francia, San Marino). Il tema è infatti solitamente oggetto di convenzioni specifiche o di protocolli aggiuntivi alle convenzioni contro le doppie imposizioni sottoscritte con gli Stati esteri di prossimità.

Si guardi, ad esempio, alla riforma dell'Accordo Italia-Svizzera, ad opera del Protocollo sottoscritto il 23 dicembre 2020, nella quale si specifica ora chiaramente che frontaliere è considerato il lavoratore che risiede ad una distanza massima di 20km dal confine e rientra giornalmente presso la propria residenza.

Per un approfondimento sul tema si vedano, M. BERNASCONI, D. NEGRINI, F. AMADDEO, *L'Accordo sui frontalieri del 1974 sotto esame*, in *Novità fiscali*, 2020/7, 402-420; G. MOLO, *Assistenza amministrativa e scambio delle informazioni nell'Accordo sui frontalieri*, in *Novità fiscali*, 2021/1, 21-24.

<sup>10</sup> Un regime a sé è previsto per i residenti italiani che prestano la propria attività all'interno della Città del Vaticano. In base all'articolo 17 dei Patti Lateranensi, infatti, “*le retribuzioni, di qualsiasi natura, dovute dalla Santa Sede, dagli altri enti centrali della Chiesa cattolica e dagli enti gestiti direttamente dalla Santa Sede anche fuori di Roma, a dignitari, impiegati e salariati, anche non stabili, saranno nel territorio italiano esenti, a decorrere dal 1° gennaio 1929, da qualsiasi tributo tanto verso lo Stato quanto verso ogni altro ente*”. Per contro, chi presta la propria attività all'interno dello Stato Vaticano, ma come dipendente di un ente diverso da quelli indicati, sarà soggetto all'ordinario regime previsto per i lavoratori frontalieri.

mente di *pendolari frontalieri*, così da sottolineare che, al fine del riconoscimento del relativo *status*, è richiesta una mobilità tra il paese di residenza e quello di occupazione se non giornaliero, quanto meno abituale e vincolato all'attività lavorativa prestata.

Ai fini fiscali, il lavoratore frontaliero è considerato a tutti gli effetti residente in Italia e quindi soggetto ad imposizione secondo il principio del *world wide income taxation*, restando pertanto esposto al rischio di doppia tassazione, qualora anche lo Stato della fonte applichi la propria tassazione sul reddito di lavoro percepito.

La disciplina varia, di conseguenza, a seconda dello Stato estero coinvolto, in applicazione della relativa convenzione contro le doppie imposizioni che può prevedere in alternativa una forma di tassazione concorrente o la tassazione esclusiva in favore dello Stato di residenza o di quello della fonte<sup>11</sup>.

In ambito nazionale, ai sensi dell'art. 1 co. 175 della L. n. 147/13, il reddito da lavoro dipendente del frontaliero concorre a formare il reddito complessivo IRPEF del contribuente, fatta salva l'applicazione della c.d. "franchigia di esenzione", da cui discende l'esclusione dalla base imponibile di un importo stabilito per legge<sup>12</sup>.

In caso di tassazione concorrente, trova altresì applicazione il credito d'imposta per le imposte versate all'estero di cui all'art. 165 del TUIR<sup>13</sup>.

---

<sup>11</sup> Le Convenzioni sottoscritte con Austria e Francia prevedono la tassazione esclusiva nello Stato di residenza.

Il Protocollo aggiuntivo alla convenzione contro le doppie imposizioni Italia- San Marino introduce invece un criterio di tassazione concorrente disponendo che: «*In relazione alle disposizioni dell'art. 15, per quanto concerne la tassazione di lavoro dipendente dei lavoratori frontalieri residenti in Italia, i due Stati contraenti convengono di applicare il sistema di tassazione concorrente, con tassazione definitiva nello Stato di residenza.*

*La Repubblica Italiana assoggetterà a tassazione il reddito lordo dei lavoratori frontalieri residenti in Italia conseguito nella Repubblica di San Marino con le modalità che saranno stabilite con legge ordinaria. La legge ordinaria potrà determinare una quota del reddito lordo dei lavoratori frontalieri esente da imposta in Italia. In questo caso, la quota residua sarà imponibile con applicazione delle aliquote vigenti calcolate con riferimento all'intero reddito».*

Per quanto riguarda la Svizzera, la convenzione previgente prevedeva che la tassazione avvenisse solo nello Stato della fonte. Per effetto del Protocollo sottoscritto nel dicembre 2020 è ora prevista l'imposizione concorrente tra Italia e Svizzera, in base alla quale il reddito erogato dal datore di lavoro elvetico è assoggettato a tassazione in Svizzera in misura pari all'80% delle imposte sui redditi nazionali, con successivo riconoscimento del credito d'imposta da parte dell'Italia.

<sup>12</sup> Attualmente pari ad € 7.500,00.

<sup>13</sup> In punto alla quantificazione del credito d'imposta spettante, con la Risoluzione n. 38/E/2017 l'Amministrazione finanziaria ha chiarito che esso deve essere determinato in base

La posizione del frontaliere si caratterizza anche per l'esclusione dagli obblighi di monitoraggio fiscale<sup>14</sup> limitatamente ai beni e alle attività finanziarie detenute nello Stato in cui svolgono l'attività lavorativa, pur restando in ogni caso soggetti all'imposizione patrimoniale sugli investimenti e gli immobili esteri, indipendentemente dal fatto che si trovino nello Stato in cui svolge l'attività lavorativa<sup>15</sup>.

Diverso è il caso dei lavoratori che per periodi di tempo più o meno lunghi prestano la propria attività all'estero, trasferendosi temporaneamente.

Ci si riferisce in particolare all'ipotesi del distacco internazionale, fattispecie che si realizza quando il datore di lavoro (distaccante) mette temporaneamente a disposizione di un altro soggetto un lavoratore per lo svolgimento di una determinata attività, ipotesi molto frequente all'interno dei gruppi di impresa internazionali.

Dal punto di vista civilistico l'istituto è stato definitivamente disciplinato dal D.lgs. n. 276/2003 (Legge Biagi). In base alla norma, per ef-

---

alle disposizioni dell'art. 165, co. 10 del TUIR, secondo cui se il reddito da lavoro dipendente concorre solo parzialmente alla formazione del reddito complessivo italiano, l'imposta estera accreditabile deve essere ridotta in misura corrispondente.

Sul punto, si segnala tuttavia un diverso orientamento di alcuna giurisprudenza di merito, in base al quale il credito dovrebbe essere riconosciuto per l'intero (Corte di Giustizia di I grado di Forlì, sentenza del 23.4.2019, n. 129/2/19).

<sup>14</sup> Ai sensi dell'art. 38, co. 13, lett. b) del D.l. n. 78/10 «*Gli obblighi dichiarativi previsti dall'articolo 4 del decreto-legge 28 giugno 1990, n. 167, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 agosto 1990, n. 227, non si applicano: ... b) ai soggetti residenti in Italia che prestano la propria attività lavorativa in via continuativa all'estero in zone di frontiera ed in altri Paesi limitrofi con riferimento agli investimenti e alle attività estere di natura finanziaria detenute nel Paese in cui svolgono la propria attività lavorativa*».

In base al successivo art. 2 del D.l. n. 153/2015, l'esonero è limitato al conto corrente costituito all'estero per l'accredito degli stipendi o altri emolumenti, ma è applicabile anche al coniuge e ai familiari eventualmente cointestatari o delegati ad operare su tale rapporto.

In ragione del Provvedimento n. 151663 del 18 dicembre 2013, l'esclusione dalla disciplina del monitoraggio è applicabile solo per il periodo in cui il lavoratore presta la propria attività come frontaliere ed è riconosciuta per l'intero periodo d'imposta a condizione che il lavoratore presti sia impiegato in via continuativa per la maggior parte dello stesso.

In caso di cessazione dell'attività e rientro in Italia, l'esonero continua ad essere applicabile a condizione che tutte le attività finanziarie detenute nello Stato estero siano trasferite in Italia nel termine di sei mesi. In caso contrario, il contribuente sarà tenuto a presentare le dovute dichiarazioni per l'intero periodo d'imposta, cfr. Circ. dell'Agenzia delle Entrate n. 38/E/2013.

<sup>15</sup> Ci si riferisce a IVIE – Imposta sul valore degli immobili situati all'estero – e IVAFE – Imposta sul valore delle attività finanziarie detenute all'estero – istituite con l'art. 19 del D.l. n. 201/2011.

fetto del distacco si trasferisce temporaneamente il potere disciplinare e gerarchico in capo al distaccatario, lasciando però la titolarità del rapporto di lavoro in capo alla società distaccante.

La particolarità del distacco di personale è rappresentata dal fatto che il datore di lavoro distaccante resta in ogni caso l'unico responsabile della retribuzione<sup>16</sup>.

Nonostante ciò, diverse sono le modalità di erogazione del compenso, potendosi avere casi in cui il distaccante effettua il versamento della retribuzione, ricevendo poi un rimborso da parte della società utilizzatrice, o casi in cui l'erogazione avviene attraverso due versamenti distinti, con compenso fisso a carico del datore di lavoro e un compenso aggiuntivo a carico dell'effettivo beneficiario della prestazione.

In base alla normativa comunitaria<sup>17</sup> per lavoratore distaccato si intende invece più semplicemente quello che, per un periodo limitato, svolge il proprio lavoro nel territorio di uno Stato membro diverso da quello in cui lavora abitualmente, con una nozione che si rivela quindi più ampia di quella nazionale, non imponendo alcun ulteriore requisito, quale quello dell'interesse del distaccante.

Nella prospettiva tributaria, la figura del lavoratore distaccato presenta una serie di criticità differenti da quelle viste per il caso del frontaliere che spesso acuiscono il rischio di doppia imposizione.

Primo elemento che andrà tenuto in considerazione è quello della durata del periodo trascorso all'estero, che può influire tanto sulla determinazione della residenza fiscale quanto su quella del reddito imponibile.

In proposito, la disciplina domestica dispone che, in caso di permanenza del lavoratore all'estero per un periodo superiore a 183 giorni, la tassazione avvenga sulla base delle retribuzioni convenzionali stabilite annualmente con decreto del Ministero del lavoro<sup>18</sup>.

---

<sup>16</sup> In base all'art. 30 del D.lgs. 276/2003 si avrà legittimo distacco di personale quando «un datore di lavoro, per soddisfare un proprio interesse, pone temporaneamente uno o più lavoratori a disposizione di altro soggetto per l'esecuzione di una determinata attività lavorativa. 2. In caso di distacco il datore di lavoro rimane responsabile del trattamento economico e normativo a favore del lavoratore».

<sup>17</sup> Cfr. art. 2, Dir. 96/71/CE relativa al distacco dei lavoratori nell'ambito di una prestazione di servizi.

<sup>18</sup> L'art. 51 comma 8-bis del Tuir stabilisce che «In deroga alle disposizioni dei commi da 1 a 8, il reddito di lavoro dipendente, prestato all'estero in via continuativa e come oggetto esclusivo del rapporto da dipendenti che nell'arco di dodici mesi soggiornano nello Stato estero per un periodo superiore a 183 giorni, è determinato sulla base delle retribuzioni convenzionali definite annualmente con il decreto del Ministro del lavoro e della previdenza sociale». In propo-

Per converso, in caso di distacco per un periodo inferiore, il reddito imponibile del lavoratore è determinato secondo la disciplina ordinaria.

La durata della permanenza all'estero incide altresì sulla disciplina convenzionale, rappresentando uno dei criteri che determina la tassazione concorrente fra Stato di residenza e Stato della fonte, in caso di soggiorno superiore, o al contrario quella esclusiva nello Stato di residenza<sup>19</sup>.

Allo stesso tempo, assumono rilievo elementi quali l'esclusività e la stabilità dell'attività prestata all'estero, al pari del soggetto (distaccante o distaccatario) effettivamente tenuto a corrispondere il compenso nel periodo di distacco e, quindi, altrettanto gravato dagli adempimenti di natura tributaria e contributiva.

In prospettiva nazionale, per godere del beneficio della tassazione in base alla retribuzione convenzionale è infatti richiesto che il lavoratore presti la propria attività in via continuativa e con carattere di esclusività, nel senso che l'attività estera deve essere l'oggetto determinato della prestazione lavorativa.

Per contro, sul fronte della disciplina convenzionale, il soggetto gravato dell'onere economico del lavoratore rappresenta uno dei criteri per la determinazione della tassazione nello Stato di residenza in caso di permanenza all'estero temporalmente limitata.

Il lavoratore distaccato, a differenza del frontaliere, non gode di alcuna esenzione dagli obblighi di monitoraggio fiscale ed è quindi tenuto a dichiarare tutte le attività finanziarie detenute all'estero, anche nel caso in cui si tratti di rapporti accesi nello Stato di distacco per il solo periodo di durata dell'attività estera.

Sulla base di questi elementi si può quindi affermare che la posizione del lavoratore distaccato incontra sovente difficoltà interpretative e, di conseguenza, incertezze sul regime effettivamente applicabile.

---

sito, l'Amministrazione finanziaria con la Circ. n. 207/E del 16 novembre 2000 ha chiarito che la durata della permanenza all'estero va commisurata tenendo conto di dodici mesi solari, indipendentemente dal periodo d'imposta.

Sul punto deve notarsi che le differenti modalità di computo del periodo estero potrebbero creare ulteriori difficoltà in relazione alla determinazione della residenza fiscale, rispetto alla quale il termine convenzionale di 183 giorni viene ovviamente rapportato al periodo d'imposta.

<sup>19</sup> L'art. 15 M-OCSE indica infatti tre presupposti per la tassazione esclusiva nello Stato di residenza: il lavoratore soggiorna nello Stato della fonte per periodi non eccedenti in totale i 183 giorni nell'anno fiscale considerato; le remunerazioni sono pagate da o per conto di un datore di lavoro che non è residente dello stato della fonte; l'onere delle remunerazioni non è sostenuto da una stabile organizzazione o da una base fissa del datore di lavoro nello Stato della fonte.

Le maggiori criticità si riscontrano a livello convenzionale, dettate in particolare dall'assenza di definizioni esatte delle fattispecie considerate, tra cui spiccano le differenze nell'individuazione delle somme qualificabili come retribuzioni o le difficoltà nell'individuare il soggetto effettivamente gravato dell'onere economico del lavoratore.

A ciò si aggiunge indubbiamente il tema della corretta individuazione della residenza fiscale del lavoratore distaccato. Il regime della retribuzione convenzionale previsto dal legislatore italiano presuppone che il soggetto mantenga la residenza nello Stato, anche se la permanenza all'estero superiore a 183 giorni potrebbe, in astratto, determinare il trasferimento della residenza nel paese estero di distacco.

Del pari, accantonando criteri formali quali l'iscrizione nell'anagrafe della popolazione residente o all'AIRE, è di tutta evidenza che la stabile permanenza all'estero per periodi prolungati potrebbe determinare uno spostamento della residenza fiscale o, per meglio dire, l'insorgenza di conflitti di attribuzione della residenza sulla base dei criteri fattuali, tanto nazionali quanto convenzionali, con conseguente inevitabile rischio di doppia imposizione.

Accanto a queste figure più tradizionali, ha assunto sempre maggior centralità quella del lavoratore in *smart working* (o meglio, lavoro agile) o da remoto (altrimenti detto, tele-lavoro)<sup>20</sup>.

Si tratta con tutta evidenza di una ipotesi astrattamente autonoma, ma che spesso va a sovrapporsi a quelle precedentemente esaminate, essendo a tutti gli effetti una modalità di svolgimento della prestazione lavorativa applicabile tanto al caso del frontaliere quanto a quella del lavoratore distaccato<sup>21</sup>.

Ai nostri fini non si ritiene particolarmente rilevante la differenza tra lavoro agile e da remoto, sulla cui qualificazione incidono elementi quali l'imposizione di un orario di lavoro e di altre condizioni lavorative più o meno rigide, scarsamente rilevanti ai fini della determinazione del regime impositivo.

Diversamente, una delle prime difficoltà che si incontrano approcciando il tema è quella di stabilire quale sia l'effettivo luogo di lavoro e

---

<sup>20</sup> Per un'analisi del tema dal punto di vista sostanziale, si veda tra gli altri, M. MARTONE (a cura di), *Il lavoro da remoto*, Piacenza, 2020.

<sup>21</sup> Come dimostrato dalla più recente prassi amministrativa che ha dovuto affrontare, ad esempio, casi di lavoratori distaccati all'estero, ma operativi da remoto in Italia o di lavoratori frontaliere temporaneamente collocati in tele-lavoro nel corso dell'emergenza pandemica.

come questo rilevi ai fini della tassazione degli emolumenti o dei compensi percepiti in termini di individuazione del luogo di produzione del reddito.

Ciò in quanto tale modalità di svolgimento di lavoro crea inevitabilmente una scissione tra la sede di lavoro contrattualmente stabilita, il luogo in cui si trova in soggetto che usufruisce della prestazione di lavoro e beneficia dei risultati (anche in termini economici) ed il luogo in cui l'attività viene effettivamente svolta, ovvero l'abitazione o il domicilio del lavoratore.

Se tale scissione non crea particolari difficoltà quando il lavoro da remoto resta all'interno dei confini nazionali<sup>22</sup>, diverse possono essere le situazioni che si vengono a creare quando essa coinvolge rapporti internazionali.

In tali casi, la semplice applicazione del criterio fisico di localizzazione territoriale della prestazione mal si concilia con il lavoro svolto in ambiente digitale, per cui la presenza fisica del lavoratore in un luogo o in un altro ha poca o nessuna rilevanza ai fini dello svolgimento dell'attività lavorativa, con la possibile conseguenza di creare ulteriori conflitti di attribuzione del potere impositivo tra gli Stati coinvolti.

A ciò si aggiunge la potenziale insorgenza di conflitti nella qualificazione e quantificazione della retribuzione e del suo trattamento tributario. Come già si è evidenziato, la diversità nelle legislazioni nazionali può comportare in sede di applicazione dell'art. 15 M-OCSE difficoltà nel delineare quali somme erogate al lavoratore rientrino effettivamente nell'applicazione della norma, tant'è che il Commentario contiene un'ampia disamina delle fattispecie più frequenti.

La diffusione del lavoro da remoto, a cui si accompagna la corresponsione al lavoratore di somme ulteriori rispetto alla retribuzione ordinaria (da contributi per l'allestimento di una postazione lavorativa domestica al rimborso delle spese sostenute per le utenze) potrebbe dare vita ad ulteriori difficoltà interpretative, già peraltro emerse a livello nazionale<sup>23</sup>.

## 1.2. *I nuovi nomadi digitali*

Menzione a parte merita una nuova categoria di lavoratori, dipendenti o autonomi, che vengono definiti *nomadi digitali*.

---

<sup>22</sup> Sulle possibili criticità in ambito IRAP del lavoro da remoto si veda E. DELLA VALLE, *La fiscalità dei "lavori agili"*, in *Riv. dir. trib.*, 1/2022, 1, 23 ss.

<sup>23</sup> Sul punto, E. DELLA VALLE, *La fiscalità dei "lavori agili"*, cit., 15 ss.

La differenza con i lavoratori da remoto genericamente intesi è sottile, ma rilevante.

Se con la prima espressione si intendono principalmente quei lavoratori che, per le ragioni più disparate, svolgono le proprie mansioni da un luogo diverso da quella che sarebbe la sede di lavoro contrattualmente stabilita secondo modalità più o meno rigide<sup>24</sup>, i c.d. *nomadi digitali* rappresentano invece quella tipologia di lavoratori (spesso autonomi) che non hanno una sede di lavoro perché prestano servizi prettamente digitali che, in quanto tali, consentono loro ancora maggiore mobilità.

Con nomadismo digitale si intende quindi la forma più estrema di lavoro agile e da remoto, potenzialmente del tutto svincolata da uno specifico territorio ed esercitabile ovunque, perché interamente svolta in ambiente digitale e priva di vincoli.

Ad oggi, i regimi per i *nomadi digitali* riguardano per di più aspetti legati alle norme sull'immigrazione nei diversi paesi, prevedendo procedure semplificate per la concessione di visti di lunga durata sulla base di requisiti in parte differenti da quelli ordinari<sup>25</sup>.

In ambito europeo, si tratta di normative rivolte a favorire l'ingresso e lo stabilimento (temporaneo) di cittadini provenienti da paesi terzi, essendo la mobilità intra europea e la possibilità di soggiorno negli Stati membri regolata dalle normative europee, poi recepite dagli ordinamenti nazionali<sup>26</sup>.

Tali discipline rappresentano a tutti gli effetti di regimi attrattivi adottati dagli Stati che, seppur non direttamente attraverso la leva fiscale, mirano ad attrarre nel proprio territorio capitale umano qualificato con il potenziale vantaggio in termini di investimenti, consumi e crescita.

Anche l'Italia ha di recente approvato il D.l. n. 4/2022 (Decreto "Sostegni-ter") contenente uno speciale regime per i *nomadi digitali*, con il quale si consente ai «*cittadini di un Paese terzo, che svolgono attività lavorativa altamente qualificata attraverso l'utilizzo di strumenti tecnologici che consentono di lavorare da remoto in via autonoma ovvero per un'impresa anche non residente nel territorio dello Stato italiano*» di svolgere la propria attività in Italia, senza necessità di ottenere permesso di

---

<sup>24</sup> Ma ben potrebbero svolgere le stesse in modalità tradizionale, presso la sede del datore di lavoro.

<sup>25</sup> Per una ricostruzione delle diverse misure adottate nei paesi europei cfr. F. AMADIO, *Telelavoro, e-residency e Digital Nomad Visa*, in *Novità fiscali*, 2022/5, 281-286.

<sup>26</sup> Cfr. la Dir. 2004/38/CE recepita in Italia con il D.lgs. n. 30/2007 e succ. mm.

soggiorno e nulla osta al lavoro, ma sulla sola base di un visto d'ingresso<sup>27</sup>.

Il legislatore italiano non ha introdotto alcuna specifica normativa fiscale, limitandosi a stabilire che l'attività debba essere esercitata nel rispetto della normativa fiscale e contributiva domestica.

I benefici fiscali discendono, tuttavia, indirettamente dalla possibilità di accedere a regimi di favore quale quello degli impatriati o dei neo-residenti ogni qual volta ne vengano integrati i presupposti, primo fra tutti l'acquisizione della residenza fiscale nel Paese.

Immaginando che all'ottenimento del visto consegua, quanto meno per il periodo di permanenza in Italia, la realizzazione delle condizioni per l'attribuzione anche della residenza fiscale, i *nomadi digitali* non rappresentano quindi per l'ordinamento italiano una categoria a sé stante di contribuenti, essendo il beneficio limitato al possibile accesso alle agevolazioni menzionate.

Il reddito da lavoro prodotto, sia esso autonomo o dipendente, sarà pertanto considerato prodotto in Italia ed in quanto tale interamente imponibile, salva l'applicazione di eventuali convenzioni contro le doppie imposizioni.

Esistono tuttavia ordinamenti che hanno perseguito strade differenti e, accanto a specifiche procedure per il riconoscimento di visti e permessi di soggiorno, hanno introdotto specifici regimi fiscali relativi a queste figure.

Fra le prime si deve ricordare Malta, il cui regime di "*Digital Nomad*" associa il riconoscimento del permesso di soggiorno all'esenzione dalle imposte maltesi dei redditi così prodotti, applicabili unicamente sui redditi eventualmente derivanti da servizi forniti a livello nazionale.

L'accesso alla misura è consentito a tutte le persone provenienti da paesi terzi (esclusi quindi cittadini UE o provenienti da paesi in ambito

---

<sup>27</sup> In base all'art. 27 comma 1-*quinquies* del T.U.I. (Testo unico immigrazione - D.lgs. n. 286/1998) introdotto con il D.l. n. 4/2022 come modificato in sede di conversione (L. n. 25/2022) il visto è rilasciato per il massimo di un anno, a condizione che il soggetto dimostri di avere un'assicurazione sanitaria e che siano rispettate le disposizioni di carattere fiscale e contributivo vigenti nell'ordinamento nazionale.

La disciplina attuativa è demandata a decreti ministeriali che dovranno stabilire le modalità e i requisiti per il rilascio del permesso di soggiorno, le categorie di lavoratori altamente qualificati che possono beneficiare del permesso, i limiti minimi di reddito e i meccanismi di verifica dell'attività lavorativa.

SEE, inclusa la Svizzera) che possono lavorare a distanza, indipendentemente dal luogo, utilizzando tecnologie di telecomunicazione<sup>28</sup>.

La *ratio* di una simile previsione è quella di incentivare i trasferimenti nel paese anche attraverso una fiscalità di favore, giudicando che l'indotto consenta in ogni caso il raggiungimento di considerevoli vantaggi per il paese.

A ben vedere la scelta maltese va nella direzione opposta a quella adottata dal legislatore italiano: il *nomade* maltese, pur se legalmente residente nello Stato<sup>29</sup>, è fiscalmente equiparato ad un non residente, soggetto all'imposta nazionale unicamente sui redditi di fonte maltese, con esclusione di tutti i redditi derivanti dal lavoro svolto da remoto, considerato di fonte estera e lasciato quindi alla tassazione all'origine.

In tal modo, di fatto, il *nomade* maltese beneficia della non applicazione del principio della tassazione su base mondiale ed è soggetto unicamente a più tassazioni alla fonte concorrenti<sup>30</sup>.

### 1.3. Le soluzioni proposte alle criticità dello *smart working*

Vista la novità della tematica, emersa con prepotenza soprattutto negli ultimi due anni, varie sono state le risposte date dagli organismi internazionali, come le Istituzioni europee e l'OCSE, e dall'Amministrazione finanziaria.

---

<sup>28</sup> Tra i possibili fruitori del regime vengono indicate le persone che dimostrino di «*lavorare per un datore di lavoro registrato in un paese straniero e avere un contratto di lavoro; svolgere attività d'impresa per una società registrata all'estero e di cui il richiedente è socio/azionista; o offrire servizi di libero professionista o di consulenza, a clienti la cui stabile organizzazione si trova in un paese estero, e con i quali il richiedente ha contratti. Le persone assunte da una società straniera e che prestano servizi alla filiale maltese della società non hanno diritto al permesso di soggiorno per nomadi*», cfr. Residency Malta Agency, <https://nomad.residency-malta.gov.mt/>.

Come la disciplina italiana, anche quella maltese condiziona la concessione del visto a precise condizioni: possedere validi documenti di viaggio, avere un'assicurazione sanitaria, possedere o condurre in locazione un immobile, disporre di un reddito mensile superiore a 2.700,00 euro.

<sup>29</sup> Potendo, ad esempio, godere di benefici quali la libera circolazione in area Schengen o l'applicazione del sistema delle convenzioni internazionali sottoscritte da Malta. Per contro, è escluso dall'accesso alle misure di assistenza e sicurezza sociale previste dall'ordinamento per i residenti e ai titolari di permessi di soggiorno ordinari.

<sup>30</sup> In tal modo, si esclude quasi interamente il rischio di doppia imposizione, ma è in dubbio la possibilità che si crei la situazione opposta, ovvero il rischio di doppia non imposizione. A ben vedere, infatti, il soggetto che beneficia di tale regime risulta essere, da un punto di vista fiscale, privo di residenza, tanto a Malta – dove effettivamente vive – quanto nello Stato di origine da cui è temporaneamente espatriato.

Nell'immediatezza della crisi scatenata dalla pandemia da Covid19, uno dei primi interventi a carattere generale si è registrato da parte dell'OCSE che ha fornito criteri di interpretazione delle convenzioni contro le doppie imposizioni (CDI) volti a sterilizzare gli effetti delle restrizioni negli spostamenti.

Relativamente alla residenza delle persone fisiche, con una prima comunicazione dell'aprile 2020, l'OCSE ha segnalato che la permanenza in uno Stato diverso da quello di residenza per effetto della pandemia non avrebbe dovuto ritenersi rilevante ai fini della determinazione della residenza fiscale<sup>31</sup>.

Intervenuta nuovamente sul tema nel gennaio 2021, l'Organizzazione ha ribadito che, nell'eccezionalità della crisi pandemica, ai fini della valutazione della residenza le amministrazioni fiscali e le autorità competenti avrebbero dovuto tenere in considerazione un periodo di tempo qualificabile come normale per il contribuente, quindi al netto delle situazioni eccezionali<sup>32</sup>.

In relazione ai lavoratori transnazionali, l'OCSE ha chiaramente suggerito agli Stati che, ai fini della determinazione del luogo di imposizione del reddito *«In the case of employees that work in one state but*

---

<sup>31</sup> Cfr. *OECD Secretariat analysis of tax treaties and the impact of the COVID-19 crisis*, consultabile all'indirizzo <https://www.oecd.org/coronavirus/policy-responses>.

Con riferimento alla residenza delle persone fisiche, in particolare, l'OCSE afferma *«Two main situations could be imagined:*

1. *A person is temporarily away from their home (perhaps on holiday, perhaps to work for a few weeks) and gets stranded in the host country by reason of the COVID-19 crisis and attains domestic law residence there.*

2. *A person is working in a country (the "current home country") and has acquired residence status there, but they temporarily return to their "previous home country" because of the COVID-19 situation. They may either never have lost their status as resident of their previous home country under its domestic legislation, or they may regain residence status on their return.*

*In the first scenario, it is unlikely that the person would acquire residence status in the country where the person is temporarily because of extraordinary circumstances. There are however rules in domestic legislation deeming a person to be a resident if he or she is present in the country for a certain number of days. But even if the person becomes a resident under such rules, if a tax treaty is applicable, the person would not be a resident of that country for purposes of the tax treaty. Such a temporary dislocation should therefore have no tax implications.*

*In the second scenario, it is again unlikely that the person would regain residence status for being temporarily and exceptionally in the previous home country. But even if the person is or becomes a resident under such rules, if a tax treaty is applicable, the person would not become a resident of that country under the tax treaty due to such temporary dislocation».*

<sup>32</sup> Cfr. *Updated guidance on tax treaties and the impact of the COVID-19 crisis*, consultabile all'indirizzo <https://www.oecd.org/coronavirus/policy-responses/updated>.

*commute there from another state where they are resident (cross border worker), this would be the state they used to work in»*, con ciò di fatto sancendo, quanto meno nel periodo di emergenza pandemica, l'irrelevanza del luogo di effettivo svolgimento della prestazione lavorativa.

In particolare, con riferimento al calcolo della permanenza nello Stato della fonte, si suggerisce che i giorni trascorsi in uno Stato o nell'altro, dovuti alle restrizioni agli spostamenti imposte dalle normative emergenziali, non vengano considerati rilevanti, al pari di quanto già previsto nel Commentario per i casi di assenza per malattia che impediscano gli spostamenti<sup>33</sup>.

Con particolare riferimento all'ipotesi di lavoro da remoto, infine, l'OCSE evidenzia chiaramente quali sono le criticità che potrebbero emergere nella determinazione dello Stato in cui il reddito è imponibile.

Si sottolinea, quindi, come il conseguente cambio del luogo di svolgimento della prestazione potrebbe comportare un mutamento nell'allocatione del reddito, portando, ad esempio, lo Stato della fonte a perdere il proprio diritto alla tassazione in favore dello Stato di residenza (o per ipotesi di un altro Stato in cui il lavoratore si trasferisca per svolgere l'attività da remoto).

A tale spostamento, conseguirebbero ulteriori complicazioni tanto dal punto di vista amministrativo per il datore di lavoro con sede in detto Stato, quanto per il lavoratore soggetto a maggiori obblighi dichiarativi nello Stato di residenza e a maggiori rischi di doppia imposizione.

In tal senso, le Linee Guida non indicano una soluzione specifica, ma pongono in luce la necessità di un maggiore coordinamento tra le diverse giurisdizioni, volto a ridurre il più possibile le conseguenze negative dei cambiamenti legati alla pandemia<sup>34</sup>.

L'Organizzazione ha inoltre svolto un'interessante analisi in merito alle disposizioni adottate da diversi paesi da cui è possibile notare come alcuni abbiano scelto un limite temporale (e.g. Australia, Nuova Ze-

---

<sup>33</sup> Si legge nella versione 2021 delle Linee Guida, cit. *«where an employee is prevented from travelling because of COVID-19 public health measures of one of the governments involved and remains in a jurisdiction, it would be reasonable for a jurisdiction to disregard the additional days spent in that jurisdiction under such circumstances for the purposes of the 183 day test in Article 15(2)(a) of the OECD Model»*.

<sup>34</sup> Affermano esplicitamente le Linee Guida *«Exceptional circumstances call for an exceptional level of coordination between jurisdictions to mitigate the compliance and administrative costs for employees and employers associated with an involuntary and temporary change of the place where employment is performed. Where relevant, MAP should be applied efficiently and pragmatically to help resolve issues arising out of the COVID-19 pandemic»*. Cfr. *Updated guidance on tax treaties and the impact of the COVID-19 crisis*, cit.

landa) al di sotto del quale la permanenza nello Stato del lavoratore solitamente impiegato all'estero non viene considerato rilevante, altri hanno stabilito che nel caso di dimostrata permanenza forzata i redditi di lavoro dipendente solitamente prestatato all'estero non sarebbero comunque stati considerati imponibili nello Stato (e.g. Grecia, Irlanda), altri (come la Germania o l'Italia) hanno concluso accordi amichevoli soprattutto con i paesi frontalieri<sup>35</sup>.

### 1.3.1. *La proposta dell'Unione Europea*

Da tempo anche le istituzioni europee svolgono specifiche analisi sul tema della mobilità dei lavoratori fra gli Stati membri e, in particolare, sull'impatto del lavoro da remoto sulla fiscalità<sup>36</sup>.

Si tratta di tutta evidenza di un tema che in ambito europeo riveste una grandissima importanza, non tanto perché il fenomeno è molto diffuso e facilitato geograficamente tra gli Stati membri, ma soprattutto perché la mobilità rappresenta una delle prime e più dirette manifestazioni delle libertà di circolazione su cui l'UE stessa si fonda.

In tal senso, le differenze in termini di legislazione sostanziale e, in particolare, fiscale rischiano di essere fattori che alterano o limitano profondamente l'esercizio di tali libertà, rivelandosi di conseguenza incompatibili con l'ordinamento europeo.

Nella prospettiva eurounitaria, le diverse legislazioni fiscali e previdenziali, il rischio di doppia imposizione sui lavoratori o l'aggravio degli adempimenti amministrativi per cittadini e imprese rappresentano un ostacolo al mercato europeo i cui effetti devono essere il più possibile neutralizzati.

Per tale ragione, già da tempo l'Unione è intervenuta sul piano sostanziale emanando un'apposita legislazione tanto in tema di lavoratori frontalieri quanto di distacco di personale tra Stati membri<sup>37</sup>.

---

<sup>35</sup> Cfr. *Updated guidance on tax treaties and the impact of the COVID-19 crisis*, cit.

<sup>36</sup> Si veda ad esempio il documento di lavoro *Tax in an increasingly mobile working environment: challenges and opportunities* pubblicato il 7 ottobre 2021 a cura del gruppo di esperti della Commissione "Piattaforma sulla buona governance fiscale", consultabile all'indirizzo <https://taxation-customs.ec.europa.eu//2021-10>.

Sul tema anche il rapporto *Ways to tackle cross-border tax obstacles facing individuals within the EU* pubblicato nel novembre 2015 a cura del gruppo di esperti della Commissione per la rimozione dei problemi fiscali per le persone fisiche *crossborder*, consultabile all'indirizzo <https://op.europa.eu/en/>.

<sup>37</sup> In particolare, il Reg. (UE) n. 492/2011 sul diritto alla libera circolazione dei lavoratori UE all'interno dell'UE, la Dir. 96/71/CE del Parlamento Europeo e del Consiglio del 16

Ad oggi, la disciplina fiscale è stata in gran parte considerata materia di esclusiva competenza della legislazione nazionale e degli accordi bilaterali fra gli Stati interessati<sup>38</sup>, quale conseguenza dell'esclusione dell'imposizione diretta dall'ambito della normativa uniforme o armonizzata, fatte salve alcune eccezioni<sup>39</sup>.

L'ulteriore diffusione del fenomeno e le difficoltà legate alla novità del lavoro digitale che è al contempo transnazionale, ma fisicamente statico o, all'opposto, privo di un reale radicamento territoriale, spingono ora le istituzioni europee ad affrontare, prima ancora degli Stati membri, il tema della tassazione di questi lavoratori, sottolineando l'importanza di un intervento a livello europeo per l'armonizzazione della disciplina.

In tale direzione si muove il parere pubblicato dal Comitato Economico e Sociale Europeo (CESE) sul tema della tassazione dei telelavoratori transfrontalieri<sup>40</sup>, nel quale si cercano di fornire linee guida per i rapporti tra gli Stati membri e si formulano proposte per la costruzione di una disciplina armonizzata, evidenziando l'importanza del tema alla luce della diffusione che questa tipologia di attività sta assumendo all'interno dell'Unione<sup>41</sup>.

Nel parere, condividendo le opinioni formulate in sede OCSE, si sottolineano i rischi di doppia imposizione e di incertezza del regime fiscale applicabile, unitamente all'eccezionalità della situazione e delle soluzioni adottate a livello nazionale nel corso della crisi pandemica<sup>42</sup>.

---

dicembre 1996 relativa al distacco dei lavoratori nell'ambito di una prestazione di servizi e la Dir. 2014/67/UE del 15 maggio 2014, concernente l'applicazione della direttiva 96/71/CE relativa al distacco dei lavoratori nell'ambito di una prestazione di servizi che modifica il Reg. (UE) n. 1024/2012 in tema di cooperazione amministrativa attraverso il sistema di informazione del mercato interno.

<sup>38</sup> Il documento di lavoro cit. contiene in proposito un'interessante panoramica sulle misure *de minimis* concordate tra alcuni Stati europei, stabilendo limiti temporali minimi, diversi da quelli sanciti nel M-OCSE, al di sotto dei quali l'attività lavorativa prestata nello Stato diverso da quello di residenza non viene considerato rilevante ai fini della tassazione da parte di tale Stato, con particolare riguardo al lavoro da remoto.

<sup>39</sup> Quali, ad esempio, le direttive in tema di fusioni e operazioni straordinarie n. 2009/133/CE del 19.10.2009, quella madre-figlia n. 2003/123/CE del 22 dicembre 2003 e la direttiva interessi e royalties n. 2003/49/CE del 3 giugno 2003.

<sup>40</sup> Comitato Economico e Sociale Europeo, *Taxation of cross-border teleworkers and their employers*, ECO/585-EESC-2022-00408, pubblicato il 5 luglio 2022, consultabile all'indirizzo <https://www.eesc.europa.eu/it/taxation-cross-border-teleworkers-and-their-employers>.

<sup>41</sup> Per un commento, cfr. F. AMADDEO, *L'Unione europea sul telelavoro e i (trans)frontalieri*, in *Novità fiscali*, 2022/10, 520-524.

<sup>42</sup> Si afferma nel parere «Per effetto della pandemia di COVID-19, numerosi Stati membri hanno adottato misure temporanee per evitare che le giurisdizioni della fonte perdessero ogni

Sulla base di queste premesse il CESE, in una prospettiva prettamente europea, evidenzia inoltre come le criticità poste in luce possano avere effetti negativi sulle libertà di circolazione sancite dai Trattati<sup>43</sup>.

A ben vedere, l'analisi condotta dal Comitato mantiene quale punto fermo il principio della tassazione nel luogo in cui l'attività viene materialmente svolta (anche se digitalmente, da remoto), mitigato dall'utilizzazione di un limite temporale al di sotto del quale la permanenza del lavoratore in uno Stato non rileva ai fini dell'imponibilità del reddito.

A tal fine, viene suggerita la possibilità di istituire un meccanismo di comunicazione e compensazione tra gli Stati membri che consentirebbe di accentrare tutti gli adempimenti in un'unica giurisdizione (sede del datore di lavoro) e poi redistribuire interamente o parzialmente il reddito imponibile e, quindi, il potere impositivo tra gli Stati membri interessati in ragione del periodo di tempo trascorso dal (tele)lavoratore in ciascuno di essi<sup>44</sup>.

### 1.3.2. *Smart working in Italia*

Nella complessità della situazione che si è venuta creando a seguito dello scoppio della crisi pandemica e della conseguente diffusione delle

---

*diritto impositivo. Gli Stati membri hanno concordato dei "memorandum d'intesa" in base ai quali tutti i giorni di lavoro presso il domicilio del lavoratore sarebbero stati considerati come realizzati nello Stato in cui veniva abitualmente svolta l'attività lavorativa prima della pandemia. Tale regola avrebbe riguardato soltanto i lavoratori costretti a telelavorare a causa della situazione eccezionale dovuta alla pandemia di COVID-19, e non i lavoratori transfrontalieri che già telelavoravano prima della pandemia. È probabile che tali misure temporanee non siano state prorogate dopo il 30 giugno 2022 e i paesi torneranno ad applicare l'MCF dell'OCSE o le strutture de minimis».*

<sup>43</sup> Si legge ancora nel parere del CESE «Pur riconoscendo che il governo di ogni paese ha il diritto di decidere se imporre una tassa nel proprio territorio e con quale aliquota, i principi fiscali sul telelavoro transfrontaliero andrebbero preferibilmente concordati a livello mondiale. Tuttavia, tenuto conto dell'intrinseca mobilità all'interno dell'UE per effetto della libera circolazione nel quadro del mercato unico, vi sono motivi per affrontare la questione a livello dell'UE prima che venga trovata una soluzione a livello mondiale. Sebbene siano possibili approcci differenziati, è importante raggiungere un livello elevato di coordinamento tra gli Stati membri dell'UE e, ove possibile, con i paesi terzi (Regno Unito, Svizzera, ecc.)».

<sup>44</sup> Sul punto «Il CESE chiede alla Commissione europea di valutare se uno sportello unico, come quello esistente nel settore dell'IVA, sia una possibilità da prendere in considerazione. Con questa soluzione il datore di lavoro sarebbe tenuto a comunicare, in rapporto ai propri telelavoratori transfrontalieri, per quanti giorni tali lavoratori hanno telelavorato presso il loro domicilio nel loro paese di residenza e per quanti giorni hanno lavorato nel paese in cui il loro datore di lavoro ha sede. Con queste informazioni, le autorità fiscali sarebbero in grado di valutare in quale paese il reddito sarebbe imponibile, oppure quale sarebbe la parte di reddito imponibile in ciascun paese».

diverse forme di lavoro digitale da remoto, la posizione italiana si caratterizza per l'assenza di normative specifiche in ambito tributario.

Nel susseguirsi convulso della legislazione emergenziale, il Legislatore è ripetutamente intervenuto sugli aspetti sostanziali del c.d. *smart working*<sup>45</sup>, senza tuttavia affrontare in modo organico il tema della fiscalità dei tele-lavoratori con profilo internazionale. Ciò nonostante il fatto che, a giudicare dal numero di interpelli presentati e di risposte pubblicate dall'Agenzia delle Entrate, il tema si sia rivelato non solo di grande importanza, ma soprattutto foriero di grandi incertezze.

L'unico intervento chiaro del legislatore nazionale è stato quello in tema di lavoratori frontalieri, attraverso la sottoscrizione di intese tramite procedura amichevole con i principali paesi confinanti (Francia, Austria, Svizzera) che vanno nella direzione suggerita dall'OCSE, ovvero l'irrilevanza del lavoro da remoto imposto dall'emergenza Covid ai fini del riconoscimento dello *status* di frontaliere e del conseguente regime fiscale<sup>46</sup>.

Nulla invece è stato specificamente indicato a livello legislativo per quanto attiene i lavoratori distaccati o in precedenza espatriati, in particolare per coloro che avrebbero dovuto svolgere la prestazione all'estero, rientrati in Italia durante la pandemia (o anche successivamente) e operativi da remoto sulla base del medesimo contratto di distacco o, in ogni caso, alle dipendenze di un soggetto estero, quindi ancora formalmente qualificabili come lavoratori all'estero.

Le uniche indicazioni sono dunque ricavabili dalle risposte fornite dall'Agenzia delle Entrate in sede di interpello, da cui emerge chiaramente la tendenza ad una applicazione piuttosto rigida dei criteri ordinari, *in primis* quello di localizzazione fisica del lavoratore, da intendersi quale luogo dove viene materialmente svolta la prestazione, indipendentemente dal fatto che essa discenda da un contratto di distacco o sia prestata alle dipendenze di un soggetto non residente<sup>47</sup>.

<sup>45</sup> In particolare, estendendo l'applicabilità delle disposizioni della L. n. 81/2017, riducendone vincoli e limitazioni.

<sup>46</sup> Ci si riferisce agli "Accordi interpretativi sul trattamento fiscale dei frontalieri durante l'emergenza Covid-19" siglati con l'Austria il 24 giugno 2020 e prorogato fino al 30 giugno 2022, con la Francia il 24 luglio 2020, ripetutamente prorogato sino al 30 giugno 2022 e con la Svizzera il 19 giugno 2020, ulteriormente prorogato con dichiarazione congiunta del luglio 2022. In proposito, si vedano M. BERNASCONI - F. AMADDEO, *Il regime fiscale dei lavoratori frontalieri a fronte delle misure di emergenza Covid-19*, in *Novità fiscali*, n. 1/Edizione-speciale-Coronavirus/2020, 73-77, M. BERNASCONI - F. AMADDEO, *Frontalieri: riconfermato il rientro giornaliero*, in *Novità fiscali*, 2020/6, 312.

<sup>47</sup> Per alcune riflessioni sul tema, si vedano P. BUSCHINI - P. SANTARELLI *Il reddito prodotto in remote working dall'Italia per entità estera: i chiarimenti dell'Agenzia delle Entrate*, in

Da esse emerge altresì molto chiaramente l'assoluta irrilevanza ai fini della tassazione in Italia delle ragioni che giustificano (o impongono) la presenza nello Stato, della natura o residenza del soggetto che beneficia della prestazione o del soggetto che ne sopporta economicamente il peso, considerati elementi non determinanti ai fini della localizzazione del reddito da lavoro dipendente.

L'applicazione del principio della localizzazione fisica del lavoratore si rivela particolarmente rigida e svantaggiosa nel caso del lavoratore distaccato che, per esigenze lavorative o in conseguenza della pandemia, sia rientrato in Italia e da lì continui a svolgere, da remoto, le mansioni oggetto del contratto di distacco di lunga durata.

In tal caso, l'Agenzia delle Entrate ha ritenuto non applicabile il regime della retribuzione convenzionale generalmente previsto, evidenziando come presupposto per il riconoscimento del beneficio sia l'effettivo svolgimento all'estero dell'attività lavorativa, indipendentemente dal fatto che essa sia svolta nel paese di distacco o in uno differente<sup>48</sup>.

Nel far ciò, l'Agenzia assume il principio di territorialità – inteso come localizzazione fisica del lavoratore – quale criterio generale indicato anche nell'ambito delle CDI, evidenziando che il soggetto beneficiario della prestazione non può mai assurgere a presupposto per il radicamento della tassazione e che criteri quali quelli contenuti nell'art. 15 par. 2 M-OCSE acquistano rilievo solo nel caso di soggiorni di breve durata.

Dalle risposte fornite si desume, inoltre, la tendenza a considerare la collocazione fisica del lavoratore in Italia quale elemento utile (e sufficiente) a qualificare la fattispecie di natura meramente domestica e, quindi, assoggettata alle ordinarie norme impositive, da interpretarsi unicamente sulla base dell'ordinamento nazionale<sup>49</sup>.

---

*Fisc. comm. intern.*, 2021/10, 11-20; D. LIBURDI - M. SIRONI “Le problematiche nei rapporti transnazionali per la tassazione del lavoro dipendente”, in *Il fisco*, 2021/28, 2741-2746; M. POZIELLO - L. SANSEVERINO, *Lo smart/remote working “forzato” ai fini della retribuzione convenzionale*, in *Corr. trib.*, 2021/10, 893-899; G. SBARAGLIA - G. CHIARANDÀ, *Smart working e personale in mobilità: ricadute fiscali in tempo di pandemia*, in *Il fisco*, 2021/35, 3319-3327; F. AMADDEO, *Il telelavoro e la residenza fiscale: (in)certeza italiana del diritto*, *Novità fiscali*, 2022/2, 107-112; F. DELLI FALCONI, *Il luogo di produzione del reddito nello smart working “transfrontaliero”*, in *Il fisco*, 2021/41, 3915-3921.

<sup>48</sup> Così le risposte ad interpello n. 345/E del 17 maggio 2021 e la successiva n. 590 del 15 settembre 2021.

<sup>49</sup> In particolare, nel caso n. 345/2021, l'istante aveva prospettato la possibile applicazione del beneficio della retribuzione convenzionale ritenendo che, in attuazione delle linee guida OCSE, il periodo di tempo forzatamente trascorso in Italia dal lavoratore distaccato, non dovesse computarsi ai fini della determinazione del regime applicabile ai relativi redditi.

Lo svolgimento dell'attività in Italia, anche se in modalità da remoto, può divenire criterio determinante anche ai fini della localizzazione nel territorio dello Stato della residenza fiscale del contribuente non residente o precedentemente espatriato ed iscritto all'AIRE<sup>50</sup>.

Sul punto l'Amministrazione ha infatti evidenziato che la permanenza nel territorio, anche se imposta dalle restrizioni agli spostamenti, potrebbe rilevare ai fini dell'applicazione delle norme nazionali o pattizie in tema di residenza fiscale, in particolare laddove un soggiorno prolungato consentisse di individuare nel Paese il domicilio del contribuente<sup>51</sup>.

In ogni caso, anche qualora non si ritenesse sussistente la residenza fiscale, i redditi derivanti dall'attività svolta *in loco* andrebbero considerati imponibili in Italia ai sensi dell'art. 23 TUIR, salva diversa previsione del trattato contro le doppie imposizioni stipulato con il paese di residenza<sup>52</sup>.

Infine, numerose sono le pronunce dell'Amministrazione in tema di rilevanza del lavoro svolto da remoto ai fini del riconoscimento del regime per i lavoratori impatriati, disciplinato dall'art. 16 del D.lgs. n. 147/2015<sup>53</sup>.

---

Sul punto, l'Amministrazione ha chiarito che le indicazioni dell'OCSE devono ritenersi operative unicamente a livello convenzionale, con la conseguenza che non sono applicabili in sede di interpretazione della normativa nazionale.

<sup>50</sup> Così la risposta ad interpello n. 458/E del 7 luglio 2021.

<sup>51</sup> Sul punto, l'Agenzia delle Entrate richiama le linee guida dell'OCSE già menzionate, senza tuttavia tenerle in debita considerazione ai fini della determinazione della residenza fiscale. In particolare, si fa riferimento al concetto di "*soggiorno abituale*" implicando comunque la possibilità che la permanenza prolungata in Italia possa divenire rilevante anche a tal fine.

In tal modo viene data una lettura fuorviante delle indicazioni OCSE, laddove l'intento di sterilizzare le conseguenze negative della pandemia conduce piuttosto a ritenere irrilevante ai fini dell'individuazione della residenza il periodo forzatamente trascorso in uno Stato diverso da quello di residenza proprio perché derivante da forza maggiore e circostanze del tutto eccezionali.

<sup>52</sup> In tal senso anche la risposta n. 626/E del 27 settembre 2021.

<sup>53</sup> Come si esaminerà più diffusamente in seguito, la norma richiamata introduce un particolare "regime di attrazione" in Italia di lavoratori qualificati stranieri o precedentemente espatriati, in ragione del quale è riconosciuto un abbattimento dell'imponibile del 70% sui redditi di fonte nazionale per cinque periodi d'imposta ai lavoratori che, dopo aver essere stati residenti all'estero per almeno 24 mesi, trasferiscano in Italia la residenza e svolgano la propria attività prevalentemente sul territorio dello Stato. La norma prevede altresì la possibilità di un maggiore abbattimento (pari al 90%) quando la residenza in Italia venga collocata in una regione del centro-sud. È concessa la proroga del regime per un ulteriore quinquennio (con riduzione dell'abbattimento dell'imponibile al 50%) in caso di acquisto di un immobile residenziale o in presenza di uno o più figli.

Sul punto, mutando radicalmente il proprio iniziale orientamento<sup>54</sup>, l'Agenzia ha ritenuto che tale attività, purché prevalentemente svolta in Italia, dia accesso al beneficio a condizione che siano realizzati anche gli ulteriori presupposti<sup>55</sup>. All'opposto, nel caso del lavoratore precedentemente impatriato costretto per un periodo prolungato alla permanenza nello Stato di origine, l'assenza fisica dallo Stato pur continuando a svolgere attività da remoto è stata considerata causa di decadenza dal beneficio<sup>56</sup>.

#### 1.4. *La territorialità del reddito del lavoratore mobile*

A ben vedere, l'orientamento espresso dall'Amministrazione finanziaria italiana così ricostruito si è spesso rivelato contrario alle indicazioni fornite dall'OCSE nelle Linee Guida relative all'interpretazione delle Convenzioni nel corso della recente pandemia.

In particolare, vengono disattese le indicazioni circa il calcolo dei periodi permanenza in uno Stato e la raccomandazione a non considerare rilevanti ai fini fiscali i soggiorni obbligati da cause eccezionali o di forza maggiore.

Le conseguenze di tale scelta sono principalmente il disconoscimento della retribuzione convenzionale ai sensi dell'art. 51 comma 8-*bis* TUIR, l'attrazione in Italia di qualunque reddito derivante dal lavoro da remoto svolto fisicamente sul territorio dello Stato e il moltiplicarsi di casi di residenza fiscale concorrente tra lo Stato estero e l'Italia.

Contrariamente alle iniziative assunte da numerosi altri Stati in ambito OCSE, come si è visto, l'Italia nella fase emergenziale si è limitata a sottoscrivere accordi amichevoli con i paesi frontalieri, unico caso nel quale è stata sancita l'irrilevanza del lavoro svolto da remoto ai fini del riconoscimento dello *status* frontaliere del lavoratore, lasciandone quindi inalterato anche il regime fiscale.

---

<sup>54</sup> Precedenti pronunciamenti dell'Agenzia delle Entrate, infatti, legavano il riconoscimento al beneficio al fatto che il trasferimento della residenza in Italia fosse vincolato allo svolgimento di un'attività lavorativa sul territorio. In tal senso, si vedano ad esempio la Circolare n. 17/E del 23 maggio 2017 e la risposta a interpello n. 59 del 13 febbraio 2020.

Discorso a parte è quello relativo all'applicabilità del regime in caso di rientro da distacco all'estero, relativamente al quale anche i più recenti pronunciamenti richiedono una discontinuità tra le prestazioni lavorative svolte all'estero e quelle oggetto dell'attività svolta in Italia a seguito del rientro. In tal senso, la risposta a interpello n. 159/E del 28 marzo 2022.

<sup>55</sup> In tal senso si vedano, le risposte n. 3/E del 7 gennaio 2022, n. 157/E del 25 marzo 2022 e n. 186/E dell'8 aprile 2022.

<sup>56</sup> Così la risposta n. 621/E del 23 settembre 2021.

Le previsioni di tali accordi, se confrontati con la rigida applicazione del criterio della localizzazione fisica del lavoratore applicata a tutte le altre fattispecie, rappresentano a ben vedere una forte contraddizione, dando luogo ad una disparità di trattamento difficilmente giustificabile.

Non può infatti ignorarsi che, nel caso di lavoratori frontalieri e distaccati in *smart working*, il diverso trattamento (vale a dire il mantenimento dei benefici in favore dei primi e il disconoscimento per i secondi) non può trovare ragione nella diversità delle figure abitualmente considerata, posto che in entrambi i casi il fatto imponibile è rappresentato da un'attività lavorativa svolta da remoto da un soggetto che, abitualmente, la svolgerebbe in uno Stato diverso da quello di residenza<sup>57</sup>.

Absolutamente coerente a tale rigidità appare invece la scelta (o, meglio, la non-scelta) che pare essere stata fatta nei confronti dei *nomadi digitali*: applicando il principio di territorialità in senso stretto e vincolando l'imponibilità del reddito al luogo fisico in cui il lavoratore si trova è inevitabile che qualsiasi reddito prodotto dal *nomade digitale* lavorando dall'Italia sarà attratto a tassazione nel Paese, indipendentemente dalle peculiarità della sua posizione.

Superato il periodo pandemico, alla luce della diffusione che lavoro agile e tele-lavoro hanno oggi raggiunto, emerge quindi la necessità di ripensare i criteri di collegamento e di allocazione del potere impositivo in simili circostanze, o quanto meno di adattarne l'interpretazione alla nuova realtà.

In un contesto quale quello descritto, perde oggi rilevanza la diversa qualificazione del lavoratore sulla base della normativa sostanziale, ma pare invece assumere un ruolo centrale il modo in cui la prestazione viene svolta, fino ad uniformare fattispecie che, laddove svolte tradizionalmente, potrebbero giustificatamente continuare ad essere disciplinate in modo differente.

In questa prospettiva, le alternative che si pongono sono essenzialmente opposte.

Da un lato, come consigliato nel corso della pandemia, sancire l'irrelevanza dello svolgimento dell'attività da remoto e, di conseguenza, la

---

<sup>57</sup> Per alcune riflessioni critiche sul mantenimento del regime di favore per i frontalieri in caso di lavoro da remoto cfr. G. MARIANETTI, *Emergenza Covid-19: implicazioni fiscali e contributive per i lavoratori operanti all'estero*, in *Il fisco*, 2020/15, 1436 ss.

sciare inalterate le disposizioni vigenti e la loro applicazione alle fattispecie già tradizionalmente individuate.

Dall'altro, riconoscere una propria autonomia ai fini impositivi alle diverse tipologie di *smart working* disegnando per tale fattispecie una disciplina apposita che tenga conto delle effettive differenze tra questa tipologia di lavoro e quello tradizionalmente svolto *in presenza*, indipendentemente dai tipi contrattuali cui accede.

In entrambi i casi, si rivelerebbe utile un affievolimento della centralità del criterio strettamente territoriale, ovvero della fonte del reddito intesa quale luogo fisico in cui si colloca il lavoratore e, al contrario, meriterebbe di essere maggiormente valorizzata un'idea di fonte intesa come sistema economico all'interno del quale quella prestazione si colloca, tenendo in considerazione elementi quali la sede del datore di lavoro o del soggetto che in concreto beneficia della prestazione<sup>58</sup>.

Del resto, come sottolineato anche dalle istituzioni europee, una rigida applicazione del criterio di localizzazione del reddito in funzione della presenza fisica del lavoratore porta con sé il rischio dell'erosione del gettito nei paesi della fonte, cui si accompagnano le incertezze sulla normativa applicabile e un inevitabile aggravio degli oneri amministrativi tanto in capo al dipendente quanto al datore di lavoro.

Per contro, la breve analisi del regime dei *nomadi* maltesi evidenzia che una scelta per certi versi radicale come la disapplicazione della tassazione del reddito mondiale, nonostante la residenza legale nel paese, porta con sé il rischio di salti d'imposta legati alla impossibilità di individuare lo Stato titolare della piena potestà impositiva, in assenza di una residenza fiscale identificabile.

In tal senso, va quindi salutato con favore l'intervento del CESE volto ad immaginare una disciplina armonizzata della fiscalità del tele-lavoro, rappresentando senza dubbio un primo passo verso la revisione della disciplina attualmente vigente e il riconoscimento di una valenza autonoma alla fattispecie *smart working* che concili l'idea tradizionale di luogo di produzione del reddito con una realtà "digitale" a carattere fortemente transnazionale che mal si concilia con i parametri di territorialità sinora utilizzati.

---

<sup>58</sup> Ciò in una logica di maggiore coerenza sistematica che colleghi la tassazione delle retribuzioni al luogo in cui verranno successivamente tassati i redditi (d'impresa) che quella prestazione lavorativa ha contribuito a realizzare. Una simile prospettiva trova una corrispondenza laddove, come già previsto *a contrario* dalla norma convenzionale, la retribuzione sia imputabile ad una stabile organizzazione, ipotesi nella quale il reddito da lavoro resta tassato nello Stato della fonte, al pari di un qualsiasi altro reddito nazionale.

## 2. *La residenza*

L'analisi sin qui condotta ha affrontato il tema della mobilità delle persone fisiche ed in particolare dei lavoratori tentando di porne in luce gli aspetti critici nella prospettiva della territorialità del reddito prodotto dal contribuente *mobile*, evidenziando in particolare le difficoltà che interessano la determinazione del luogo di produzione del reddito (e conseguentemente, la sua imponibilità) e le contraddizioni oggi acuite dalle nuove forme di lavoro digitale e da remoto a carattere internazionale.

Altro e altrettanto importante punto di vista è quello che coinvolge la determinazione della residenza fiscale, aspetto che espone l'espatriato a problemi di doppia imposizione o di contestazioni da parte delle amministrazioni finanziarie di diversi paesi.

La residenza rappresenta del resto l'altro principio cardine su cui si fonda il potere impositivo degli Stati, ponendosi alla base della facoltà dei singoli ordinamenti di assoggettare a tassazione i redditi ovunque prodotti dai propri residenti.

In tal senso, le problematiche derivanti dalla crescente mobilità delle persone sono in parte differenti, ma altrettanto rilevanti, sì da sollevare anche con riguardo al criterio della residenza interrogativi e riflessioni sulla necessità di rivederne ruolo e contenuto.

In ambito nazionale, l'art. 2 del TUIR stabilisce che si considerano fiscalmente residenti i soggetti che per la maggior parte del periodo di imposta risultano iscritte nell'anagrafe della popolazione residente (APR) o, in ogni caso, mantengono nel territorio dello Stato la residenza o il domicilio, come determinati dalla disciplina civilistica<sup>59</sup>.

La normativa domestica prevede quindi un criterio di tipo formale – le risultanze anagrafiche – e, anche in assenza di questo, criteri di tipo fattuale rappresentati dal mantenimento nel territorio dello Stato della residenza, intesa quale dimora abituale, o del domicilio, corrispondente al centro degli interessi economici, familiari e personali.

Ampie sono le incertezze sul tema, in particolare in merito al rapporto e all'effettivo contenuto dei parametri individuati dalla norma.

---

<sup>59</sup> Ai sensi dell'art. 43 c.c. «*Il domicilio di una persona è nel luogo in cui essa ha stabilito la sede principale dei suoi affari e interessi. La residenza è nel luogo in cui la persona ha la dimora abituale*». Secondo interpretazione costante, entrambe le nozioni in prospettiva civilistica sono caratterizzate dalla presenza un forte elemento soggettivo, rappresentato dalla volontà del soggetto di dimorare stabilmente in un luogo (ai fini della residenza) o di stabilirvi il centro dei propri affari ed interessi personali.

In termini generali, i tre criteri si pongono fra loro come alternativi, senza alcun rapporto gerarchico, essendo sufficiente che uno si realizzi per determinare la residenza fiscale nello Stato.

Pur in assenza di un ordine gerarchico, diverso è tuttavia il valore probatorio che ad essi viene riconosciuto, nella misura in cui l'iscrizione nell'APR viene da tempo ritenuta dalla prassi e dalla giurisprudenza prevalente al pari di una presunzione assoluta che non ammetterebbe prova contraria<sup>60</sup>.

Valore opposto a quello che viene invece attribuito alla cancellazione anagrafica e alla contestuale iscrizione all'AIRE (Anagrafe degli Italiani Residenti all'Estero), elemento giudicato da solo non sufficiente a sancire la residenza all'estero del cittadino che non dia al contempo prova di dimorare effettivamente nello Stato estero<sup>61</sup>.

Tale diverso approccio, chiaramente *pro-fisco* e con finalità di contrasto alle pratiche abusive, è fortemente criticato soprattutto nella misura in cui limita le possibilità del contribuente espatriato di dare effettiva prova della residenza all'estero nel caso in cui ancora risulti iscritto all'APR.

---

<sup>60</sup> In tal senso, *ex multis* Cass. 25 giugno 2018, n. 16634 che chiaramente afferma «Va pertanto dato seguito alla giurisprudenza di questa Corte (n. 21970 del 2015) secondo cui le persone iscritte nelle anagrafi della popolazione residente si considerano, in applicazione del criterio formale dettato dall'art. 2 DPR 917/1986, in ogni caso residenti, e pertanto soggetti passivi d'imposta, in Italia; con la conseguenza che, ai fini predetti, essendo l'iscrizione indicata preclusiva di ogni ulteriore accertamento, il trasferimento della residenza all'Estero non rileva fino a quando non risulti la cancellazione dall'anagrafe di un Comune italiano (v. Cass. 677/2015, 14434/2010, 9319/2006)». Confermano tale orientamento anche Cass. 29 ottobre 2015, n. 21970; Cass. 16 gennaio 2015, n. 677; Cass. 4 aprile 2012, n. 5382; Cass. 7 novembre 2001, n. 13803.

Fortemente critici nei confronti di tale impostazione della giurisprudenza si dimostrano P. ARGINELLI - G. CUZZOLARO, *Osservazioni critiche in merito alla sussistenza di una presunzione assoluta di residenza fiscale degli iscritti nelle anagrafi della popolazione residente, Rubrica di diritto tributario internazionale e comparato*, in *Riv. dir. trib.*, 2019/1, 8. Così anche G. MELIS, *Trasferimento della residenza fiscale e imposizione sui redditi*, Milano, 2009, 116 e F. BERTOCCHI, *La disciplina della residenza fiscale: i criteri dell'iscrizione anagrafica e della sede legale ed il loro formalismo, alla luce dell'evoluzione tecnologica e dei nuovi modelli di attività economiche*, in *Dir. prat. trib.*, 2021/2, 682-698.

Per una disamina del tema secondo una prospettiva differente e meno critica, cfr. A. DELLA CARITÀ, *Iscrizione all'anagrafe della popolazione residente presupposto della residenza fiscale*, in *Corr. trib.*, 2020/3, 242-248 secondo cui l'iscrizione anagrafica non è vista come una presunzione assoluta, ma piuttosto come un elemento costitutivo della residenza.

In merito al fatto che, contrariamente all'opinione maggioritaria, l'iscrizione anagrafica non possa che essere intesa come una presunzione relativa cfr. M. PROCOPIO, *L'infinita querelle relativa all'accertamento della residenza fiscale*, in *Dir. prat. trib.*, 2019/6, 2485-2500.

<sup>61</sup> Stigmatizza tale differenza, G. MELIS, *Riflessioni intorno alla presunzione di residenza fiscale di cui all'art. 10 della l. 23 dicembre 1998*, n. 448, in *Rass. trib.*, 1999/4, 1077.

Le critiche mosse al valore di presunzione assoluta attribuito all'iscrizione anagrafica sono di diversa natura. Da più parti si sollevano dubbi di legittimità costituzionale in termini di violazione del principio di capacità contributiva, nella misura in cui, non consentendo al contribuente di superare la presunzione con la prova dell'effettiva residenza all'estero, si finirebbe per considerare residente – e quindi soggetto ad imposizione su base mondiale – anche quel soggetto che abbia interamente reciso i rapporti con il Paese, fatta eccezione per il dato formale<sup>62</sup>.

Su un diverso piano, le critiche evidenziano la contraddizione insita nel diverso atteggiamento seguito in ambito tributario rispetto a quanto avviene in ambito civilistico, laddove il criterio della residenza formale viene ritenuto recessivo rispetto al dato fattuale<sup>63</sup>.

Si tratta di una problematica di non poco conto, considerando che non è affatto raro che il contribuente, pur essendosi stabilmente trasferito in uno Stato estero, mantenga temporaneamente (anche solo per semplice dimenticanza) la residenza formale nel Comune di provenienza.

In tale eventualità, per effetto dell'interpretazione che viene fornita della norma, l'espatriato, considerato ancora fiscalmente residente in Italia, resta esposto a contestazioni da parte dell'Amministrazione finanziaria e al conseguente inevitabile rischio di doppia imposizione.

La stessa situazione potrebbe verificarsi nel caso in cui, per effetto di ritardi negli adempimenti amministrativi da parte della autorità consolari, il trasferimento della residenza all'estero divenisse efficace oltre la metà del periodo d'imposta. In tal caso, l'Amministrazione italiana considererebbe comunque residente il soggetto per la maggior parte del periodo d'imposta ed il trasferimento efficace solo a decorrere dal periodo successivo, con evidente sovrapposizione di residenza fiscale per una parte dell'anno<sup>64</sup>.

---

<sup>62</sup> In tal senso, G. MAISTO, *Iscrizione anagrafica e residenza fiscale ai fini dell'imposta sul reddito delle persone fisiche*, in *Riv. dir. trib.*, 1998, 221 ss.. Per una disamina della giurisprudenza, anche di merito, sul tema A. FAZIO, *L'iscrizione all'Anagrafe della popolazione residente non determina automaticamente la residenza fiscale di un soggetto persona fisica: nota a margine di una peculiare sentenza di merito*, in *Dir. prat. trib.*, 2017/5, 2207-2227.

<sup>63</sup> In tal senso, ad esempio, G. MARINO, *La residenza nel diritto tributario*, Milano, 1999, 29. Tali valutazioni si scontrano con quanto sostenuto dalla Suprema Corte, secondo cui «*in materia fiscale, a differenza di quanto avviene ai fini civilistici, la forma è destinata a prevalere sulla sostanza nell'ipotesi in cui la residenza venga collegata al presupposto anagrafico*» cfr. Cass., 20 aprile 2006, n. 9319. Evidenzia entrambi gli aspetti critici di tale orientamento M. PROCOPIO, *L'individuazione della residenza fiscale: un problema ancora aperto*, in *Dir. prat. trib.*, 2016/2, 560 ss.

<sup>64</sup> In tal senso, si veda la risposta ad interpello n. 270 del 18 luglio 2019, con un commento di A. PURPURA, *Trasferimento di residenza all'estero: inerzia degli Uffici nella trasmis-*

Un'attenuazione a tali criticità è offerta a livello giurisprudenziale nella misura in cui viene consentita la possibilità di dare prova della doppia residenza fiscale e, di conseguenza, invocare le disposizioni convenzionali eventualmente in vigore tra l'Italia e lo Stato estero di nuova residenza<sup>65</sup>.

Per contro, anche in caso di regolare e tempestiva iscrizione all'AIRE, il mancato riconoscimento di valenza probatoria e/o presuntiva all'avvenuta cancellazione dall'anagrafe della popolazione residente, impone all'espatriato di dimostrare l'effettiva residenza all'estero, ogni qual volta le autorità fiscali ritengano che nel territorio dello Stato sia individuabile un residuo centro di interessi e affari tale da integrare il requisito del domicilio o trovi applicazione la presunzione di cui all'art. 2, co. 2-*bis* TUIR<sup>66</sup>.

In tal modo, pur in assenza di alcuna previsione normativa in tal senso, il soggetto espatriato viene di fatto gravato del medesimo onere di prova contraria tanto nel caso di trasferimento in un paese *black list* quanto in quello di spostamento in un paese a fiscalità ordinaria<sup>67</sup>.

---

*sione della domanda di iscrizione all'AIRE*, in *Il fisco*, 2019/34, 3253-3260. Come è stato sottolineato in dottrina, tale problematica si acuisce laddove lo Stato estero di nuova residenza applichi il criterio dello *split year*, ammettendo, a differenza dell'Italia, la possibilità che la residenza fiscale muti anche solo in relazione ad una frazione del periodo d'imposta, cfr. G. BIZIOLI - D. MOLOGNI, *Residenza delle persone fisiche che si trasferiscono in corso d'anno e split year clause*, in *Corr. trib.*, 2022/5 455-459.

<sup>65</sup> Così, Cass., 4 aprile 2000, n. 4112 secondo cui «qualora l'amministrazione finanziaria fornisca la prova della residenza fiscale in Italia, incomberà al soggetto accertato l'onere di dimostrare la residenza ai fini pattizi in uno Stato estero, al fine di invocare l'applicazione della convenzione per evitare le doppie imposizioni. La persona fisica dovrà pertanto provare, innanzitutto, di essere residente nello Stato estero ai sensi dell'art. 4, paragrafo 1, della Convenzione-tipo dell'Ocse, recepito dalla prassi convenzionale italiana. La sussistenza di tale condizione, infatti, è prodromica all'applicazione del successivo paragrafo 2. La persona fisica deve quindi dimostrare di essere, secondo la legislazione di detto altro Stato, ivi assoggettato ad imposta a motivo del suo domicilio, della sua residenza o di ogni altro criterio di natura analogo». Ritengono che anche ove non espressamente invocate le disposizioni convenzionali dovrebbero essere applicate d'ufficio dal giudice in ossequio al principio *iura novit curia* P. ARGINELLI - G. CUZZOLARO, *Osservazioni critiche in merito alla sussistenza di una presunzione assoluta di residenza fiscale degli iscritti nelle anagrafi della popolazione residente*, cit., 20 ss.

<sup>66</sup> La norma in parola introduce una presunzione relativa di residenza in Italia, in caso di trasferimento in un paese a fiscalità privilegiata inserito nella *black list*. Ne discende l'inversione dell'onere della prova, per cui sarà il contribuente a dover dimostrare l'effettiva residenza nello Stato estero. Per un'analisi del tema, A.R. CIARCIA, *Analisi ragionata dell'evoluzione giurisprudenziale in tema di trasferimento all'estero della residenza delle persone fisiche tra procedura di notifica e presunzione di residenza*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2017/3, 687-703.

<sup>67</sup> In tal caso, sia la giurisprudenza che la prassi ammettono che la prova possa essere fornita con ogni mezzo. In proposito, all'epoca dell'introduzione della presunzione in parola, con Circ. n. 140/E del 24 giugno 1999 il Ministero ha fornito alcune indicazioni «*i predetti*

L'individuazione del domicilio diviene quindi di centrale importanza nella determinazione della residenza fiscale, tanto del soggetto espatriato quanto, nel caso opposto, del soggetto che si trasferisca nel territorio dello Stato senza formale iscrizione anagrafica<sup>68</sup>.

Anche sul punto, nonostante l'apparente chiarezza del dettato normativo ed il rinvio alla disciplina civilistica, si sono susseguiti nel tempo orientamenti soprattutto giurisprudenziali fra loro contrastanti e spesso opposti, dando vita ad un'incertezza interpretativa ancora oggi non del tutto sopita<sup>69</sup>.

---

*soggetti potranno utilizzare qualsiasi mezzo di prova di natura documentale o dimostrativa, atto a stabilire, in particolare: – la sussistenza della dimora abituale 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; – 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 nel paese di immigrazione; – fatture e ricevute di erogazione di gas, luce, telefono e di altri canoni tariffari, pagati nel paese estero; – la movimentazione a qualsiasi titolo di somme di denaro o di altre attività finanziarie nel paese estero e da e per l'Italia; – l'eventuale iscrizione nelle liste elettorali del paese d'immigrazione; – l'assenza di unità immobiliari tenute a disposizione in Italia o di atti di donazione, compravendita, costituzione di società, ecc.; – la mancanza nel nostro Paese di significativi e duraturi rapporti di carattere economico, familiare, politico, sociale, culturale e ricreativo. Resta inteso che i predetti ed eventuali altri elementi di prova, come precisato nella richiamata 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». Le medesime indicazioni valgono anche nei casi in cui non opera la presunzione di residenza, ma il soggetto iscritto all'AIRE sia comunque chiamato a contestare una contestazione di residenza italiana da parte dell'Amministrazione finanziaria.*

<sup>68</sup> Dato che, come si vedrà più diffusamente nel capitolo successivo, a livello domestico rileva soprattutto ai fini dell'accesso ai regimi di favore previsti per i neo-residenti, nella misura in cui essi sono condizionati dallo stabilimento della residenza fiscale in Italia.

<sup>69</sup> Numerosi sono i contributi sul tema. Si vedano, tra gli altri, G. MARINO, *La geometria variabile della residenza fiscale alla luce della più recente giurisprudenza italiana ed europea*, in *Dir. prat. trib.*, 2016/1, 260-278; M. PROCOPIO, *L'individuazione della residenza fiscale: un problema ancora aperto*, cit.; IDEM, *L'infinita querelle relativa all'accertamento della residenza fiscale*, cit.; A. RAVERA, *La residenza fiscale in bilico fra interessi personali e patrimoniali*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2016/2, 768-797; F. ROCCATAGLIATA, *Dubbi sulla residenza fiscale? "Cherchez la femme"*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2016/10, 769-774; IDEM, *Come liberarsi di moglie e Fisco e vivere felici e contenti per sempre (o almeno fino al prossimo grado di giudizio)*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2018/2, 182-186; A. MAGLIARO - S. CENSI, *Il trasferimento di residenza all'estero: questioni controverse, punti insoluti e prospettive ricostruttive*, in *Corr. trib.*, 2021/2, 173-176; G. SALANITRO, *Relazioni familiari, domicilio e comprovata mancata presenza fisica per l'intera annualità nel territorio italiano*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2021/12, 973-977; G. FERRANTI, *Residenza delle persone fisiche: gli interessi personali ed economici vanno valutati globalmente*, in *Corr. trib.*, 2021/10, 823-829; S. SERBINI, *Il "centro degli interessi vitali" e l'esterovestizione alla prova delle ultime pronunce della Cassazione in tema di residenza fiscale*, in *Fisc. comm. int.*, 2019/5, 23-27.

L'oggetto del dibattito è rappresentato dal significato esatto da attribuirsi all'espressione "*sede principale dei suoi affari e interessi*" e, soprattutto, al rapporto che intercorre, in termini di prevalenza a fini probatori, tra il dato economico/patrimoniale e quello delle relazioni familiari, personali e sociali.

A livello di prassi, l'Amministrazione finanziaria è solita dare una definizione molto ampia di domicilio, chiarita con una circolare ormai risalente, ma che tutt'ora rappresenta le linee guida seguite, in base a cui esso si identifica con il luogo in cui il soggetto decide di mantenere i propri interessi economici, patrimoniali, personali o sociali, indipendentemente dall'effettiva presenza fisica<sup>70</sup>.

A livello giurisprudenziale, se fino a qualche anno fa veniva riconosciuta netta prevalenza al dato personale, individuando il domicilio nel luogo in cui il contribuente manteneva i legami affettivi e familiari<sup>71</sup>, alcune pronunce successive hanno dato l'impressione di un profondo mutamento arrivando a sostenere il *carattere recessivo* del precedente orientamento ed attribuendo rilevanza preminente all'individuazione del luogo in cui sono concentrati e gestiti gli interessi economici del contribuente in modo abituale e riconoscibile ai terzi<sup>72</sup>.

---

<sup>70</sup> Cfr. Circ. n. 304 del 2 dicembre 1997 nella quale afferma «*Secondo quanto previsto dall'art. 43 c.c. il domicilio di una persona è nel luogo in cui essa ha stabilito "la sede principale dei suoi affari ed interessi". Alla luce di tale disposto, la giurisprudenza prevalente sostiene che il domicilio è un rapporto giuridico col centro dei propri affari e prescinde dalla presenza effettiva in un luogo (Cass. 29 dicembre 1960, n. 3322). Esso consiste dunque principalmente in una situazione giuridica che, prescindendo dalla presenza fisica del soggetto, è caratterizzata dall'elemento soggettivo, cioè dalla volontà di stabilire e conservare in quel luogo la sede principale dei propri affari ed interessi (Cass. 21 marzo 1968, n. 884). La locuzione "affari ed interessi" di cui al citato art. 43, comma 1, deve intendersi in senso ampio, comprensivo non solo di rapporti di natura patrimoniale ed economica ma anche morali, sociali e familiari (Cass. 26 ottobre 1968, n.3586; 12 febbraio 1973, n. 435); sicché la determinazione del domicilio va desunta alla stregua di tutti gli elementi di fatto che, direttamente o indirettamente, denuncino la presenza in un certo luogo di tale complesso di rapporti e il carattere principale che esso ha nella vita della persona (Cass. 5 maggio 1980, n. 2936)*».

<sup>71</sup> In proposito, si vedano ad esempio Cass., 15 giugno 2016, n. 12311 e la giurisprudenza citata, tra cui Cass., 16 gennaio 2015, n. 678; Cass., 20 ottobre 2011, n. 29576 e Cass., 15 giugno 2010, n. 14434.

Nella prima sentenza la Suprema Corte chiaramente delinea il domicilio «*inteso come sede principale degli affari ed interessi economici, nonché delle proprie relazioni personali (Cass. n. 13803/01; 10179/03; n. 14434/10; 24246/11; 29576/11; 678/15)*» specificando ulteriormente che un'interpretazione che vada nella direzione di valorizzare le relazioni personali si pone in continuità con la giurisprudenza della Corte di Giustizia europea, pronunciatasi in tal senso nelle sentenze 12 luglio 2001 causa C-262/99, *Louloudakis*, 7 giugno 2007, causa C-156/04, *Commissione c. Grecia* e 27 aprile 2016, causa C-528/14, *X*.

<sup>72</sup> In particolare, Cass., 31 marzo 2015, n. 6501 viene considerata dai commentatori lo

La giurisprudenza più recente sembra essere arrivata ad una composizione dei due diversi orientamenti, sottolineando la necessità di una valutazione globale che tenga conto tanto degli interessi economici quanto di quelli personali, familiari e sociali<sup>73</sup>, anche se non mancano pronunce di senso diametralmente opposto che richiamano, da un lato, la prevalenza del centro degli interessi affettivi<sup>74</sup> e, dall'altro, la centralità del luogo di gestione degli affari economico-patrimoniali<sup>75</sup>.

spartiacque con il precedente costante orientamento. In effetti, con essa la Cassazione chiaramente afferma che *«la sede principale dell'attività, sicché il centro degli interessi vitali del soggetto va individuato dando prevalenza al luogo in cui la gestione di detti interessi viene esercitata abitualmente in modo riconoscibile dai terzi (Cass. 18 novembre 2011 n. 24246; Cass. 15 giugno 2010 n. 14434). Le relazioni affettive e familiari – la cui centrale importanza è invocata dalla ricorrente Agenzia al fine della residenza fiscale – non hanno una rilevanza prioritaria ai fini probatori della residenza fiscale, venendo in rilievo solo unitamente ad altri probanti criteri – idoneamente presi in considerazione nel caso in esame – che univocamente attestino il luogo col quale il soggetto ha il più stretto collegamento (Cass. n. 24246/2011 cit.; Cass. 7 novembre 2001 n. 13803)»*. Lo stesso orientamento è stato successivamente confermato da Cass., 20 dicembre 2018, n. 32992. Alcuni commentatori sostengono, tuttavia, che in questa seconda pronuncia la decisione della Corte di Cassazione sia stata dettata in gran parte dalla circostanza che i legami familiari sussistevano in entrambi i paesi e non avrebbero quindi potuto rappresentare un criterio dirimente ai fini dell'individuazione della residenza fiscale. Così S. SERBINI, *Il "centro degli interessi vitali" e l'esterovestizione alla prova delle ultime pronunce della Cassazione in tema di residenza fiscale*, cit.

<sup>73</sup> Così, Cass., 1° marzo 2019, n. 6081, 20 ottobre 2020, n. 21965, 18 marzo 2021 n. 7621, 23 aprile 2021, n. 15314. Fra le più recenti si vedano anche Cass., 6 giugno 2022, n. 18009 e Cass., 11 ottobre 2022, n. 29635 secondo cui *«la residenza fiscale in Italia non può essere esclusa solo con l'iscrizione del cittadino nell'anagrafe dei residenti all'estero (AIRE), qualora il soggetto abbia nel territorio dello Stato il proprio domicilio, inteso come sede principale degli affari ed interessi economici, nonché delle proprie relazioni personali, non risultando determinante, a tal fine, il carattere soggettivo ed elettivo della "scelta" dell'interessato, rilevante solo quanto alla libertà dell'effettuazione della stessa, ma non ai fini della verifica del risultato di quella scelta; a tal fine, dunque, per il principio dell'affidamento, il centro principale degli interessi vitali del soggetto non può che essere individuato dando prevalenza al luogo in cui vi sia l'effettività della gestione di detti interessi e sempre che sia riconoscibile dai terzi (cfr., Cass. n. 14434/2010 cit.; Cass., 16/01/2015, n. 677)»*.

<sup>74</sup> Cfr. Cass., 1° luglio 2021, n. 18702 nella quale, pur dando atto del fatto che la decisione nel merito era stata assunta sulla base di una valutazione globale degli elementi sia economici che personali, viene richiamata la giurisprudenza europea in tema di residenza secondo cui, nei casi controversi, debba essere riconosciuta prevalenza al luogo nel quale si collocano gli interessi personali e i legami familiari. Per un commento si veda G. SALANITRO, *Relazioni familiari, domicilio e comprovata mancata presenza fisica per l'intera annualità nel territorio italiano*, cit., 976-977. In particolare, l'Autore si dimostra critico sulla decisione nella misura in cui riconosce la sussistenza del domicilio in Italia e, conseguentemente, della residenza fiscale pur di fronte alla provata assenza del contribuente dal Paese per l'intero anno accertato.

<sup>75</sup> Cfr. Cass., 4 maggio 2021, n. 11620 secondo cui *«...ai fini dell'individuazione della fissazione del domicilio – il concetto di riconoscibilità dello stesso da parte dei terzi, riconoscibilità che secondo la più recente giurisprudenza di questa Corte, alla quale deve darsi continuità – va*

Nell'incertezza interpretativa che la caratterizza, tale disciplina si affianca a quanto sancito dalle CDI che entrano in gioco ogni volta che il contribuente, sulla base delle normative nazionali, sia considerato residente in entrambi gli Stati coinvolti.

Come noto, il M-OCSE, introduce all'art. 4 le c.d. *tie breaker rules*, ovvero i criteri di collegamento in base ai quali è possibile, in caso di conflitto, determinare la residenza in uno Stato o nell'altro.

La principale differenza tra tale norma e la disciplina domestica è la previsione di un ordine gerarchico tra i criteri individuati, di modo che ciascuno di essi trova applicazione progressiva solo nella misura in cui quello precedente non è stato in grado di determinare con certezza la residenza in uno dei due Stati.

Secondo il M-OCSE dovrà quindi farsi riferimento, *in primis*, al luogo in cui il soggetto ha la propria abitazione permanente<sup>76</sup> e, laddove essa sia rinvenibile in entrambi gli Stati, dovranno essere considerate le relazioni economiche e personali più strette, quale centro degli interessi vitali del soggetto<sup>77</sup>.

---

*individuata in relazione alla gestione degli interessi e degli affari economico-patrimoniali, prioritariamente rispetto al luogo delle relazioni affettive e familiari (Cass., Sez. V, 20 dicembre 2018, n. 32992; Cass., Sez. V, 31 marzo 2015, n. 6501). Ne consegue che il domicilio deve, non solo, essere il luogo di gestione dei propri interessi, riconoscibile dai terzi (Cass., Sez. V, 2 marzo 2020, n. 5642; Cass., n. 24246/2011, cit.; Cass., Sez. V, 22 ottobre 2010, n. 21689; Cass., Sez. V, 15 giugno 2010, n. 14434), ma questa riconoscibilità deve essere agganciata a indici tali da individuare in Italia prioritariamente gli interessi del contribuente di carattere economico e patrimoniale (Cass., n. 32992/2018, cit.; Cass., n. 6501/2015, cit.)».*

<sup>76</sup> Secondo il Commentario M-OCSE «*The residence is that place where the individual owns or possesses a home; this home must be permanent, that is to say that the individual must have arranged and retained it for his permanent use as opposed of staying at a particular place under such conditions that is evident that the stay is intended to be of short duration. [...] the permanence of the home is essential; this means that the individual has arranged to have the dwelling available to him at all times continuously and not occasionally*», cfr. OECD (2017) *Commentary on Article 4, in Model Tax Convention on Income and on Capital - Condensed Version*, OECD Publishing, Parigi, par. 12.

Il concetto di abitazione permanente si avvicina a quello di dimora abituale previsto dalla normativa nazionale, nel senso di individuare un'abitazione che sia a disposizione del soggetto, indipendentemente dal titolo, e con la quale abbia un rapporto caratterizzato da una certa stabilità.

<sup>77</sup> Il centro degli interessi vitali va inteso quale il luogo in cui sono maggiormente concentrati gli interessi economici e personali dell'individuo. In tal senso, il Commentario M-OCSE suggerisce di tenere in considerazione a elementi quali la famiglia, le relazioni sociali, l'occupazione, le altre attività a carattere culturale, politico, la sede dell'attività economica o il luogo da cui l'individuo amministra il proprio patrimonio. Del pari, indica che tutti questi elementi dovrebbero essere valutati complessivamente, ma «*it is nevertheless obvious that considerations based on the personal acts of the individual must receive special attention*» con ciò chiarendo che la sfera personale intesa in senso ampio, quindi comprensiva tanto degli affetti

Quando anche il centro degli interessi personali ed economici non dovesse essere identificabile o il soggetto non avesse un'abitazione permanente in nessuno degli Stati coinvolti, la residenza andrà stabilita in ragione del luogo in cui soggiorna abitualmente, da intendersi come quello in cui si reca ripetutamente e con regolarità in un determinato periodo di tempo considerato<sup>78</sup>.

Da ultimo, in caso di insufficienza di tutti i criteri precedenti, assumerà rilievo la cittadinanza del contribuente e, solo nel caso di inoperatività di tutti i criteri precedenti, la decisione sarà lasciata ad un accordo amichevole tra gli Stati.

A ben vedere, fatta eccezione per il criterio residuale della cittadinanza, la disciplina convenzionale si concentra sull'individuazione di elementi fattuali, in grado di determinare con maggiore effettività *l'appartenenza fiscale* di un soggetto ad una giurisdizione piuttosto che ad un'altra.

Molto chiaramente il Commentario illustra come «*the preference criterion [...] must reflect such an attachment that is felt natural that the right to tax devolves upon that particular State*»<sup>79</sup>.

In tale contesto, anche rispetto ad altri paesi europei, il riferimento al dato formale dell'iscrizione anagrafica resta una peculiarità della legislazione italiana<sup>80</sup>.

Lo stesso art. 4 nel definire la nozione di *residente in uno stato contraente* precisa che essa include chiunque sia soggetto ad imposizione a carattere globale (*fully liable to tax*) in base alla legislazione nazionale, in ragione di criteri quali il domicilio, la residenza, la sede della direzione o

---

quanto del patrimonio, può ritenersi il dato più efficace a dirimere eventuali contrasti, cfr. OECD (2017) *Commentary on Article 4*, in *Model Tax Convention on Income and on Capital-Condensed Version*, cit., par. 14-15.

<sup>78</sup> Le spiegazioni sulla nozione e sulle modalità di verifica del soggiorno abituale contenute nel Commentario sono particolarmente dettagliate. In particolare, si legge che il concetto di soggiorno abituale «...*refers to the frequency, duration and regularity of stays that are part of a settled routine of an individual's life and are therefore more than transient*». Molto importanti appaiono essere le indicazioni sulla determinazione del periodo di riferimento, specificando che esso dovrebbe essere sufficientemente esteso e soprattutto dovrebbe escludere quei periodi nei quali la vita dell'individuo subisce grandi cambiamenti che potrebbero influenzare la valutazione dei suoi comportamenti abituali, cfr. OECD (2017), *op. cit.*, par. 19 ss.

<sup>79</sup> Cfr. OECD (2017), *op. cit.*, par. 10.

<sup>80</sup> Sul possibile contrasto tra l'art. 2 co. 2 TUIR (come interpretato dalla giurisprudenza prevalente, secondo cui l'iscrizione all'APR costituirebbe una presunzione legale assoluta di residenza) e le disposizioni convenzionali, nonché dell'art. 117 Cost. P. ARGINELLI - G. CUZZOLARO, *op. cit.*, 17 ss. e l'ulteriore dottrina ivi citata.

*qualsiasi altro criterio analogo*, escludendo implicitamente la rilevanza di qualsivoglia criterio di natura formale<sup>81</sup>.

Ciò non toglie che anche la definizione dei criteri convenzionali ponga le sue criticità, soprattutto nella misura in cui la crescente mobilità delle persone fisiche diventa un fattore che può rendere difficile l'individuazione degli elementi necessari a stabilire la residenza fiscale dell'individuo, soprattutto se intesi quali luoghi che ne dimostrano in via esclusiva l'appartenenza ad un determinato ordinamento.

Quanto al profilo europeo, in assenza di una definizione a carattere generale di residenza fiscale, sulla base di alcune pronunce della Corte di Giustizia è possibile individuare il criterio di collegamento tra cittadino e Stato membro di residenza nel *centro permanente dei suoi interessi*, secondo una nozione del tutto simile a quella di domicilio in ambito nazionale.

In proposito, è interessante notare come la giurisprudenza nazionale abbia ripetutamente preso spunto nell'interpretazione della normativa italiana dalle indicazioni provenienti dal Lussemburgo, riconoscendo ad esse una valenza generale che forse nemmeno la Corte di Giustizia ha mai inteso.

Il riferimento, come già accennato, va a quelle pronunce della Corte di Giustizia europea che, nel definire l'ambito di applicazione del Reg. n. 1408/71/CEE in materia di sicurezza sociale dei lavoratori transfrontalieri e della Dir. n. 83/182/CEE circa le esenzioni sull'importazione temporanea di alcuni mezzi di trasporto, hanno iniziato ad introdurre una nozione di soggetto residente che, quanto meno ai fini dell'applicazione di quella specifica disciplina, deve ritenersi valida ed applicabile uniformemente in tutti gli Stati membri<sup>82</sup>.

Con indirizzo pressoché costante la Corte europea ha dapprima affermato che *«la residenza normale deve essere considerata, secondo una*

---

<sup>81</sup> Recita testualmente l'art. 4 par. 1 M-OCSE *«For the purposes of this Convention, the term "resident of a Contracting State" means any person who, under the law of that State, is liable to tax therein by reasons of his domicile, residence, place of management or any other criterion of a similar nature»*.

<sup>82</sup> Per alcune riflessioni sul tema si vedano A. RAVERA, *La residenza fiscale in bilico fra interessi personali e patrimoniali*, cit., 789; M. PROCOPIO, *L'individuazione della residenza fiscale: un problema ancora aperto*, cit., 588 ss.; G. MARINO, *La geometria variabile della residenza fiscale alla luce della più recente giurisprudenza italiana ed europea*, in *Dir. prat. trib.*, 2016/1, 275 ss.; F. ROCCATAGLIATA, *Dubbi sulla residenza fiscale? "Cherchez la femme"*, cit., 771-773.

*giurisprudenza costante in altri settori del diritto comunitario, come il luogo in cui l'interessato ha stabilito il centro permanente dei suoi interessi»<sup>83</sup>, specificando in alcune successive pronunce quali elementi concorrono a definire in effetti tale centro di interessi.*

Così nel caso *Swaddling* i giudici del Lussemburgo hanno chiarito che «*occorre prendere in considerazione in modo particolare la situazione familiare del lavoratore, i motivi che lo hanno indotto a trasferirsi, la durata e la continuità della residenza, il fatto di disporre eventualmente di un posto di lavoro stabile e l'intenzione del lavoratore quale si può desumere da tutte queste circostanze»<sup>84</sup>.*

Ancor più chiaramente con la sentenza *Louloudakis*<sup>85</sup> è stato precisato che l'individuazione del centro degli interessi deve discendere da una valutazione complessiva di tutti gli elementi – personali, familiari ed economici – rilevanti nella vita quotidiana dell'individuo considerato.

A detta della Corte, tuttavia, la stessa normativa esaminata<sup>86</sup> prevede che, quando un simile esame si riveli inefficace al fine di localizzare l'effettivo centro degli interessi di una persona, debba essere data prevalenza agli aspetti personali e familiari<sup>87</sup>, tenendo presente che dovranno comunque sempre essere presi in considerazione quegli elementi che «*traducano la volontà di tale persona di conferire una determinata stabilità al luogo di collegamento, a motivo di una continuità che risulti da un'abitudine di vita e dallo svolgimento di rapporti sociali e professionali normali»<sup>88</sup>.*

<sup>83</sup> Così, CGUE, sentenza del 23 aprile 1991, causa C-297/89, *Ryborg*, p. 19.

<sup>84</sup> CGUE, sentenza del 25 febbraio 1999, causa C-90/97, *Swaddling*, p. 29.

<sup>85</sup> CGUE, sentenza 12 luglio 2001, causa C-262/99, pp. 50 ss.

<sup>86</sup> Cfr. art. 7 Dir. n. 83/182/CEE. F. ROCCATAGLIATA, *op. loc. ult. cit.*, pone in luce che la definizione di residenza più che all'elaborazione della giurisprudenza della Corte di Giustizia sia riconducibile, quanto meno nel caso della Dir. n. 83/182/CEE, allo stesso testo della normativa e, quindi, in un certo senso vincolata. La scelta di attribuire maggiore rilevanza ai rapporti personali/familiari sarebbe dunque da attribuire direttamente al Legislatore europeo.

<sup>87</sup> Si legge al punto 55 della sentenza «*qualora una valutazione globale dei legami professionali e personali non sia sufficiente ad individuare il centro permanente degli interessi di una persona, ai fini di tale individuazione va data preminenza ai legami personali [...] tutti gli elementi di fatto rilevanti devono essere presi in considerazione al fine di determinare la residenza in quanto centro permanente degli interessi della persona di cui trattasi (sentenza *Ryborg*, citata, punto 20), vale a dire, in particolare, la presenza fisica di quest'ultima, quella dei suoi familiari, la disponibilità di un'abitazione, il luogo dove i figli frequentano effettivamente la scuola, il luogo d'esercizio delle attività professionali, il luogo in cui vi siano interessi patrimoniali, quello dei legami amministrativi con le autorità pubbliche e gli organismi sociali».*

<sup>88</sup> Lo stesso principio è stato successivamente ripreso da CGUE, sentenza 26 aprile 2007, causa C-392/05, *Alevizos*.

### 2.1. *Le conseguenze di una residenza incerta*

All'interno del quadro normativo che si è brevemente delineato deve necessariamente muoversi quel contribuente che, stabilmente o temporaneamente, decida di lasciare l'Italia e trasferirsi all'estero.

Scorrendo la giurisprudenza e i documenti di prassi, la casistica che si incontra è fra le più varie e sicuramente molto condizionata dal fatto che, in tema di residenza, i principi generali devono spesso cedere il passo ad una valutazione caso per caso che dipende sia dalla possibile diversità degli accordi internazionali in essere con gli Stati esteri sia dalle circostanze che il contribuente espatriato è concretamente in grado di dimostrare.

La possibilità di una affidabile valutazione *ex ante* è inoltre preclusa dalla ferma posizione dell'Amministrazione finanziaria in merito al fatto che tali questioni non possono essere oggetto di interpello preventivo<sup>89</sup>.

Le incertezze interpretative che sono state evidenziate rendono inoltre molto difficile valutare a priori se determinate circostanze saranno ritenute idonee al riconoscimento della residenza estera o se, al contrario, potranno essere utilizzate per attrarre a tassazione in Italia i redditi ovunque prodotti.

Se la mancata cancellazione dall'anagrafe della popolazione residente potrebbe in tal senso essere considerata un'imprudenza cui l'espatriato decide di esporsi per mantenere alcuni benefici ad essa legati (come, ad esempio, l'accesso al servizio sanitario nazionale), il fatto che l'adempimento opposto – ovvero l'iscrizione all'AIRE – sia considerato poco o per nulla probante espone il contribuente al rischio di contestazioni (e alla conseguente necessità di dar prova dell'effettiva residenza) che non appaiono del tutto fondate, né realmente condivisibili.

In tal senso, la necessità di prevenire trasferimenti fittizi al solo scopo di beneficiare di regimi fiscali più favorevoli non dovrebbe avere effetti sproporzionati, soprattutto nei casi in cui il trasferimento sia verso paesi a fiscalità ordinaria, a maggior ragione se all'interno dell'UE o del SEE.

Del resto, a tale scopo il legislatore ha introdotto l'art. 2 comma 2-*bis* TUIR per effetto del quale la residenza in Italia è presunta ogni volta che la residenza sia spostata in uno Stato a fiscalità privilegiata, salva la prova dell'effettiva residenza interamente in capo al soggetto espatriato.

---

<sup>89</sup> Così anche di recente, la risposta n. 458 del 7 luglio 2021 nella quale l'Agenzia delle Entrate, rinviando alla circolare 1° aprile 2016, n. 9/E specifica che, a seguito della riforma dell'istituto dell'interpello, non è più possibile utilizzare tale strumento in relazione ad accertamenti tecnici o di fatto, tra cui rientra la corretta individuazione della residenza ai sensi dell'art. 2 co. 2 TUIR.

In tutti gli altri casi, di fronte alla regolare iscrizione all'AIRE la prova dell'esistenza di elementi in grado di radicare la residenza ancora in Italia dovrebbe essere posta in capo all'Amministrazione finanziaria, secondo parametri ben precisi, che ad oggi a tutti gli effetti mancano.

L'alternarsi degli orientamenti, soprattutto giurisprudenziali, in punto alla prevalenza dei legami affettivi sui rapporti economici e viceversa apre infatti la porta ad una infinità di possibili scenari, potenzialmente forieri anche di ingiustificate disparità di trattamento.

In tal senso dovrebbe guardarsi con favore quel diverso filone interpretativo che invita il giudice (e prima ancora l'Amministrazione) a soppesare tutti gli elementi nel loro complesso, senza attribuire carattere preponderante all'uno o all'altro.

Ciò che non potrà in ogni caso mancare è una valutazione sia in termini quantitativi sia in termini qualitativi del legame che ancora si vorrebbe individuare con il Paese.

Nello stesso senso, sarebbe auspicabile una revisione del carattere assoluto attribuito al criterio formale dell'iscrizione all'APR, salvaguardando quel profilo che accomuna disciplina convenzionale e principi eurounitari, ovvero la valorizzazione degli elementi fattuali che possano dare un'indicazione univoca dell'effettiva e abituale appartenenza di un soggetto ad un determinato luogo e, di conseguenza, ad un determinato ordinamento tributario.

Ciò in quanto il possibile disconoscimento della residenza estera, oltre ad esporre l'espatriato ad una doppia tassazione del proprio reddito, porta con sé ulteriori conseguenze che non si limitano al solo assoggettamento alle imposte sui redditi ovunque prodotti.

La residenza implica, infatti, anche l'adempimento di obblighi dichiarativi da cui il contribuente trasferito potrebbe erroneamente ritenersi esonerato, nel caso in cui, ad esempio, non sia titolare di redditi di fonte italiana o percepisca unicamente redditi soggetti a tassazione separata.

Adempimenti che vanno dall'ordinaria presentazione della dichiarazione annuale all'assoggettamento al monitoraggio fiscale, cui segue l'obbligo di inserire in dichiarazione tutte le attività finanziarie detenute all'estero, indipendentemente dal fatto che esse siano successivamente considerate imponibili.

La mancata dichiarazione di tali disponibilità estere espone il residente a considerevoli sanzioni, anche penali.

Del pari, l'essere considerato residente in Italia rende anche l'espatriato un potenziale soggetto passivo per le imposte patrimoniali sui beni

esteri (IVIE e IVAFE), cui ovviamente non sarebbe soggetto se ritenuto non residente.

Infine, non deve dimenticarsi che, in base all'art. 165 co. 8 TUIR, l'omessa dichiarazione dei redditi esteri da parte del soggetto considerato residente esclude in prima battuta il riconoscimento del credito per le imposte estere già versate.

La *ratio* di tale disposizione è abbastanza ovvia: l'omessa dichiarazione da parte del contribuente residente viene in primo luogo considerata una fattispecie di rilievo esclusivamente nazionale, di conseguenza non vincolata al dettato delle eventuali convenzioni contro le doppie imposizioni.

In tale contesto, il mancato riconoscimento del credito d'imposta è a tutti gli effetti una sanzione che va a colpire quella che, a livello nazionale, deve considerarsi una fattispecie di evasione o quanto meno di abuso.

Il credito per le imposte estere potrebbe allora trovare ingresso nella misura in cui l'espatriato invochi le disposizioni convenzionali e, anche laddove non riesca ad escludere la residenza in Italia, chieda sulla base di queste il riconoscimento di quanto già versato, dimostrando che le violazioni commesse discendono da un caso di doppia residenza, più che da una volontaria omissione<sup>90</sup>.

## 2.2. *La residenza fiscale in una realtà mobile*

Quanto sin qui illustrato interessa il cittadino/lavoratore espatriato indipendentemente dalle modalità e dalle ragioni per cui avviene il trasferimento all'estero, sia esso permanente o meramente temporaneo, dettato da motivazioni personali o solo lavorative.

Come si è visto, la determinazione della residenza fiscale (nazionale) è condizione imprescindibile per l'accesso a particolari regimi di favore<sup>91</sup> o per l'applicabilità di specifiche normative in tema di lavoro dipendente<sup>92</sup>.

---

<sup>90</sup> Sul punto è interessante notare l'esistenza di due orientamenti della giurisprudenza tra loro apparentemente confliggenti. Da un lato, in alcune pronunce la Corte di Cassazione ha sancito che in assenza di dichiarazione il credito per imposte versate all'estero non possa essere riconosciuto, in ossequio al chiaro dettato della norma (così, ad esempio, Cass., 4 febbraio 2021, n. 2581). Dall'altro, esiste un l'orientamento costante che riconosce carattere di specialità e prevalenza alle norme pattizie su quelle nazionali (così, di recente, Cass., 14 aprile 2021, n. 9725 e Cass., 1° giugno 2021, n. 15207).

<sup>91</sup> Quali i diversi regimi di attrazione (impatriati, neo-residenti, pensionati).

<sup>92</sup> In particolare, per l'utilizzabilità della retribuzione convenzionale nel caso dei lavoratori distaccati, *retro* par. 1.2.

Pur riguardando inevitabilmente situazioni di mobilità internazionale dell'individuo, il contesto in cui le norme descritte (e la relativa interpretazione) si sono formate è a ben vedere piuttosto statico: l'eventuale contrasto nell'identificazione della residenza di una persona fisica emerge solitamente nel momento in cui un contribuente si trasferisce da uno Stato ad un altro, creando una situazione sufficientemente stabile da far ipotizzare l'insorgere di un collegamento con il paese di espatrio tale da recidere o quanto meno mettere in discussione il legame con il paese di provenienza e, di conseguenza, il permanere della potestà impositiva di quest'ultimo.

Essendo questo il dato di partenza, è inevitabile rilevare come le criticità sin qui descritte appaiono acuirsi quando poste in relazione con una realtà tutt'altro che statica.

Attualmente, infatti, ci si deve confrontare con una realtà caratterizzata da una più frequente mobilità delle persone, favorita non solo da una maggiore facilità negli spostamenti, ma anche e soprattutto dai cambiamenti sociali e dalla diffusione delle forme di lavoro agile e digitale, che non impongono più la tradizionale corrispondenza del luogo di lavoro con quello di residenza (o anche solo di soggiorno).

Diretta conseguenza di tali cambiamenti è la maggiore difficoltà ad individuare luoghi quali la dimora abituale o il centro degli affari e degli interessi vitali indicati dalle norme come criterio di collegamento, o per meglio dire, come segno di appartenenza ad un ordinamento che giustifichi l'esercizio del potere impositivo di un particolare Stato<sup>93</sup>.

La scissione tra il luogo di lavoro e quello in cui si svolge la vita quotidiana o dove vengono intrattenute relazioni familiari e sociali, infatti, moltiplica tali elementi di collegamento, ma allo stesso tempo li indebolisce, potenzialmente creando più occasioni di conflitto di residenza o, all'opposto, di assenza della stessa<sup>94</sup>.

---

<sup>93</sup> Osserva in proposito G. MARINO, *Osservazioni in tema di residenza nel contesto dello scambio automatico di informazioni*, in *Dir. prat. trib.*, 2018/1, 2 «La grande mobilità delle persone e dei fattori della produzione che caratterizza il contesto odierno era inimmaginabile nel periodo in cui questa categoria vedeva la luce, ed è per questo motivo che essa si sta rivelando in parte inadeguata alle attuali esigenze dei sistemi tributari».

<sup>94</sup> Si è parlato in tal senso di *apolidia* fiscale, cfr. BIZIOLI G. - MOLOGNI D., *Residenza delle persone fisiche che si trasferiscono in corso d'anno e split year clause*, cit., 455.

Sul tema già da tempo in dottrina è stata teorizzata la figura dello *stateless income* e del relativo *stateless taxpayer*, per identificare quei soggetti che non soddisfano nessuno dei criteri tradizionali fissati per definire la residenza ai fini fiscali e sono, di conseguenza, impossibili da localizzare in una particolare giurisdizione, poiché la loro vita, attività e abitudini si

Allo stesso tempo, ipotesi di estrema mobilità della persona rendono inefficace il criterio temporale abitualmente utilizzato per radicare la residenza fiscale, essendo oggi senza dubbio ipotizzabile che un individuo trascorra in diversi Stati periodi di tempo sufficientemente lunghi o ripetuti da creare un rapporto stabile, o quanto meno abituale, con il luogo, ma comunque inferiori al tradizionale parametro dei sei mesi più un giorno.

Emblematica in tale prospettiva è la figura del nomade digitale cui si è accennato<sup>95</sup>.

In tale contesto, in cui l'individuazione della residenza in termini di appartenenza ad un determinato Stato (con conseguente piena soggettività fiscale) diventa sempre più difficile sulla base di elementi quali la permanenza nel territorio, la presenza di un'abitazione permanente o legami personali, si impone una rilettura di tali criteri.

Rilettura che può anche in questo caso seguire due strade tra loro opposte, valorizzando criteri di natura più strettamente personale, come la cittadinanza, o al contrario di carattere più oggettivo, come la fonte del reddito o il legame economico prevalente con uno stato specifico<sup>96</sup>.

Un suggerimento nella prima direzione viene dalla stessa normativa convenzionale, nella misura in cui in caso di inoperatività di tutti i criteri previsti dall'art. 4 M-OCSE si indica quale parametro residuale la cittadinanza del soggetto considerato. Tale scelta consentirebbe di mantenere l'approccio tradizionale del *worldwide taxation principle*, riconoscendo il valore della cittadinanza anche ai fini fiscali, in qualche modo prescindendo dal luogo di effettiva residenza e domicilio<sup>97</sup>.

Ulteriore ipotesi di valorizzazione del profilo personale potrebbe essere quello di riconoscere maggiore rilevanza alla volontà del contribuente di stabilirsi in un determinato paese.

---

svolgono abitualmente e contemporaneamente in più Paesi, cfr. TREMONTI G. "Il Futuro Del Fisco." in *Nazioni senza ricchezza e ricchezze senza nazione*, Tremonti G. - Galgano F. - Treu T. - Cassese S., Bologna 1993; KLEINBARD E.D., *Stateless Income*, in *Florida Tax Review* 11, no. 9 (April 7, 2022), <https://doi.org/10.5744/ptr.2011.1009>.

<sup>95</sup> Altro esempio in tale direzione è rappresentato dalla categoria degli *High Net Worth Individuals* (HNWI), ovvero quei soggetti possessori di grandi patrimoni, le cui fonti di reddito sono dislocate in più giurisdizioni e la cui vita personale si divide fra più Stati, con la conseguente difficoltà a "collocarli" in un Paese piuttosto che in un altro.

<sup>96</sup> In tal senso, M. GREGGI - E. ADDARII - A. MIOTTO, *Citizens of the World, Taxpayers of None*, paper presentato al Tax Research Network - Annual Meeting 2022, Edinburgh, 5 settembre 2022.

<sup>97</sup> Come, ad esempio, avviene nel sistema USA.

Sul punto potrebbe obiettarsi che la residenza fiscale è del tutto estranea all'elemento soggettivo della volontarietà e discende in via presoché esclusiva da criteri di natura oggettiva e fattuale. Nonostante ciò, non possono sfuggire le numerose suggestioni che si muovono nella direzione della valutazione anche del dato soggettivo presenti nell'interpretazione dei criteri di collegamento, tanto nazionali quanto convenzionali o europei.

La nozione di domicilio quale centro degli interessi vitali implica, infatti, una componente di volontarietà da parte del contribuente che non può essere ignorata<sup>98</sup>, soprattutto in contesti nei quali il dato meramente oggettivo o temporale si rivelano inefficaci a stabilire con certezza lo Stato di appartenenza di un cittadino estremamente *mobile*.

La strada opposta dovrebbe essere quella di riconoscere maggiore rilevanza al dato economico, ripartendo la tassazione semplicemente in ragione della fonte del reddito o, diversamente, ritenendo un individuo soggetto a tassazione globale nel luogo in cui produce la maggior parte dei propri redditi o detiene la parte più consistente dei propri interessi economici<sup>99</sup>.

Ciò vorrebbe dire intraprendere per le persone fisiche (o almeno per coloro che hanno determinate caratteristiche) lo stesso percorso già avviato da tempo per le imprese attraverso il concetto di allocazione del potere impositivo in base alla creazione di valore<sup>100</sup>.

---

<sup>98</sup> In tale direzione si può ritenere che vadano le indicazioni fornite dall'OCSE in epoca pandemica. L'idea di ritenere irrilevanti i periodi di tempo forzatamente trascorsi in uno Stato diverso da quello di residenza abituale pone chiaramente l'accento sul fatto che si trattava di trasferimenti del tutto involontari che, in quanto tali, non avrebbero dovuto incidere né sulla determinazione della residenza fiscale né sull'allocazione degli eventuali redditi prodotti.

<sup>99</sup> Pur se con riferimento al riconoscimento di agevolazioni fiscali al soggetto non residente, la valorizzazione di tale criterio può trovare le proprie radici in ambito europeo già nella sentenza Schumacker (Causa C-279/93). Con tale pronuncia la Corte di Giustizia, partendo dall'applicazione del principio di non discriminazione, ha finito per attribuire centralità al dato economico nel riconoscere l'"appartenenza" di un soggetto ad uno Stato piuttosto che ad un altro, attraverso il criterio del "*luogo in cui si produce tutto o la maggior parte del reddito*" utilizzato per riconoscere al non residente gli stessi benefici concessi ai contribuenti residenti.

Per un approfondimento sulla portata della c.d. *dottrina Schumacker*, M. GREGGI, *Revisiting 'Schumacker': The Role of Limited Tax Liability in EU Law*, in E. TRAVERSA - W. SCHÖN - I. RICHELLE, *Allocating Taxing Powers within the European Union*, Munich, 2013, 43-62; P. STIZZA, *Profili evolutivi della "dottrina Schumacker" nell'ambito della determinazione della capacità contributiva "soggettiva"*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2022/1, 187-246.

<sup>100</sup> Promossa in sede OCSE nell'ambito delle azioni BEPS.

Guardando alle scelte compiute sempre più frequentemente dagli Stati con l'introduzione di regimi fiscali (e non) di favore per attrarre nuovi "residenti" e incentivare l'ingresso nel territorio di soggetti stranieri<sup>101</sup> sembra che la direzione assunta al momento sia principalmente quella della valorizzazione del dato economico piuttosto che di quello personale.

### 3. *Non solo imposte sui redditi*

Senz'altro il tema del trasferimento all'estero del cittadino coinvolge prioritariamente, da un punto di vista fiscale, il tema delle imposte sui redditi, comportando la necessità di determinare con la maggiore certezza possibile il luogo di residenza e quello di produzione dei redditi (principalmente da lavoro) così da determinare lo Stato titolare del potere impositivo.

Ciò non toglie che il trasferimento all'estero implichi un'ulteriore serie di valutazioni che vanno oltre alla sola imposizione diretta e che spesso prescindono dalla localizzazione o residenza del soggetto espatriato.

#### 3.1. *La fiscalità immobiliare dell'espatriato*

Tra gli aspetti più rilevanti rientra senz'altro quello delle diverse forme di tassazione immobiliare, nel caso in cui il soggetto espatriato conservi comunque nel territorio dello Stato delle proprietà immobiliari.

Punto di partenza è il principio generale in base al quale lo statuto giuridico dei beni immobili, tanto nella prospettiva del diritto sostanziale<sup>102</sup> quanto in quella tributaria, è determinato dall'ordinamento dello Stato in cui essi si trovano, indipendentemente da chi ne sia il titolare.

---

<sup>101</sup> In tale direzione si muovono, ad esempio, gli schemi CBI (*citizenship by investment*) e RBI (*residence by investment*) che svincolano completamente il concetto di cittadinanza dalla "nazionalità" (intesa come appartenenza a un determinato Paese, alla sua cultura, valori e storia) e legandolo alle sole scelte economiche del richiedente. Con CBI e RBI si intendono particolari regimi previsti dalla maggior parte degli Stati in base ai quali a fronte di consistenti investimenti viene attribuita la cittadinanza o la residenza con procedure che derogano rispetto a quelle ordinarie. Nei casi più estremi ciò avviene anche senza necessità di permanenza nel territorio dello Stato. Per un approfondimento si veda l'indagine OCSE del 2018 <https://www.oecd.org/tax/residence-citizenship-by-investment>.

<sup>102</sup> Si veda ad esempio l'art. 51 L. n. 218/1995 che disciplina il diritto internazionale privato e prevede espressamente che «*Il possesso, la proprietà e gli altri diritti reali sui beni mobili ed immobili sono regolati dalla legge dello Stato in cui i beni si trovano*».

Da ciò discende che, ai fini impositivi, l'eventuale espatrio del proprietario o del titolare di un altro diritto reale non rileva in alcun modo fintanto che tale diritto assume una qualche rilevanza a livello impositivo.

L'immobile resterà quindi produttivo di reddito fondiario, sarà soggetto ad imposta patrimoniale (IMU) e alle eventuali ulteriori imposte o tasse locali secondo la disciplina ordinaria ed in modo del tutto indipendente dalla residenza fiscale della persona fisica interessata.

In tema di imposte sui redditi, l'art. 6 M-OCSE stabilisce che qualsiasi reddito derivante da un bene immobile sia imponibile nello Stato in cui esso è collocato. All'interno della disposizione vengono ricomprese tutte le tipologie di reddito ritraibili dal bene immobile, inclusi anche gli eventuali redditi agrari dei terreni e, soprattutto, i redditi da locazione.

La formulazione della norma non è tuttavia tassativa, di conseguenza non esclude a priori la possibilità per lo Stato di residenza di applicare una tassazione concorrente che potrebbe dare luogo a doppia imposizione.

Per quanto riguarda la disciplina nazionale, premesso che la residenza estera del soggetto passivo non rileva ai fini delle imposte *immobiliari*, sono in ogni caso possibili alcune considerazioni.

Con riferimento all'IRPEF, ad esempio, anche per il soggetto espatriato varrà l'alternatività tra questa imposta e l'IMU quando si tratti dell'unico immobile posseduto, tenuto a disposizione e non locato<sup>103</sup>. In caso invece di immobile locato, il soggetto non residente sarà tenuto a corrispondere entrambe le imposte, con l'IRPEF applicata al canone di locazione annuo e non al valore catastale, secondo la disciplina ordinaria.

Tema centrale relativamente all'immobile mantenuto in Italia dal non residente è quello dell'applicabilità delle agevolazioni che prevedono esenzioni o riduzioni applicabili all'abitazione principale del contribuente.

In tema di IMU, l'art. 2 D.l. n. 201/2011 prevedeva che l'imposta non si applicasse all'immobile ad uso abitativo che costituisce l'abitazione principale del contribuente, da intendersi come «*l'immobile, iscritto o iscrivibile nel catasto edilizio urbano come unica unità immobi-*

---

<sup>103</sup> Ai sensi dell'art. 8 co. 1 D.lgs. n. 23/2011, l'IMU sostituisce l'IRPEF e le relative addizionali dovute sui redditi fondiari relativi a beni immobili non locati. Nel caso di immobili non locati diversi dall'abitazione principale, ma situati nello stesso Comune l'art. 9 co. 9 dispone invece una riduzione nella misura del 50% del relativo reddito imponibile ai fini delle imposte sui redditi e relative addizionali.

*liare, nel quale il possessore e il suo nucleo familiare dimorano abitualmente e risiedono anagraficamente».*

Con riferimento agli espatriati, originariamente la norma aveva introdotto altresì la possibilità per i Comuni di considerare abitazione principale anche quella *«posseduta dai cittadini italiani non residenti nel territorio dello Stato a titolo di proprietà o di usufrutto in Italia, a condizione che non risulti locata»* estendendo quindi il beneficio a tutti i cittadini espatriati che mantenessero un immobile a disposizione nel Paese.

La portata della norma venne tuttavia ben presto ridimensionata, limitando la possibilità di usufruire del beneficio unicamente ai *«cittadini italiani non residenti nel territorio dello Stato e iscritti all'Anagrafe degli italiani residenti all'estero (AIRE), già pensionati nei rispettivi Paesi di residenza, a titolo di proprietà o di usufrutto in Italia, a condizione che non risulti locata o data in comodato d'uso»*<sup>104</sup>.

La riforma dell'imposta ad opera della Legge di Bilancio 2020<sup>105</sup> ha abrogato la disposizione, limitandosi ad escludere dal presupposto dell'imposta unicamente l'abitazione principale del soggetto residente.

Successivamente, con la legge finanziaria per il 2021<sup>106</sup>, il Legislatore ha reintrodotto un'agevolazione per i titolari di pensione estera in regime di convenzione internazionale, non residenti in Italia, per i quali è ora prevista una riduzione pari al 50% dell'IMU dovuta su una sola unità immobiliare ad uso abitativo posseduta in Italia. In tal modo il beneficio è stato esteso a tutti i pensionati in regime di convenzione internazionale<sup>107</sup>, indipendentemente dalla nazionalità e, quindi, dall'iscrizione all'AIRE<sup>108</sup>.

Allo stato, pertanto, il soggetto espatriato che non rientri in tale categoria sarà tenuto al versamento dell'IMU in misura integrale, salva la previsione di eventuali abbattimenti di aliquota da parte del singolo Ente locale<sup>109</sup>.

---

<sup>104</sup> Modifica introdotta con l'art. 9-bis del D.l. n. 47/2014, *cit.*

<sup>105</sup> L. n. 160/2019, art. 1 commi da 738 a 787.

<sup>106</sup> L. n. 178/2020, art. 1 co. 48.

<sup>107</sup> Con tale espressione ci si riferisce ai titolari di una pensione, erogata dallo Stato estero, maturata in regime di totalizzazione internazionale, ovvero mediante cumulo dei periodi assicurativi maturati in Italia con quelli maturati in altri Stati UE o in quelli con cui l'Italia ha sottoscritto apposite convenzioni internazionali. Cfr. risoluzione n. 5/DF del Ministero dell'Economia e delle Finanze, pubblicata l'11 giugno 2021.

<sup>108</sup> La riforma è stata introdotta per evitare l'apertura di un ulteriore procedimento di infrazione da parte della Commissione europea (n. 2018/4141) derivante dalla natura discriminatoria del beneficio, riservato originariamente ai soli cittadini italiani.

<sup>109</sup> Anche se l'attuale formulazione della disciplina nazionale non sembra consentire tale spazio di manovra ai Comuni.

Parzialmente diversa la situazione che si verifica nell'ambito della tassazione sui rifiuti, anch'essa legata al possesso di un immobile nel territorio dello Stato da parte del soggetto non residente ogni qual volta esso sia tenuto a disposizione.

Unitamente alle disposizioni in favore dei pensionati esteri – sia attuale che previgente – il Legislatore ha altresì previsto che per questi soggetti «*la tassa sui rifiuti avente natura di tributo o la tariffa sui rifiuti avente natura di corrispettivo, di cui, rispettivamente, al comma 639 e al comma 668 dell'articolo 1 della legge 27 dicembre 2013, n. 147, è dovuta in misura ridotta di due terzi*»<sup>110</sup>.

Tuttavia, oltre a tale previsione, la norma istitutiva dell'imposta consente ai Comuni la possibilità di introdurre riduzioni o esenzioni nel caso di immobili posseduti da persone residenti all'estero (o con dimora all'estero) per un periodo superiore a sei mesi l'anno, con ciò aprendo alla possibilità che gli Enti locali introducano una forma di beneficio generalizzato a tutti i contribuenti che si trovino all'estero per la maggior parte del periodo d'imposta.

Tema ancora differente è quello del riconoscimento dei benefici c.d. *prima casa* relativi alle imposte applicabili in sede di compravendite immobiliari, quindi imposta di registro, imposte ipotecarie e catastali e, ove applicabile, l'IVA.

La relativa disciplina è contenuta nella Nota II-*bis* dell'articolo 1 della Tariffa, parte prima, allegata al D.P.R. n. 131/1986 (Testo unico dell'Imposta di Registro - TUR), nella quale sono indicati presupposti oggettivi e soggettivi necessari per beneficiare dell'agevolazione<sup>111</sup> consistente nell'applicazione delle imposte in misura fissa o nella riduzione dell'aliquota IVA<sup>112</sup>.

<sup>110</sup> Cfr. L. n. 178/2020, art. 1 co. 48, cit. Analoga disposizione era contenuta nell'art. 9-*bis* D.l. n. 47/2014, cit.

<sup>111</sup> Per poter usufruire dell'agevolazione, la normativa impone i seguenti presupposti: 1) acquisto di un'abitazione destinata a civile abitazione che non rientri nelle categorie A/1-A/8-A/9, qualunque sia la dimensione dell'immobile; 2) residenza nel Comune in cui si trova l'immobile o impegno a trasferirla nel termine di 18 mesi dall'acquisto; 3) non essere titolare esclusivo o in comunione con il coniuge di diritti di proprietà, usufrutto, uso e abitazione di altra casa di abitazione nel medesimo Comune; 4) non essere titolare, neppure per quote, anche in regime di comunione legale con il coniuge, su tutto il territorio nazionale dei diritti di proprietà, nuda proprietà, usufrutto, uso e abitazione acquistata con le agevolazioni anzidette.

<sup>112</sup> L'applicazione del beneficio prima casa consente l'applicazione dell'imposta di registro proporzionale nella misura del 2% (invece che 9%), l'imposta ipotecaria e catastale nella

In favore dei cittadini italiani emigrati all'estero, la norma introduce una deroga al requisito della necessaria residenza nel Comune o nell'immobile che ha usufruito delle agevolazioni, non imponendo alcun vincolo di residenza, ma richiedendo unicamente che «*l'immobile sia acquistato come prima casa sul territorio italiano*»<sup>113</sup>.

Nel caso dell'espatriato, quindi, la possibilità di usufruire del beneficio è sottoposta unicamente ai seguenti presupposti: che si tratti di un immobile abitativo non di lusso e che sia l'unico immobile posseduto sul territorio dello Stato. Come chiarito dalla prassi costante dell'amministrazione finanziaria, al fine del riconoscimento della residenza estera non è richiesta nemmeno la certificazione dell'iscrizione all'AIRE, essendo sufficiente un'autocertificazione da parte dell'interessato<sup>114</sup>.

La limitazione del beneficio ai soli cittadini italiani espatriati ha comportato l'avvio di una procedura di infrazione da parte della Commissione europea<sup>115</sup> che ha ritenuto la misura discriminatoria nei confronti di cittadini di altri Stati membri che acquistino nello Stato immobili con le medesime caratteristiche. Tale procedura è oramai avviata da anni (2014) e a fronte della mancata risposta e dell'assenza di interventi sulla norma contestata da parte dell'Italia ha portato al deferimento avanti alla Corte di Giustizia<sup>116</sup>.

---

misura fissa di 50 euro ciascuna. Se l'acquisto è soggetto ad IVA, sconterà l'aliquota ridotta al 4% (invece che 10%), e le altre imposte nella misura fissa di 200 euro ciascuna.

<sup>113</sup> Cfr. Nota II-*bis* dell'articolo 1 della Tariffa, parte prima, allegata al TUR, cit.

<sup>114</sup> Così, la risposta ad interpello n. 333 del 10 settembre 2020, nella quale ricostruendo la prassi precedente l'Agenzia delle Entrate afferma «*con circolare 1° marzo 2001, n.19/E è stato chiarito che il contribuente che sia cittadino italiano emigrato all'estero, infine, può acquistare in regime agevolato l'immobile, quale che sia l'ubicazione di questo sul territorio nazionale. Ovviamente l'agevolazione compete qualora sussistano gli altri requisiti ed in particolare l'immobile acquistato deve essere la prima casa sul territorio nazionale.*

*A tale proposito si osserva che il legislatore ha ampliato, solo per l'ipotesi in questione, l'ambito territoriale nel quale è possibile acquistare in regime agevolato senza, peraltro, prevedere l'obbligo di stabilire entro diciotto mesi la propria residenza nel comune in cui è situato l'immobile acquistato. Tale previsione a favore del cittadino emigrato all'estero, trova giustificazione nel "particolare valore sociale riconosciuto al lavoro prestato all'estero ed all'emigrazione" (circolare 2 marzo 1994, n. 1).*

*Come affermato, inoltre, con circolare 12 agosto 2005, n. 38/E, la condizione di emigrato all'estero non deve necessariamente essere documentata con un certificato di iscrizione all'AIRE, ma può essere autocertificata dall'interessato con una dichiarazione resa nell'atto di acquisto. Restano in ogni caso fermi gli altri requisiti di legge (assenza di altri diritti reali su immobili ubicati nello stesso Comune, novità nel godimento dell'agevolazione)».*

<sup>115</sup> Procedura INFR. 2014/4075.

<sup>116</sup> Causa C-303/21 attualmente pendente.

### 3.2. *Le successioni internazionali*

Alcune considerazioni merita infine il caso delle successioni a carattere transnazionale, ambito nel quale non esiste ad oggi un reale coordinamento tra i diversi ordinamenti, soprattutto a livello fiscale.

I profili controversi delle successioni a carattere internazionale interessano in primo luogo la disciplina sostanziale, ovvero l'individuazione della legge applicabile alla successione e alla eventuale divisione ereditaria. Criticità che si riflettono poi sul piano impositivo.

Il tema è legato al fatto che la maggioranza degli ordinamenti nazionali prevede che una successione si apra nel proprio territorio – e secondo la propria disciplina interna – sia nel caso in cui il *de cuius* sia cittadino/residente, sia nel caso in cui lì si trovino beni facenti parte dell'asse ereditario (come, ad esempio, immobili, quote di società, rapporti finanziari).

A ciò si aggiungono le possibili differenze esistenti nelle discipline nazionali relativamente all'individuazione di eredi e beneficiari, alla determinazione dell'asse ereditario, alla qualificazione e alla valorizzazione di beni e diritti in esso rientranti, all'eventuale rilevanza dei vincoli familiari, tutti elementi che sono demandati all'ordinamento domestico nel suo complesso.

Riconoscendo l'importanza della questione e le criticità crescenti dovute alla mobilità delle persone, da tempo l'Unione europea ha emanato un apposito Regolamento<sup>117</sup>, volto a disciplinare le successioni transnazionali al fine di ovviare alle difficoltà di coordinamento tra le diverse legislazioni degli Stati membri, escludendo tuttavia espressamente che tali norme coinvolgano il profilo tributario delle successioni.

Il legislatore europeo è intervenuto, dunque, sotto il profilo della disciplina sostanziale, allo scopo principale di individuare criteri di collegamento validi a livello europeo che consentano di determinare la legge applicabile all'intera successione, attraverso il mutuo riconoscimento da parte degli Stati delle formalità compiute dagli eredi in uno Stato membro diverso e l'adozione di procedure uniformi che consentano di limitare il più possibile le difficoltà e i contrasti tra diversi ordinamenti.

Il criterio principale individuato dal legislatore europeo è quello della *residenza abituale* del *de cuius*, in ragione della quale verrà determinata la legge applicabile all'intera successione<sup>118</sup> pur ammettendo la pos-

<sup>117</sup> Reg. (UE) n. 650/2012.

<sup>118</sup> Così gli artt. 4 e 21 del Regolamento, *cit.*

sibilità che «*in via eccezionale, dal complesso delle circostanze del caso concreto risulta chiaramente che, al momento della morte, il defunto aveva collegamenti manifestamente più stretti con uno Stato diverso da quello la cui legge sarebbe applicabile ai sensi del paragrafo 1, la legge applicabile alla successione è la legge di tale altro Stato*»<sup>119</sup>.

Il Regolamento non contiene una specifica definizione di *residenza abituale*, tuttavia nel preambolo della norma è chiarito che «*al fine di determinare la residenza abituale, l'autorità che si occupa della successione dovrebbe procedere a una valutazione globale delle circostanze della vita del defunto negli anni precedenti la morte e al momento della morte, che tenga conto di tutti gli elementi fattuali pertinenti, in particolare la durata e la regolarità del soggiorno del defunto nello Stato interessato nonché le condizioni e le ragioni dello stesso. La residenza abituale così determinata dovrebbe rivelare un collegamento stretto e stabile con lo Stato interessato tenendo conto degli obiettivi specifici del presente regolamento*»<sup>120</sup>.

La norma europea prevede altresì la possibilità che il criterio così individuato determini l'applicabilità della legge di uno Stato terzo, limitandosi in quel caso a sancire una competenza sussidiaria dell'eventuale Stato membro interessato, nel caso in cui il *de cuius* fosse cittadino o residente abituale nei cinque anni precedenti al decesso e, in ogni caso, in relazione ai beni ereditari che si trovano nel suo territorio<sup>121</sup>.

Da ciò discende che nel caso in cui la successione interessi paesi terzi, la relativa disciplina sarà lasciata ad eventuali convenzioni tra i diversi Stati o alle norme di diritto internazionale privato di ciascun ordinamento.

A tal proposito, in ambito nazionale, l'art. 46 della L. n. 218/1995 prevede che la successione sia disciplinata dalla legge nazionale del *de*

<sup>119</sup> Cfr. art. 21, par. 2.

<sup>120</sup> Cfr. considerando n. 23 al Reg. (UE) n. 650/2012, *cit.*

<sup>121</sup> Cfr. art. 26 del Regolamento «*Se, al momento della morte, il defunto non risiedeva abitualmente in uno Stato membro, gli organi giurisdizionali di uno Stato membro in cui si trovano beni ereditari sono comunque competenti a decidere sull'intera successione, nella misura in cui:*

a) *il defunto possedeva la cittadinanza di quello Stato membro al momento della morte; o, in mancanza, b) la precedente residenza abituale del defunto era stabilita in quello Stato membro, purché nel momento in cui l'organo giurisdizionale è adito non sia trascorso un periodo superiore a cinque anni dal cambiamento di tale residenza abituale.*

2. *Se nessun organo giurisdizionale di uno Stato membro è competente ai sensi del paragrafo 1, gli organi giurisdizionali dello Stato membro in cui si trovano beni ereditari sono comunque competenti a decidere su tali beni.*

*cuius* al momento del decesso, specificando altresì che è consentito indicare nelle disposizioni testamentarie l'applicabilità della normativa dello Stato di residenza, purché al momento dell'apertura della successione sia ancora lì residente<sup>122</sup>. Il diritto internazionale privato italiano fa in ogni caso salvi i diritti dei legittimari residenti nello Stato e riconosciuti dall'ordinamento nazionale, a prescindere quindi dalle diverse previsioni contenute nella legge eventualmente applicabile per scelta del testatore.

Le difficoltà nella determinazione della legge che regola dal punto di vista sostanziale la successione a carattere internazionale, inevitabilmente si riflettono sul piano impositivo. *In primis* per il fatto che la disciplina tributaria generalmente rinvia ai corrispondenti istituti di diritto civile, restandone in tal modo influenzata.

Anche ai fini impositivi, infatti, è la disciplina sostanziale a definire chi sono gli eredi e gli altri beneficiari della successione, quali e come sono classificati i beni e i diritti che rientrano nell'asse ereditario, da quale momento decorrono gli effetti della delazione *mortis causa*.

Si aggiunga che, anche nell'ambito di questa imposta, trova generalmente applicazione il principio della tassazione su base mondiale, per cui lo Stato nel quale si apre la successione in ragione del vincolo esistente con il *de cuius* può vantare la propria pretesa impositiva relativamente a tutti i beni rientranti nella massa ereditaria, inclusi quelli situati all'estero.

Per contro, al pari di quanto avviene con l'imposizione sul reddito, l'imposta sarà comunque applicabile anche ai beni localizzati nel territorio dello Stato nel caso di successione del non residente.

È questo il principio a cui si ispira la disciplina italiana<sup>123</sup>, secondo cui «L'imposta è dovuta in relazione a tutti i beni e diritti trasferiti, ancorché esistenti all'estero. Se alla data dell'apertura della successione o a quella della donazione il defunto o il donante non era residente nello Stato, l'imposta è dovuta limitatamente ai beni e ai diritti ivi esistenti»<sup>124</sup>.

---

<sup>122</sup> La norma recita «La successione per causa di morte è regolata dalla legge nazionale del soggetto della cui eredità si tratta, al momento della morte. 2. Il soggetto della cui eredità si tratta può sottoporre, con dichiarazione espressa in forma testamentaria, l'intera successione alla legge dello Stato in cui risiede. La scelta non ha effetto se al momento della morte il dichiarante non risiedeva più in tale Stato. Nell'ipotesi di successione di un cittadino italiano, la scelta non pregiudica i diritti che la legge italiana attribuisce ai legittimari residenti in Italia al momento della morte della persona della cui successione si tratta».

<sup>123</sup> Sul tema, in termini generali, si segnala G. GAFFURI, *L'imposta sulle successioni e donazioni*, Padova, 2008.

<sup>124</sup> Così l'art. 2 del D.lgs. n. 346/1990 (TUSD).

Ai fini dell'applicazione dell'imposta, è opinione consolidata che il termine *residente* vada inteso in senso civilistico, con rinvio implicito al dettato dell'art. 43 c.c. Non assumerebbero quindi rilievo in tale contesto la nozione di residenza fiscale, né le ulteriori disposizioni contenute nel TUIR, *in primis* perché prevedono un criterio temporale (*la maggior parte del periodo d'imposta*) inapplicabile al caso dell'imposta di successione, per sua natura istantanea e temporalmente riferita al singolo evento costituito dal decesso del dante causa.

Non operano quindi nell'ambito di tale imposta né la presunzione legale dettata dalla residenza anagrafica<sup>125</sup>, né l'ulteriore presunzione di residenza del soggetto trasferito in un paese a fiscalità privilegiata di cui all'art. 2 comma 2-*bis* del TUIR.

In base alla disciplina vigente, pertanto, il solo fatto che il *de cuius*, residente in Italia, possieda beni o diritti localizzati all'estero può dare vita ad una doppia imposizione a carico dell'erede che potrebbe essere chiamato a versare, oltre all'imposta nazionale, un analogo tributo nello Stato estero in cui sono collocati tali beni o diritti.

Rischio di doppio (o multiplo) prelievo che si manifesta anche nell'opposto caso in cui in Italia si trovino beni rientranti in una successione aperta all'estero ed in quanto tale soggetta all'imposta su base mondiale in un altro Stato.

Ulteriore profilo di criticità può rilevarsi nel fatto che, mentre per la normativa italiana l'imposta prescinde dalla residenza fiscale del soggetto passivo (erede o legatario), ma si radica territorialmente in ragione della

---

<sup>125</sup> Di diverso avviso A. PISCHETOLA, *Successione aperta all'estero e territorialità dell'imposta*, in *Notariato*, 2016/3, 313 ss. secondo cui, salva la possibilità di prova contraria, il riferimento sarebbe alla residenza anagrafica del *de cuius*, come confermerebbero anche le successive disposizioni del TUSD laddove prevedono all'art. 30 la necessaria allegazione alla dichiarazione di successione dei certificati anagrafici e all'art. 48 l'obbligo per gli ufficiali dello stato civile di trasmettere con cadenza trimestrale all'amministrazione finanziaria l'elenco delle persone decedute residenti nel comune ed il relativo stato di famiglia. In proposito pare opportuno rilevare che, se indubbiamente in un contesto meramente nazionale il riferimento alle risultanze anagrafiche appare la via più diretta e semplice – influenzando al più sull'individuazione dell'ufficio territoriale competente – in un contesto internazionale il rilievo del dato formale deve necessariamente cedere il passo alla valutazione degli elementi fattuali quali la dimora abituale, altrettanto previsti dalla disciplina civilistica. Ciò anche nella prospettiva di coordinamento con la disciplina europea che adotta come criterio la residenza abituale e con le norme pattizie che, ai fini del riparto del potere impositivo fra più Stati coinvolti, indicano come criterio di collegamento addirittura il domicilio del *de cuius*.

Sul tema, S. DORIGO, *Effetti per l'imposta di successione del regime UE sulle successioni transfrontaliere*, in *Corr. trib.*, 2019/12, 1059 ss.

residenza del *dante causa*, altri ordinamenti prevedono invece che il criterio di collegamento sia dettato dalla cittadinanza<sup>126</sup> o dalla posizione del beneficiario<sup>127</sup>, con la possibile conseguenza che anche una successione in teoria meramente nazionale<sup>128</sup>, potrebbe assumere carattere transnazionale in ragione della residenza estera dell'erede o della cittadinanza del *de cuius* e condurre anche in quel caso ad una doppia imposizione.

Come da più parti evidenziato, le segnalate criticità sono inevitabilmente acuite dalla sempre più frequente mobilità internazionale degli individui, non essendo più così raro che il patrimonio di un individuo sia composto di beni situati in diversi territori o che *de cuius* e beneficiario del lascito si collochino all'interno di due ordinamenti differenti.

Ciò anche in ragione del fatto che le convenzioni internazionali in tema non sono molto diffuse<sup>129</sup> e di conseguenza in molti casi non esistono appositi strumenti per la risoluzione dei conflitti<sup>130</sup> o per l'eliminazione della doppia o plurima imposizione.

In termini generali, analogamente alle convenzioni in materia di imposte sui redditi, i trattati operanti in questo ambito prevedono due metodi alternativi per evitare la doppia imposizione: un sistema di tassazione concorrente tra i due Stati con riconoscimento di un credito d'imposta nello Stato di *residenza*, oppure il metodo dell'esenzione per i beni esteri, con conseguente tassazione esclusiva da parte dello Stato in cui sono collocati.

Per quanto riguarda il sistema di trattati sottoscritto dall'Italia, prevedono il credito d'imposta le convenzioni con Stati Uniti d'America,

<sup>126</sup> Tra questi: Grecia, Bulgaria, Polonia.

<sup>127</sup> Ad esempio, Spagna, Francia, Germania.

<sup>128</sup> In quanto relativa ad un *de cuius* residente in Italia, con patrimonio esclusivamente nazionale.

<sup>129</sup> L'Italia, ad esempio, ha ad oggi sottoscritto solo sette convenzioni internazionali in materia, con Stati Uniti d'America Svezia, Grecia, Gran Bretagna, Danimarca, Israele e Francia. In proposito si consideri che il Modello di convenzione elaborato in sede OCSE risale ormai al 1982 e non è mai stato rivisto o aggiornato. Sul tema, P. PISTONE, *Profili di diritto comparato, internazionale e comunitario in materia di imposta sulle successioni*, in *L'imposta sulle successioni e donazioni tra crisi e riforme*, Milano, 2001, 369 e ss.

<sup>130</sup> Conflittualità o disallineamenti che possono ben nascere dalla diversa regolamentazione anche sostanziale della successione. Immaginando un modello di imposta sulle successioni che indichi come soggetti passivi gli eredi e altri beneficiari, è evidente che differenti qualificazioni possono riflettersi anche sul piano impositivo. Del pari, diverse modalità di determinazione del valore dell'asse ereditario influiscono necessariamente sul calcolo della base imponibile e dell'imposta, con inevitabili riflessi anche sull'eventuale credito riconosciuto per le imposte già versate in un altro Stato.

Gran Bretagna e Francia<sup>131</sup>. Diversamente, dispongono la tassazione esclusiva in uno dei due Stati quelle in vigore con Danimarca, Svezia, Grecia ed Israele.

Tutte queste convenzioni collegano la potestà impositiva *generale* al domicilio del *de cuius* al momento del decesso e non alla residenza. In alcuni casi esso andrà inteso sulla base della normativa nazionale dello Stato in cui si verifica il decesso (Danimarca, Regno Unito, Francia), in altri è specificato che si debba intendere il centro degli interessi vitali (Grecia, Israele) o il luogo di residenza effettiva. Solo nella convenzione con gli USA, conformemente ai principi che regolano tale ordinamento, la possibilità di applicare l'imposta è legata indifferentemente al domicilio o alla cittadinanza, senza che siano fornite indicazioni specifiche.

Le stesse convenzioni, ad eccezione di quest'ultima, prevedono inoltre una serie di criteri utilizzabili per la risoluzione di eventuali conflitti nella determinazione del legame territoriale, per la maggior parte analoghi a quelli previsti dalle convenzioni in materia di imposte sui redditi, dando in ogni caso prevalenza a parametri di natura fattuale, come il luogo in cui si collocano i legami personali ed economici più stretti.

Nessuna delle norme pattizie contiene tuttavia indicazioni sulla valorizzazione dei beni rientranti nella base imponibile né, laddove è prevista una forma di tassazione concorrente, una qualche forma di coordinamento tra gli Stati contraenti sul punto. Va da sé, che quand'anche sia previsto un credito per le imposte versate nell'altro Stato, diversi criteri di valorizzazione dei cespiti riducono fortemente l'impatto della misura, con un concreto rischio di residua doppia imposizione.

Nel caso in cui manchi un apposito accordo internazionale, la disciplina domestica prevede il riconoscimento di un credito per le imposte versate all'estero fino a concorrenza della parte dell'imposta di successione proporzionale al valore dei beni stessi<sup>132</sup>. È del tutto evidente, però che la sola previsione nazionale non è di per sé sufficiente a garantire che l'eventuale prelievo multiplo sia realmente sterilizzato, soprattutto nel caso in cui l'ordinamento dell'altro Stato preveda una tassazione globale concorrente e non contenga alcuna previsione per la detraibilità delle imposte estere.

---

<sup>131</sup> Da evidenziare che la convenzione francese è l'unica che contempla anche le imposte sulle donazioni, a differenza delle altre circoscritte alle sole devoluzioni *mortis causa*.

<sup>132</sup> Cfr. art. 26, comma 1, lett. b), TUSD. Analogamente, il successivo art. 55 comma 1-*bis* prevede il riconoscimento di un credito per le imposte sulle donazioni versate all'estero, detraibile dall'imposta nazionale.

La rilevanza del tema è ben evidenziata in ambito europeo, nonostante non ci siano ad oggi di soluzioni concrete. Ogni qual volta le Istituzioni o la Corte di Giustizia si sono espresse sul punto, hanno sottolineato come le disparità impositive sulle successioni, la previsione di agevolazioni potenzialmente discriminatorie, unite all'assenza di meccanismi efficaci per l'eliminazione della doppia imposizione possono comportare limitazioni e in alcuni casi violazioni della libera circolazione di capitali, incompatibili con l'ordinamento europeo<sup>133</sup>.

In particolare, la Commissione ha posto in luce che il fenomeno delle successioni transfrontaliere all'interno dell'Unione è in costante aumento ed impone necessariamente un coordinamento fra le legislazioni e le amministrazioni degli Stati membri<sup>134</sup>.

Tra i problemi emersi negli studi commissionati in ambito UE si è evidenziato soprattutto il peso fiscale eccessivo che grava su questa tipologia di successioni, a causa della somma delle imposte prelevate da più Stati, senza che vi siano ad oggi strumenti efficaci per eliminare o, quanto

---

<sup>133</sup> Si legge nel documento SEC (2011) 1488 «*The Commission's impact assessment also indicates that citizens and businesses may be exposed to two types of inheritance tax problems in cross-border situations, namely the discriminatory application of a Member State's inheritance tax rules, and unrelieved double or even multiple taxation of a single inheritance. These problems may hinder EU citizens from benefiting fully from their right to move and operate freely across borders within the European Union and may create difficulties for the transfer of small businesses on the death of owners.*».

<sup>134</sup> Sul punto, si vedano in particolare la Comunicazione COM (2011) 864 del 15 dicembre 2011 al Parlamento europeo, al Consiglio e al Comitato economico e sociale *Eliminare gli ostacoli transfrontalieri legati alle imposte di successione nell'UE*. Essa si fonda sui risultati dello *Study on inheritance taxes in EU Member States and possible mechanisms to resolve problems of double inheritance taxation in the EU* commissionato al Copenhagen Economics dalla Direzione fiscalità nel 2010. Alla citata comunicazione sono allegati tre diversi documenti di lavoro della Commissione – SEC (2011) 1488, SEC (2011) 1489 e SEC (2011) 1490 – che analizzano nello specifico l'impatto e l'estensione della problematica all'interno del mercato europeo, nonché i principi sino a quel momento emersi nella giurisprudenza della Corte di Giustizia.

Contestualmente alla Comunicazione, la Commissione ha emanato un'apposita Raccomandazione agli Stati Membri, contenente le linee guida per intervenire sulle proprie legislazioni nazionali in tema di imposte di successione, C (2011) 8819.

Stante il mancato recepimento delle indicazioni contenute nella raccomandazione e l'ulteriore incremento del fenomeno, la Commissione nel 2015 ha promosso un nuovo studio sul tema cui ha fatto seguito il rapporto del gruppo di esperti pubblicato nel dicembre 2015 nel quale, oltre ad evidenziare le medesime problematiche già emerse in precedenza, si suggerisce un intervento del Legislatore europeo, cfr. European Commission, Directorate-General for Taxation and Customs Union, *Ways to tackle inheritance cross-border tax obstacles facing individuals within the EU: report of expert group*, Publications Office, 2016, <https://data.europa.eu/doi/10.2778/519632>.

meno limitare, doppie e, a volte, plurime imposizioni sui medesimi beni<sup>135</sup>.

Il coinvolgimento di più Stati, inoltre, comporta l'attività di plurime amministrazioni finanziarie tra loro non coordinate. Questo rischia di avere un impatto non solo fattuale, in termini di aggravio degli adempimenti a carico dell'erede, ma può in alcuni casi portare all'impossibilità di usufruire di benefici riconosciuti da uno degli ordinamenti coinvolti, quando i termini da questo previsti rendano impossibile assolvere preventivamente quelli necessari nell'altro Stato<sup>136</sup>.

A ciò devono inevitabilmente aggiungersi le possibili criticità determinate dal disallineamento fra le norme nazionali che, coinvolgendo spesso definizione e contenuto degli istituti giuridici interessati, si riflette sul piano impositivo, aggravando il peso fiscale delle successioni transfrontaliere, con la conseguenza che queste subiscono spesso un trattamento più gravoso di quelle meramente nazionali.

Il tema delle successioni transfrontaliere è stato poi ripetutamente affrontato dalla Corte di Giustizia europea, chiamata a stabilire se alcune disposizioni nazionali potevano ritenersi compatibili con l'ordinamento UE.

Pur affermando che il mancato riconoscimento di una detrazione per le imposte versate in un altro Stato membro per i beni ereditari lì collocati non è incompatibile con l'ordinamento europeo, in quanto «*allo stato attuale dello sviluppo del diritto comunitario, gli Stati membri godono, fatto salvo il rispetto del diritto comunitario, di una certa autonomia in materia e che, pertanto, non hanno l'obbligo di adattare il proprio sistema fiscale ai vari sistemi di tassazione degli altri Stati membri, al fine, in particolare, di eliminare la doppia imposizione che risulta dal parallelo esercizio da parte dei detti Stati membri della loro competenza fiscale*»<sup>137</sup>, nella

---

<sup>135</sup> Secondo gli studi condotti a livello europeo, la somma delle imposte può raggiungere a volte un livello quasi espropriativo, finendo per essere addirittura maggiore dell'intero asse devoluto. Il medesimo report evidenzia come tali problematiche incidono in particolare su famiglie con patrimoni ordinari – i cui membri si siano trasferiti all'estero per lavoro o che abbiano semplicemente acquistato una seconda casa in uno Stato membro differente – e il passaggio generazionale di piccole-medie imprese, cfr. *Ways to tackle inheritance cross-border tax obstacles facing individuals within the EU*, cit., 10.

<sup>136</sup> Si pensi al caso in cui uno dei due Stati, pur riconoscendo un credito per le imposte estere, preveda un termine per la richiesta inferiore a quello che è necessario nell'altro Stato ad ottenere la certificazione delle imposte versate.

<sup>137</sup> Cfr. CGUE, sentenza del 12 febbraio 2009, causa C-67/08, *Block*.

maggior parte delle pronunce<sup>138</sup> la Corte ha ritenuto discriminatorie e contrarie alle libertà fondamentali, in particolare quella di libera circolazione dei capitali, tutte quelle norme nazionali che condizionano eventuali agevolazioni o esenzioni, le modalità di calcolo della base imponibile o l'aliquota dell'imposta alla residenza del *de cuius* o del beneficiario oppure alla localizzazione dei beni all'interno del proprio territorio.

Sulla base di tali considerazioni, già nel 2011 la Commissione emise una raccomandazione nella quale si invitavano gli Stati membri a adottare strumenti che favorissero l'eliminazione o la limitazione dei casi di doppia imposizione.

Le misure suggerite dalla Commissione si concentravano in particolare sul riconoscimento di riduzioni o sgravi nel caso di imposte già versate in un altro Stato membro<sup>139</sup> e, nei casi particolarmente complessi che coinvolgono più Stati allo stesso tempo, invitava all'adozione di accordi amichevoli. Del pari, vi era l'invito agli Stati a considerare termini per gli adempimenti amministrativi e per le eventuali richieste di benefici che tenessero conto delle caratteristiche della successione internazionale. Come evidenziato nel rapporto del 2015, le indicazioni della Commissione sono ad oggi rimaste senza esito, lasciando così la situazione inalterata.

Da qui l'importanza che anche questa problematica può assumere nella prospettiva dell'individuo espatriato, soprattutto nel caso in cui il suo patrimonio sia suddiviso tra più paesi. Si tratta di aspetti spesso poco considerati, che tuttavia diventano grande rilevanza, in particolare quando tra i beni relitti vi siano immobili, partecipazioni societarie o attività d'impresa collocate in uno Stato diverso da quello di residenza.

---

<sup>138</sup> Per una ricostruzione della giurisprudenza della CGUE in materia si veda il documento di lavoro SEC(2011) 1488, nonché le successive pronunce tra cui CGUE, sentenza del 17 ottobre 2013, causa C-181/12, *Welte*; CGUE, sentenza del 3 settembre 2014, causa C-127/12, *Commissione v/ Spagna*; CGUE, sentenza del 4 settembre 2014, causa C-211/13, *Commissione v/ Germania*; CGUE, sentenza del 26 maggio 2016, causa C-244/15, *Commissione v/ Grecia*; CGUE, sentenza del 22 novembre 2018, causa C-679/17, *Gewest*; CGUE, sentenza del 21 dicembre 2021, causa C-394/20, *XY*. Per un commento alla pronuncia C-244/2015 e sui possibili riflessi sulla disciplina nazionale V. MASTROIACOVO, *Grecia: viola la libertà di circolazione dei capitali l'esenzione dall'imposta di successione per i soli soggetti permanentemente residenti*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2016/1, 252 ss.

<sup>139</sup> In particolare, vengono indicati sgravi per gli immobili o i beni riconducibili ad una stabile organizzazione già tassati nello Stato in cui si trovano, l'esclusione del potere impositivo dello Stato non di residenza sui beni mobili rientranti nell'eredità o la previsione di uno sgravio nel caso in cui *de cuius* ed erede siano residenti in due Stati diversi. Cfr. *Commission recommendation of 15.12.2011 regarding relief for double taxation of inheritances*, C (2011) 8819 final.

Visto il peso economico complessivo che l'applicazione di multiple imposte di successione può raggiungere, in una prospettiva di pianificazione testamentaria o, in ogni caso, di passaggio generazionale di patrimoni e attività, individuare quale sarà la disciplina applicabile alla successione e l'eventuale carico fiscale su di essa gravante può diventare determinante.

Il tema assume grande rilevanza anche nella diversa prospettiva dell'espatriato che si trovi ad essere erede di un soggetto residente in uno Stato differente e con l'asse ereditario eventualmente localizzato in più paesi.

Il collegamento della disciplina, tanto sostanziale quanto impositiva, alla residenza/domicilio del *de cuius* impone in questo caso al beneficiario di gestire una situazione quanto meno complessa, per non dire assolutamente confusa, che comporta il moltiplicarsi di adempimenti in più di uno Stato ed il versamento di plurime imposte.

Allo stesso tempo, come si è visto, il trasferimento in uno Stato che collega l'applicazione dell'imposta di successione alla residenza del beneficiario, potrebbe comportare per l'espatriato una duplicazione delle imposte dovute altrimenti non ipotizzabile.

Ciò soprattutto nel caso in cui la successione coinvolga Stati extra-UE o con i quali non è stata sottoscritta alcuna convenzione.

A tal proposito deve sottolinearsi la confusione che emerge dal confronto delle diverse disposizioni ricordate, soprattutto in punto all'individuazione del criterio di riparto della giurisdizione e, contemporaneamente, della potestà impositiva a carattere generale.

Non può sfuggire infatti che, sul piano della disciplina sostanziale, il Regolamento europeo prevede che la legge applicabile sia determinata in ragione della residenza abituale del *de cuius*, mentre le disposizioni interne di diritto internazionale privato introducono il criterio per cui la successione è regolata dalla legge nazionale (*alias* di cittadinanza), con l'ipotetica conseguenza di attrarre nella sfera della disciplina italiana la successione di qualsiasi cittadino, pur residente all'estero e privo di beni in Italia.

Non meno controverse sono le norme in materia di imposta, laddove si consideri che la disciplina nazionale ritiene imponibili su base mondiale le successioni relative al *de cuius* residente, ma contestualmente in ambito convenzionale fa riferimento al diverso criterio del domicilio, che contempla elementi differenti, quali i legami familiari e personali,

che ben potrebbero portare all'esclusione dell'imponibilità in Italia di beni che diversamente sarebbero soggetti all'imposta nazionale.

Tale confusione, come ben evidenziato dagli studi condotti a livello europeo, è accresciuta ancor di più dalla circostanza che, in assenza di un coordinamento o di un'adeguata rete di trattati bilaterali, i tre possibili criteri di collegamento utilizzati per attrarre a tassazione globale una successione (residenza/domicilio del *de cuius*, residenza/domicilio dell'erede, cittadinanza) sono utilizzati variamente dagli Stati creando, di conseguenza, gravi sovrapposizioni e plurime applicazioni dell'imposta.

Volendo ambire ad una maggiore certezza del diritto e, soprattutto, alla tutela dei contribuenti con un profilo internazionale, sarebbe quindi auspicabile che, quanto meno a livello europeo, venissero intraprese azioni concrete al fine di unificare, se non l'intera disciplina dell'imposta sulle successioni transfrontaliere, i criteri di collegamento territoriale applicabili dagli Stati membri, così da arrivare ad avere un riparto della potestà impositiva il più possibile chiaro e definibile a monte.

#### 4. *Uno sguardo all'Emilia-Romagna*

Le tematiche sin qui affrontate interessano senza alcun dubbio da vicino anche un consistente numero di espatriati emiliano-romagnoli che negli ultimi anni hanno trasferito la propria vita all'estero.

Come segnalato in precedenza, i cittadini provenienti dall'Emilia-Romagna rappresentano il 4,2% del totale degli iscritti all'AIRE e, solo nel corso dell'anno 2021, l'8,3% degli individui che è espatriato è partito da questa Regione<sup>140</sup>.

Del pari, l'economia regionale ha, soprattutto in determinati settori, una forte proiezione verso l'estero e le esportazioni<sup>141</sup>, cui si lega inevitabilmente una non trascurabile mobilità dei lavoratori.

Infine, anche l'Emilia-Romagna, come ben noto, è direttamente interessata dal fenomeno dei lavoratori frontalieri residenti in Regione, ma che prestano la propria attività nella vicina Repubblica di San Marino<sup>142</sup>.

<sup>140</sup> Cfr., *Rapporto Italiani nel Mondo 2022*, cit.

<sup>141</sup> Per una più ampia disamina, R. SCALIA, *Sistema-Regione ed Emiliano-Romagnoli nel mondo: fiscalità inclusiva come fattore di promozione e coesione oltre confini*, in M. GREGGI (a cura di), "La fiscalità degli espatriati emiliano-romagnoli. Linee guida per una tassazione inclusiva e sostenibile", cit., 23-40.

<sup>142</sup> Con la quale, si rammenta, l'Italia ha siglato apposito Protocollo aggiuntivo alla CDI in base al quale si introduce un criterio di tassazione concorrente sul reddito del lavora-

In questa prospettiva, a conclusione della disamina fin qui condotta, appare interessante calare nel concreto le riflessioni che precedono esaminando i principali orientamenti della giurisprudenza locale su alcuni dei temi trattati.

Guardando alla giurisprudenza della Corte di Giustizia tributaria di secondo grado dell'Emilia-Romagna<sup>143</sup> si può notare che l'argomento più frequentemente affrontato è quello della residenza dell'individuo trasferitosi all'estero, cui l'Amministrazione finanziaria contesta il permanere della residenza nazionale, con conseguente ripresa a tassazione dei redditi ovunque prodotti.

Sul punto, la Corte regionale si attesta nel solco dei principi sanciti a livello nazionale dalla più recente giurisprudenza di legittimità in base ai quali ai fini della determinazione della residenza del soggetto espatriato è necessario compiere un esame globale che tenga conto tanto degli interessi economici quanto di quelli personali e familiari, non essendo in ogni caso considerata sufficiente l'eventuale iscrizione all'AIRE per escludere la potestà impositiva dell'Italia anche sui redditi di fonte estera.

Le Corti della Regione dimostrano altresì una spiccata attenzione all'applicazione delle convenzioni contro le doppie imposizioni di volta in volta individuate, correttamente riconoscendone la prevalenza rispetto alle disposizioni interne contrastanti.

Trattandosi di giurisprudenza di merito è di particolare interesse esaminare quali elementi di fatto i giudici regionali tengano concretamente in considerazione per confermare o al contrario negare la residenza fiscale nazionale. Come si è in precedenza sottolineato, il procedimento di determinazione della residenza implica necessariamente una valutazione fortemente casistica, per cui è dall'esame della giurisprudenza di merito che è effettivamente possibile individuare quali sono gli elementi ritenuti in concreto rilevanti per la risoluzione di queste controversie.

---

to frontaliere disponendo che: «*In relazione alle disposizioni dell'art. 15, per quanto concerne la tassazione di lavoro dipendente dei lavoratori frontalieri residenti in Italia, i due Stati contraenti convengono di applicare il sistema di tassazione concorrente, con tassazione definitiva nello Stato di residenza.*

*La Repubblica Italiana assoggetterà a tassazione il reddito lordo dei lavoratori frontalieri residenti in Italia conseguito nella Repubblica di San Marino con le modalità che saranno stabilite con legge ordinaria. La legge ordinaria potrà determinare una quota del reddito lordo dei lavoratori frontalieri esente da imposta in Italia. In questo caso, la quota residua sarà imponibile con applicazione delle aliquote vigenti calcolate con riferimento all'intero reddito».*

<sup>143</sup> Già Commissione tributaria regionale dell'Emilia-Romagna.

In un recente caso<sup>144</sup>, ad esempio, la Corte ha evidenziato come lo svolgimento di un'attività nel territorio dello Stato per un periodo di tempo complessivamente inferiore al parametro dei 183 giorni non è sufficiente a porre in dubbio l'effettiva residenza all'estero, che nel caso di specie era nella Repubblica di San Marino.

L'Ufficio aveva infatti contestato il trasferimento fittizio della residenza ad un cittadino che, pur abitando a San Marino da anni e svolgendo lì la propria attività professionale principale, aveva un contratto di insegnamento nella propria città di origine (Ferrara) e lì manteneva la disponibilità di un immobile. Altro elemento che secondo l'Amministrazione deponeva a favore della residenza italiana era la presenza nella stessa città dell'ex-coniuge e la circostanza che una considerevole parte della clientela fosse di nazionalità italiana.

A giudizio della Corte di giustizia nessuno di tali elementi è sufficiente a radicare la residenza in Italia, avendo verificato che, sulla base degli elementi prodotti dal contribuente, il suo radicamento nello Stato estero era effettivo sia dal punto di vista professionale che personale e, in ogni caso, prevalente rispetto ai residui legami con l'Italia.

Decisione di segno opposto è stata invece emessa nel caso di un cittadino espatriato regolarmente iscritto all'AIRE, i cui rapporti di lavoro con una società italiana implicavano, a detta della Corte di Giustizia tributaria, il permanere di uno stretto vincolo con lo Stato e quindi consentivano di collocare in Italia il prevalente centro di interessi ai fini dell'art. 2 comma 2 del TUIR<sup>145</sup>.

Nel caso di specie è interessante notare come, a fronte dell'eccezione sollevata dal contribuente per cui l'attività lavorativa sarebbe stata svolta per la gran parte da remoto (quindi una sorta di *smart working*), senza alcuna presenza fisica del lavoratore in Italia, il giudice regionale abbia ritenuto dirimente l'assenza di prova in tal senso, finendo di dare maggior rilievo alle disposizioni contrattuali che non contenevano alcuna precisa indicazione in tal senso.

Senza porre in alcun dubbio l'esistenza di interessi economici e attività svolte nello Stato estero (Austria), anche in questo caso il giudice ha compiuto una valutazione in termini di prevalenza, quantitativa e tempo-

---

<sup>144</sup> Corte di Giustizia tributaria di II grado dell'Emilia-Romagna, sentenza n. 941.4.2022 del 2 agosto 2022.

<sup>145</sup> Corte di Giustizia tributaria di II grado dell'Emilia-Romagna, sentenza n. 1350.12.2021 del 12 novembre 2021.

rale, degli interessi ancora presenti in Italia, rilevando solo a margine che anche quelli personali ed affettivi dovevano collocarsi nel Paese.

Di pari interesse è una pronuncia di poco precedente<sup>146</sup> nella quale la Corte si è parzialmente distaccata dalla giurisprudenza di legittimità prevalente, riconoscendo la residenza estera (Svizzera) della cittadina ancora iscritta all'anagrafe dei residenti.

In tal senso, quindi, la Corte di Giustizia tributaria ha superato la presunzione di residenza data dall'iscrizione all'APR, considerando che la prova contraria fornita dovesse ritenersi vincente e riconoscendo espressamente la prevalenza delle disposizioni della convenzione contro le doppie imposizioni invocata dalla contribuente<sup>17</sup>.

Anche se nel caso di specie la Corte riconosce di aver tenuto conto della buona fede della contribuente che aveva assolto sia in Italia che all'estero a tutti gli adempimenti dichiarativi, è senza dubbio di rilievo la decisione di disapplicare la norma nazionale ed il criterio formale dell'iscrizione anagrafica nel determinare la residenza, attribuendo carattere predominante alle disposizioni convenzionali.

In tema di tassazione del reddito da lavoro dipendente, si segnala anche una recente pronuncia della Corte di Giustizia tributaria di primo grado di Reggio Emilia<sup>148</sup>, nella quale i giudici hanno dichiarato infondata la ripresa a tassazione operata nei confronti di un pilota aereo dipendente di una società tedesca.

Dal testo della pronuncia non è dato comprendere sulla base di quali elementi l'Amministrazione finanziaria contestasse, di fatto, la residenza in Italia del contribuente e, conseguentemente, l'omessa dichiarazione in Italia di redditi che già avevano scontato l'imposta estera dovuta.

---

<sup>146</sup> Corte di Giustizia tributaria di II grado dell'Emilia-Romagna, sentenza n. 1113.6.2021 del 21 settembre 2021.

<sup>147</sup> Si legge infatti nella sentenza che nel caso di applicazione della CDI «*deriva l'irrelevanza come criterio dirimente in materia di residenza della signora M. di criteri diversi da quelli contemplati dall'art.4 del Trattato tra Italia e Svizzera, e quindi l'irrelevanza dell'iscrizione all'anagrafe italiana (essendo tale criterio assente nella Convenzione), a circostanza – pacifica in dottrina e giurisprudenza (sentenza 4 aprile 2000, n. 4112 Corte di cassazione, sentenza n. 1649 del 15 aprile 1996, Commissione tributaria centrale; Commissione tributaria regionale della Lombardia\* sentenza 31 luglio 2014, n. 4207) – per la quale in presenza di una doppia residenza la stessa vada attribuita ad un solo Paese in base alla Convenzione contro le doppie imposizioni e disapplicando il criterio dell'iscrizione in anagrafe, previsto solo dalla norma interna ed in contrasto con il Trattato, è stata espressamente enunciata dall'Agenzia dell'entrate nella risposta n.203/2019 ad interpellato*».

<sup>148</sup> Corte di Giustizia tributaria di I grado di Reggio Emilia, sentenza n. 176/01/2022 del 21 settembre 2022.

È tuttavia di rilievo notare come il giudice del merito fondi la propria decisione sulla ricostruzione della disciplina convenzionale vigente tra i due Paesi e, stabilita la residenza all'estero, dichiara che i redditi in questione non assumono alcun rilievo a livello nazionale, trattandosi di redditi da lavoro tassabili nello Stato di residenza<sup>149</sup>.

Da notare, infine, la decisione della Corte di primo grado di Forlì in tema di riconoscimento del credito per le imposte versate all'estero al lavoratore frontaliero attivo nella Repubblica di San Marino<sup>150</sup>.

La controversia nasceva dal parziale disconoscimento del credito per imposte versate all'estero sulla scorta del fatto che il reddito imponibile in Italia è da considerarsi solo *parziale* ai sensi dell'art. 165 comma 10 TUIR<sup>151</sup>, perché abbattuto in applicazione della franchigia prevista per i lavoratori frontalieri.

In sostanza, secondo l'Amministrazione, il fatto di beneficiare della franchigia ai sensi dell'art. 1 co. 175 della L. n. 147/13, comporterebbe la riduzione proporzionale del credito per le imposte versate nello Stato estero come conseguenza dell'imponibilità solo parziale del reddito in Italia.

Il giudice del merito non ha condiviso tale impostazione, confermando la spettanza del credito in misura integrale, sulla base di una particolare interpretazione dell'art. 165 TUIR. Affermano i giudici forlivesi che il *concorso parziale alla formazione del reddito imponibile* sarebbe da riferirsi unicamente alla circostanza in cui il reddito in parola rappresenti solo una delle componenti del reddito globale del contribuente e non a quella in cui, per effetto di apposite disposizioni normative, la quota imponibile in Italia sia inferiore all'importo effettivamente percepito. Nel caso di specie, essendo il reddito di fonte estera l'unico percepito dal lavoratore, non sussisterebbe il presupposto per la riduzione del credito d'imposta, da riconoscersi quindi in misura integrale.

Allo stato questa pronuncia resta piuttosto isolata, essendo in realtà orientamento prevalente, assolutamente consolidato nell'ambito della

---

<sup>149</sup> La Corte precisa altresì che data la particolarità del caso deve trovare applicazione la disposizione speciale prevista per i lavoratori a bordo di navi o aerei, per i cui redditi la Convenzione riconosce l'imponibilità nello Stato della sede del datore di lavoro.

<sup>150</sup> Corte di Giustizia tributaria di I grado di Forlì, sentenza n. 129/2/2019 del 23 aprile 2019.

<sup>151</sup> In base alla norma «*Nel caso in cui il reddito prodotto all'estero concorra parzialmente alla formazione del reddito complessivo, anche l'imposta estera va ridotta in misura corrispondente*».

prassi, il riconoscimento solo parziale del credito al lavoratore frontaliere, al pari di quanto accade per il distaccato che usufruisce della tassazione della retribuzione convenzionale<sup>152</sup>.

### 5. *Alcune considerazioni conclusive sulla fiscalità dell'espatriato*

Questa breve panoramica della giurisprudenza regionale conferma come, anche a livello locale, emergano frequentemente le criticità legate alla fiscalità del cittadino espatriato o che presta con continuità la propria attività lavorativa all'estero segnalate in termini generali nelle pagine che precedono.

Il tema senza dubbio più ricorrente è quello della determinazione della residenza fiscale e della conseguente applicabilità dell'imposizione sui redditi su base mondiale o, al contrario, in ragione della sola localizzazione nel territorio del Paese.

Si tratta di temi lungamente esaminati e dibattuti che, tuttavia, continuano ad essere di grande attualità a maggior ragione alla luce della crescente mobilità delle persone fisiche.

Quanto alla residenza, si è visto come la mancata iscrizione all'AIRE – e la conseguente permanenza nelle liste della popolazione residente – assume il valore di presunzione *quasi* assoluta di residenza fiscale in Italia ed espone il cittadino anche stabilmente espatriato alle possibili verifiche da parte dell'Amministrazione finanziaria.

Sul punto, l'ultimo rapporto della fondazione Migrantes ha posto in evidenza che una delle principali ragioni della mancata cancellazione dall'APR è il mantenimento dell'accesso al servizio sanitario nazionale<sup>153</sup>, beneficio che tuttavia non appare sufficiente a bilanciare le possibili conseguenze di una contestazione da parte dell'Amministrazione finanziaria.

In tal senso, pur essendo del tutto coerente da un punto di vista sistematico che il non residente – quindi non contribuente – sia escluso

---

<sup>152</sup> L'orientamento costante della prassi è nella direzione del riconoscimento del credito parziale ogni qual volta il reddito estero sia, per effetto di agevolazioni, solo in parte imponibile in Italia o soggetto ad un particolare regime. La Risoluzione del 15.3.2019, n. 36/E esclude, ad esempio, la riconoscibilità del credito per le ritenute subite nella Repubblica di San Marino dal professionista che abbia optato per il regime forfetario.

<sup>153</sup> In base alla normativa vigente, il cittadino iscritto all'AIRE perde il diritto all'assistenza sanitaria nazionale, fatta salva la possibilità di usufruire delle prestazioni d'urgenza per un periodo massimo di novanta giorni in caso di rientro temporaneo in Italia, se privo di copertura assicurativa privata o residente in uno Stato con cui l'Italia non ha sottoscritto convenzioni in tema di sanità.

dall'accesso ai servizi finanziati dalla fiscalità generale, sarebbe tuttavia ipotizzabile prevedere che all'espatriato che conserva fonti di reddito locale sia riconosciuta la possibilità di usufruire di quel servizio, ove necessario, nei periodi di rientro temporaneo in Italia.

Una simile soluzione potrebbe apparire a maggior ragione giustificata alla luce dell'impossibilità di accedere alle agevolazioni previste per i residenti in tema di fiscalità immobiliare, oggi preclusa anche all'espatriato che mantenga come solo bene residuo in Italia un unico immobile sull'intero territorio nazionale. Secondo questa prospettiva, immaginare che a fronte di una contribuzione a carattere locale, del tutto indipendente dalla residenza fiscale o, piuttosto, penalizzata da quella estera, sia riconosciuta la possibilità di accedere a determinati servizi pubblici di competenza locale/regionale appare altrettanto coerente con il sistema nel suo complesso.

Per contro, anche nel caso di corretta iscrizione all'AIRE, la giurisprudenza regionale conferma l'importanza di una corretta applicazione delle convenzioni contro le doppie imposizioni, sollecitata nella maggior parte dei casi dal contribuente stesso.

Pur essendo strumenti che di per sé mantengono profili di difficile applicazione e non sempre sono in grado di dirimere i conflitti di residenza o di eliminare integralmente la doppia imposizione, la loro importanza appare ancora più evidente dal confronto tra i settori in cui gli accordi convenzionali sono diffusi con quelli dove sono largamente carenti, come quello delle successioni, di cui si è detto.

Tale ambito appare ad oggi probabilmente uno dei più problematici per il cittadino espatriato, indipendentemente dalla posizione in cui si viene a trovare. L'impatto, soprattutto in termini economici, del mancato coordinamento tra le diverse legislazioni e la sovrapposizione di plurime imposte nazionali è stato ben evidenziato in sede europea, senza che tuttavia si sia ad oggi individuato un percorso di armonizzazione o una soluzione concreta.

Alla luce di queste considerazioni, appare di primaria importanza che il cittadino espatriato possa avere accesso alle informazioni corrette, in modo da poter effettuare scelte pienamente consapevoli e cercare di prevenire, ove possibile, di incorrere in tali problematiche.

In questa prospettiva, sebbene molte delle questioni affrontate nelle pagine che precedono rientrano nella sfera di competenza dello Stato, quanto meno da un punto di vista strettamente legislativo, un ruolo im-

portante può senza dubbio essere riconosciuto agli enti locali o alle Regioni che, nel promuovere il mantenimento del legame tra l'espatriato e il luogo di origine, possono diventare un indispensabile centro di informazione e orientamento per i propri *cittadini* residenti all'estero.

In tal senso, un organismo quale la Consulta degli Emiliano-Romagnoli nel mondo potrebbe assumere un ruolo centrale ed essere reale punto di riferimento per i cittadini espatriati che si trovino ad affrontare problematiche di questa natura, divenendo un importante centro informativo e di assistenza per il cittadino.

## SEZIONE SECONDA

### RIMPATRIATI E NUOVI RESIDENTI REGIMI FISCALI DI ATTRAZIONE E COMPETITIVITÀ DEI TERRITORI

SOMMARIO: 1. Concorrenza fiscale tra gli Stati e corsa ai nuovi residenti. – 1.1. Il necessario trasferimento fiscale in Italia. – 1.2. Agevolazioni sui redditi di fonte nazionale. – 1.2.1. Il regime degli impatriati. – 1.2.2. – Il rientro di docenti e ricercatori. – 1.3. Agevolazioni sui redditi di fonte estera. – 1.3.1. Imposta sostitutiva per i neo-residenti. – 1.3.2. I pensionati esteri trasferiti nel Sud Italia. – 2. Criticità dei regimi di attrazione. – 2.1. Profili costituzionali. – 2.2. Profili eurounitari: non discriminazione, divieto di aiuti di stato e compatibilità con il Codice di Condotta UE. – 2.2. Il rapporto con le convenzioni contro le doppie imposizioni. – 3. Considerazioni conclusive.

#### 1. *Concorrenza fiscale tra gli Stati e corsa ai nuovi residenti*

Da anni nel nuovo scenario economico globale hanno preso sempre più piede nuove forme di concorrenza fiscale tra gli Stati, ad oggi non giudicata dannosa, indirizzata soprattutto nei confronti delle persone fisiche.

La scelta di individuare questo nuovo *target* appare da un lato obbligata, dati gli spazi sempre più ristretti lasciati agli Stati per l'adozione di misure particolari nell'ambito della tassazione delle imprese<sup>1</sup>, dall'altro risponde alle nuove caratteristiche degli individui nel contesto attuale.

---

<sup>1</sup> I limiti all'adozione di particolari misure di favore da parte degli Stati nei confronti delle imprese sono dettati principalmente dalle politiche internazionali ed europee volte a contrastare la concorrenza fiscale dannosa, attraverso, ad esempio, il progetto BEPS in ambito OCSE e il Codice di Condotta e le direttive ATAD (*Anti Tax Avoidance Directives*) e DAC (*Directives Administrative Cooperation*) in sede europea. Per una disamina più ampia del tema della concorrenza fiscale fra gli Stati si vedano tra gli altri P. BORIA (a cura), *La concorrenza fiscale tra gli Stati*, Milano, 2019; A. PERRONE, *Tax competition e giustizia sociale nell'Unione europea*, Milano, 2019; M. CARBONE - A. MANCAZZO, *Contrasto alla fiscalità internazionale aggressiva*, Milano, 2021, 3 *ess.*; P. COPPOLA, *Il fisco come leva e acceleratore delle politiche di sviluppo*, Milano, 2016, 42 e *ss.*; A. CONTRINO, *La concorrenza fiscale tra gli Stati nel contesto della governance economica europea*, in *Riv. dir. trib. suppl. online*, 24 novembre 2022.

Come già rilevato, la maggiore facilità negli spostamenti e i profondi cambiamenti economici e sociali hanno consentito anche alle persone fisiche di acquisire una maggiore mobilità che, in termini di allocazione del reddito, è stata considerata fino ad ora prerogativa quasi esclusiva delle società e delle imprese in generale.

Gli individui si spostano quindi molto più frequentemente ed hanno sempre più spesso profili internazionali, sia in ambito lavorativo che nella sfera personale. Fenomeno che, visto da una prospettiva europea, altro non è che la concreta realizzazione delle libertà sancite dai Trattati su cui la stessa UE si fonda.

Altro dato da tenere in considerazione è che tali possibilità di spostamento non sono più riservate unicamente ai *grandi contribuenti*, intesi nel senso di soggetti con grandi patrimoni, i c.d. *high net worth individuals* (HNWI), ma coinvolgono ogni tipologia di individuo.

Lo spostamento delle persone comporta inevitabilmente, in una prospettiva economica e fiscale, quello della relativa ricchezza, in termini tanto di patrimonio che di fonti di reddito.

Di conseguenza, anche per le persone fisiche che abbiano queste caratteristiche, la pianificazione patrimoniale e fiscale assume una grande rilevanza, influenzando spesso la scelta del luogo di trasferimento.

In tale contesto, gli Stati sempre più frequentemente adottano svariate politiche di incentivo, volte ad attrarre nuovi residenti nel proprio territorio allo scopo di favorire lo sviluppo di determinate aree, aumentare gli investimenti o i consumi o di promuovere lo stabilimento nel Paese di individui con particolari caratteristiche e professionalità<sup>2</sup>.

Non si tratta necessariamente di politiche di incentivo fiscale diretto<sup>3</sup>, ma è indubbio che fra esse la previsione di particolari agevolazioni

---

<sup>2</sup> P. COPPOLA, *Il fisco come leva e acceleratore delle politiche di sviluppo*, cit.

<sup>3</sup> Già si è fatto riferimento, ad esempio, alla disciplina in tema di *nomadi digitali* che, quanto meno in Italia, si limita alla sola introduzione di procedure agevolate per l'ottenimento del visto e del permesso di soggiorno. Altra disposizione analoga è quella contenuta nell'art. 26-bis del D.lgs. n. 286/1998 (Testo Unico sull'Immigrazione) che ha introdotto il c.d. *Investor Visa* il quale prevede agevolazioni similari per chi effettua *i*) un investimento in titoli di Stato per almeno 2 milioni di euro; *ii*) un investimento in una società di capitali italiana per almeno 500mila euro; *iii*) un investimento in una startup innovativa per almeno 250mila euro; *iv*) una donazione filantropica di almeno 1 milione di euro nei settori della cultura, dell'istruzione, della gestione dell'immigrazione, della ricerca scientifica, o della conservazione dei beni culturali e paesaggistici. Ad eccezione delle donazioni filantropiche, ai fini del riconoscimento del visto gli investimenti devono essere mantenuti per un periodo non inferiore a due anni. Essa introduce anche in Italia un meccanismo di RBI (*residence by invest-*

o regimi d'imposizione che mirano ad intercettare persone e ricchezze che si spostano da un territorio all'altro rappresenta una leva dal ruolo spesso centrale.

Come si vedrà più diffusamente nei paragrafi che seguono, tali misure possono suddividersi in due gruppi principali: quelle che prevedono un'imposizione di favore sui nuovi redditi di fonte interna, in alcuni casi mirando ad attrarre *capitale umano* specializzato e di alto profilo, e quelle che, al contrario, introducono agevolazioni sui redditi di fonte estera.

L'ordinamento italiano ha, negli anni, introdotto misure di entrambe le tipologie. Tratto a tutte comune è l'acquisizione da parte del beneficiario della residenza fiscale nel Paese, unitamente alla necessaria anteriore residenza (fiscale) in uno Stato estero per un periodo di tempo determinato e stabilito dalle norme istitutive.

La *novità* della residenza è la ragione che giustifica la temporaneità di tali misure. Secondo alcuni autori<sup>4</sup>, essa individua un minor radicamento sul territorio e quindi legittima un trattamento differenziato rispetto ad un contribuente da sempre (o da lungo tempo) residente nello Stato. Diretta conseguenza di tale *ratio* è che i regimi agevolati abbiano una durata limitata nel tempo, andando ad esaurirsi dopo un determinato periodo di tempo che il Legislatore ritiene sufficiente a determinare un legame pieno con il Paese, cui consegue la tassazione ordinaria.

---

*ment*). Come già si è evidenziato, tali misure non hanno contenuto fiscale, non essendo direttamente collegate al riconoscimento di un beneficio in termini di imposizione. L'eventuale beneficio in termini fiscali opera indirettamente nella misura in cui tali soggetti possono avere accesso ai regimi di attrazione previsti per chi, cittadino di altro Stato o italiano in precedenza espatriato, decida di trasferire la propria residenza fiscale nello Stato.

<sup>4</sup> L. PEVERINI, *Sulla legittimità costituzionale dell'art. 24 bis Tuir e sulla possibilità di differenziare il concorso alle spese pubbliche da parte dei residenti in funzione del grado di collegamento con il territorio*, in *Riv. dir. trib.*, 2019, 695 ss. Secondo l'Autore con l'introduzione dell'imposta sostitutiva per i neo-residenti il Legislatore avrebbe individuato una particolare categoria di contribuenti caratterizzata da un minor collegamento con il territorio frutto di una graduazione della nozione di residenza «È proprio tale condizione ad attribuire una particolare connotazione al soggetto passivo dell'imposta sostitutiva. È un soggetto parzialmente sganciato, secondo una valutazione che ragionevolmente ha fatto il legislatore, da quel collegamento territoriale che è in grado di giustificare l'imposizione di redditi prodotti in un altro Stato. Il suo debole collegamento – è questa la tesi che si intende sostenere nel presente lavoro – con il territorio italiano pone il legislatore nella possibilità di ritenere che la sovranità dello Stato su tale soggetto possa (o addirittura debba) essere esercitata in senso correlativamente più debole». Sulla stessa linea, P. MASTELLONE, *Il ventaglio dei regimi fiscali per attrarre soggetti ad "alta capacità" intellettuale, lavorativa, sportiva e... contributiva: pianificazione successoria e compatibilità con le regole europee*, in *Riv. dir. trib.*, 2020/1, 1.

Molte sono le criticità, o per meglio dire le critiche, che questi regimi ricevono sin dalla loro prima introduzione.

*In primis*, sul piano della legittimità costituzionale, nella misura in cui si contesta che essi rappresentano una chiara violazione del principio di capacità contributiva, da un lato, e di quello di uguaglianza, dall'altro.

Meno controverso il rapporto con l'ordinamento europeo, quanto meno in riguardo al divieto di discriminazione, trattandosi di misure applicabili a qualunque individuo indipendentemente dalla nazionalità di origine. Diverso potrebbe essere il discorso nella prospettiva del divieto di aiuti di stato, considerando che il regime agevolato finisce con l'applicarsi ad attività d'impresa<sup>5</sup> soggette a tassazione sui redditi delle persone fisiche o per trasparenza, creando così un potenziale vantaggio competitivo rispetto a chi, residente o non residente, non abbia accesso a benefici della medesima portata.

Del pari, alcune norme a carattere nazionale potrebbero creare problemi di *concorrenza interna* tra diverse aree del Paese, quanto meno in tutti quei casi in cui il regime di attrazione implichi lo stabilimento in una determinata Regione o località, allo scopo dichiarato di promuoverne lo sviluppo<sup>6</sup>.

Non mancano, infine, possibili criticità sul piano internazionale, nella misura in cui l'esenzione della maggior parte del reddito interno o la tassazione forfettaria di quello estero venissero interpretate come misure che rendono l'individuo non *fully liable* e, di conseguenza, escluso dalla possibilità di avvalersi delle disposizioni convenzionali in tema di doppia imposizione.

Se, dunque, è ben chiara la *ratio* di tali regimi e le politiche di incentivo che ne sono all'origine non sono di per sé criticabili, piuttosto controverso appare il loro collocamento all'interno del sistema tributario nel suo complesso proprio perché esulano, in modo più o meno incisivo, dai principi generali che lo caratterizzano<sup>7</sup>.

---

<sup>5</sup> In senso europeo, quindi comprensiva anche delle attività professionali.

<sup>6</sup> Come si illustrerà nei paragrafi successivi, il regime degli impatriati prevede un incremento dell'agevolazione in caso di trasferimento in una regione del centro-sud. Del pari, l'agevolazione in favore dei pensionati è applicabile qualora il non residente si stabilisca in una regione del Sud Italia, in Comuni con meno di 20.000 abitanti.

<sup>7</sup> Al di là di quelli che sono i rilievi da più parti sollevati in termini di violazioni costituzionali, si pensi anche solo al fatto che per determinare il livello di imposizione viene tenuto in considerazione un elemento come la *durata* della residenza, dato solitamente irrilevante soprattutto in relazione ad un'imposta periodica che ha come unico parametro di riferimento

Inquadrato in questi termini il tema, prima di approfondire tali riflessioni è bene descrivere brevemente le principali caratteristiche dei regimi di attrazione previsti dall'ordinamento italiano.

### 1.1. *Il necessario trasferimento fiscale in Italia*

Il presupposto che accomuna tutte le misure di incentivo introdotte dal Legislatore è, per forza di cose, il trasferimento in Italia e la conseguente acquisizione della residenza fiscale nel Paese.

Esso implica quindi che il cittadino straniero o quello italiano a suo tempo espatriato rientrino fisicamente nel Paese e qui si stabiliscano, integrando i criteri generali dettati dall'art. 2 comma 2 TUIR, trattati in precedenza. Tutte le norme in parola effettuano, infatti, il rinvio esplicito alla citata disposizione del TUIR, così riferendosi ai criteri ivi indicati per la determinazione della residenza: iscrizione all'APR, residenza o domicilio ai sensi della normativa civilistica.

Ciò potrebbe in astratto comportare la sufficienza dell'iscrizione anagrafica per l'integrazione del presupposto, escludendo quindi la necessità di una effettiva e continuativa presenza sul territorio successivamente alle verifiche condotte dagli uffici preposti necessarie al completamento delle formalità anagrafiche. Siffatta interpretazione appare coerente all'orientamento prevalente che riconosce valore presuntivo all'iscrizione all'APR, attribuendo di fatto carattere costitutivo del criterio formale ai fini dell'attribuzione della residenza fiscale.

*Nulla quaestio* con riferimento ai regimi attrattivi che riconoscono benefici in relazione ai redditi di fonte interna (impatriati e docenti). Per poter accedere a tali agevolazioni le norme richiedono, infatti, come ulteriore criterio quello di svolgere un'attività lavorativa nello Stato, elemento che di per sé implica una presenza effettiva o, in ogni caso, un radicamento di interessi tale da integrare anche il criterio fattuale del domicilio richiesto dalla norma.

Diverso è il caso dei regimi di favore sui redditi di fonte estera (neo-residenti, pensionati). In tal caso, pur non essendo a priori escluso, le norme non impongono l'esercizio di alcuna attività o investimento sul territorio, dal che la possibilità che l'accesso al beneficio sulla sola base

---

l'anno d'imposta. In tal senso, cfr. D. STEVANATO, *Il regime fiscale dei "neo-residenti" come agevolazione selettiva in conflitto con principi costituzionali e regole europee*, in *Novità fiscali*, 2020/7, 435-442.

del riconoscimento della residenza anagrafica apra la strada a potenziali condotte abusive, oltre a non rispettare la *ratio* stessa delle misure in parola<sup>8</sup>.

Si tratta di un caso di scuola, ma nulla esclude che un cittadino trasferisca formalmente la residenza in Italia per godere di una tassazione forfettaria sui propri redditi esteri più vantaggioso rispetto a quella prevista nel paese di residenza originaria, ma di fatto continui a *dimorare* nello Stato di provenienza o in altri luoghi<sup>9</sup>. In tal modo, l'Italia garantirebbe un trattamento fiscale di favore, senza tuttavia ottenere un reale incremento dei consumi o degli investimenti nel proprio territorio, né un aumento di gettito sugli eventuali redditi di fonte interna<sup>10</sup>.

In tal senso, la prassi ha chiarito che per accedere al regime il trasferimento deve essere effettivo e l'attribuzione della residenza è vincolata all'integrazione dei presupposti fattuali previsti dall'art. 2 TUIR, ovvero la presenza in Italia della dimora abituale o del domicilio inteso come centro principale degli interessi economici e personali<sup>11</sup>.

Tuttavia, in assenza di ulteriori condizioni o di espressa previsione in tal senso, la verifica del permanere del requisito della residenza effettiva per tutta la durata del beneficio non appare affatto immediata né, di per sé, prevista se non a posteriori<sup>12</sup>.

---

<sup>8</sup> Generalmente volte ad incentivare l'aumento dei consumi e, potenzialmente, degli investimenti da parte degli individui che si trasferiscono nel territorio dello Stato.

<sup>9</sup> È infatti dato di comune esperienza che i controlli svolti dalle autorità amministrative per la verifica della residenza vengono condotti solo al momento della richiesta di iscrizione o variazione anagrafica, non successivamente.

<sup>10</sup> Critico nei confronti della norma anche A. BUCCISANO, *Il ruolo della residenza fiscale delle persone fisiche nell'imposizione sui redditi, e la introduzione di un nuovo discutibile criterio di tassazione per i "neo residenti"*, in *Riv. dir. trib.*, 2018/5, 25-78.

<sup>11</sup> Così, Circ. n. 17/E del 23 maggio 2017 nella quale, relativamente all'accesso al regime dei non residenti, si specifica «*Considerata la ratio della normativa in esame, volta ad attrarre individui ad alto potenziale in ragione della disponibilità di rilevanti capitali e risorse finanziarie che possono essere investiti nel nostro Paese, la fruizione del beneficio implica l'effettivo trasferimento della persona fisica in Italia. In questa sede è opportuno ricordare che il requisito formale dell'iscrizione nelle anagrafi della popolazione residente è soggetto a controlli da parte delle autorità comunali competenti, così come disciplinato ai sensi del D.P.R. 30 maggio 1989, n. 223. Come previsto dall'articolo 11 del citato D.P.R. n. 223 del 1989, se, a seguito di accertamenti opportunamente intervallati nel tempo, il soggetto risulti irreperibile, l'autorità amministrativa effettua la cancellazione del medesimo soggetto dall'anagrafe della popolazione residente*».

<sup>12</sup> Per scongiurare in concreto il pericolo di un accesso abusivo ai regimi agevolati sarebbe infatti necessaria una verifica annuale della sussistenza del requisito della residenza, non previsto e in fin dei conti eccessivamente gravoso per l'Amministrazione finanziaria. La presentazione dell'interpello e la verifica dei requisiti è prevista solo per il primo anno di

Gli incentivi in parola si applicano a decorrere dal periodo d'imposta in cui la persona diviene fiscalmente residente in Italia. Anche in questo caso torna in rilievo l'impossibilità nel sistema nazionale di suddividere il periodo d'imposta ai fini della determinazione della residenza fiscale. Ne discende che un contribuente che si sia trasferito in Italia dopo il 2 luglio (dopo il 1° luglio nel caso di anno bisestile) potrà accedere ai benefici solo a partire dal periodo d'imposta successivo, qualificandosi come non residente per la residua parte dell'anno di trasferimento.

Le diverse agevolazioni richiedono inoltre che, prima del trasferimento nel territorio dello Stato, la persona fisica abbia mantenuto la residenza fiscale all'estero per un periodo di tempo minimo, variabile a seconda della disciplina interessata.

In termini generali, nessun problema si pone con riguardo ai cittadini stranieri che non abbiano mai risieduto in Italia. Lo stesso vale, come chiarito dall'Agenzia delle Entrate, per quei cittadini che, nel periodo indicato dalla norma, abbiano solo temporaneamente risieduto in Italia.

Più problematico invece può essere il rispetto di tale condizione nel caso del cittadino italiano in precedenza espatriato.

Il rinvio ai criteri di residenza dettati dal TUIR comporta altresì l'applicabilità del disposto del comma 2-*bis*, norma che, come si è visto, introduce la presunzione di residenza in Italia degli individui che si siano trasferiti in un Paese a fiscalità privilegiata incluso nella *black list* di cui al D.M. 4 maggio 1999.

L'applicazione della presunzione escluderebbe di per sé l'applicabilità dei regimi attrattivi impedendo di integrare il requisito della residenza estera nel periodo precedente al trasferimento in Italia. Tuttavia, trattandosi di una presunzione relativa, è stato chiarito che l'accesso è consentito anche alle persone che siano in grado di fornire la prova contraria, dimostrando l'effettività della residenza nello Stato estero<sup>13</sup>.

Del pari, il rinvio determina l'applicabilità della presunzione di residenza per il cittadino iscritto all'APR, quindi mai iscritto all'AIRE, con la conseguente esclusione dai benefici in parola per mancanza di residenza all'estero.

---

esercizio dell'opzione che può durare fino a 15 anni. Ne discende che, sempre a livello teorico, le verifiche della residenza rischiano di essere fatte solo *ex post* o in occasione dell'avvio di una verifica fiscale.

<sup>13</sup> Cfr. Circ. 17/E, cit.

Questa era senza dubbio l'interpretazione più rigorosa con riguardo all'originaria formulazione delle norme, in particolare nel caso del regime degli impatriati e di quello in favore di docenti e ricercatori<sup>14</sup>.

Solo di recente, infatti, il Legislatore ha provveduto a modificare le relative norme, introducendo la possibilità di accedere ai regimi agevolati anche ai cittadini italiani espatriati non iscritti all'AIRE in grado di dimostrare il periodo di effettiva residenza all'estero sulla base della CDI in vigore con quel determinato Stato<sup>15</sup>.

La modifica, in vigore a partire dal periodo d'imposta 2020, è stata riconosciuta applicabile anche ai periodi d'imposta precedenti, aprendo così la possibilità di accedere al beneficio anche a soggetti rientrati prima dell'entrata in vigore delle nuove disposizioni.

Sul punto, nulla si rileva nel testo normativo né nella prassi relativamente agli altri due regimi di favore (neo-residenti e pensionati), le cui norme contengono il medesimo rinvio all'art. 2 TUIR, né il Legislatore ha sino ad oggi sentito la necessità di intervenire con analoghe modifiche sugli artt. 24-*bis* e *ter* del TUIR.

Anche in assenza di espressa previsione normativa, si deve in ogni caso concludere che la medesima interpretazione sia applicabile anche con riferimento a tali agevolazioni. Come ben chiarito anche dall'Amministrazione finanziaria commentando la modifica del 2019<sup>16</sup>, la *ratio* della

---

<sup>14</sup> Anche l'Amministrazione finanziaria si era espressa in modo molto netto sul punto «*Tenuto conto della rilevanza del solo dato dell'iscrizione nell'anagrafe della popolazione residente, il soggetto che non si è mai cancellato da tale registro non può essere ammesso alle agevolazioni in esame*». Opposta era invece stata la linea adottata in vigenza del precedente regime dei *contro-esodati* (L. n. 238/2010), relativamente al quale, proprio l'Agenzia con Circ. n. 14/E del 4 maggio 2012 aveva chiarito che «*Tuttavia, tenuto conto della finalità della normativa in commento – valorizzare le esperienze maturate dai cittadini che hanno studiato o lavorato all'estero – si ritiene che ciò che rileva ai fini dell'agevolazione in esame è che il soggetto interessato abbia effettivamente svolto attività di lavoro o di studio all'estero come specificato nel paragrafo successivo e sia in grado di dimostrare tale circostanza. In presenza di tale requisito sostanziale, l'iscrizione all'AIRE corrispondente al periodo di attività all'estero non assume rilevanza e, pertanto, la condizione dell'iscrizione nell'anagrafe della popolazione residente si considera soddisfatta anche per coloro che, pur lavorando o studiando all'estero, non si sono mai iscritti all'AIRE, sempreché il trasferimento del domicilio in Italia avvenga entro il termine dinanzi precisato*».

<sup>15</sup> L'art. 5 D.l. n. 34/2019, c.d. Decreto Crescita ha espressamente introdotto, sia con riferimento al regime degli impatriati sia a quello per docenti e ricercatori, la previsione che l'accesso al beneficio è consentito anche ai cittadini «*non iscritti all'Anagrafe degli italiani residenti all'estero (AIRE) rientrati in Italia ... purché abbiano avuto la residenza in un altro Stato ai sensi di una convenzione contro le doppie imposizioni sui redditi*».

<sup>16</sup> Cfr. Circ. 28.12.2020, n. 33/E.

norma è quella di consentire l'accesso ai benefici al cittadino rientrato in Italia dopo un effettivo trasferimento all'estero, indipendentemente dalle risultanze formali, con la sola limitazione dell'esistenza di una CDI con lo Stato di provenienza e salva la prova dell'effettiva residenza in base alle disposizioni convenzionali.

L'approccio adottato dal Legislatore è quindi di natura prettamente sostanziale<sup>17</sup>, andando a superare quella che senza dubbio è una delle maggior criticità della disciplina interna, ovvero la presunzione di residenza fiscale sulla base delle sole risultanze anagrafiche<sup>18</sup>.

Ebbene, seppur è orientamento generale che le norme di agevolazione sfuggono ad un'interpretazione estensiva o analogica<sup>19</sup>, è altrettanto vero che il presupposto della precedente residenza estera – anche se di differente durata – è comune a tutti i regimi attrattivi di cui si discute e non appare esserci ragione per cui esso debba essere declinato in modo differente a seconda che il beneficio concesso interessi i redditi di fonte nazionale o estera<sup>20</sup>.

## 1.2. Agevolazioni sui redditi di fonte nazionale

In termini generali, la prima tipologia di regimi di attrazione introdotta dal Legislatore italiano è quella relativa al riconoscimento benefici

<sup>17</sup> Ben visibile anche dalla pacifica possibilità di accesso al cittadino che fosse in precedenza emigrato in uno Stato a fiscalità privilegiata, cui non si è mai negata la possibilità di fornire la prova dell'effettiva residenza all'estero.

<sup>18</sup> Sul punto, A. MAGLIARO - S. CENSI, *Ancora un ampliamento delle norme tributarie di favore per i soggetti che trasferiscono la residenza fiscale in Italia*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2019/2, 417 ss.

<sup>19</sup> Per alcuni recenti contributi sul tema, si vedano A. FEDELE, *La sentenza della Corte costituzionale come "rimedio" al rifiuto dell'estensione analogica*, in *Riv. dir. trib.*, 2018, II, 171; A. FEDELE, *La Cassazione e l'interpretazione delle norme di agevolazione tributaria: primi segnali di un nuovo cambiamento*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2018/2, 5 ss.; G. INGRAO, *Ancora incertezze sull'interpretazione delle leggi di agevolazione fiscale: il caso dell'Ici sui terreni agricoli condotti da società semplici*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2019/1, 156 ss.

<sup>20</sup> Un'eventuale interpretazione differenziata poteva essere giustificata dalla specifica *ratio* degli incentivi sui redditi nazionali volta al c.d. rientro dei cervelli, ovvero l'incentivo al rimpatrio di docenti, ricercatori e altri soggetti di alto profilo professionale. In tale prospettiva, la deroga al criterio formale diventa funzionale a permettere la più ampia fruibilità del beneficio a cittadini con alta qualifica che possono accrescere, non solo economicamente, il tessuto sociale del Paese, elemento del tutto assente negli incentivi relativi ai redditi esteri, che mirano unicamente ad attrarre nuovi residenti con elevata capacità di consumo.

Tale possibile distinzione perde tuttavia spessore oggi, quanto meno nei confronti del regime degli impatriati, alla luce della sua estensione a qualsiasi cittadino rientrante in Italia e vi svolga un'attività di lavoro dipendente, autonomo o d'impresa, indipendentemente dalla ti-

sui redditi di fonte nazionale prodotti da cittadini precedentemente espatriati che rientrano in Italia e qui decidono di svolgere un'attività lavorativa.

Originariamente tali misure erano pensate per favorire il c.d. *rientro dei cervelli* o *contro-esodo*, ovvero facilitare e promuovere il ritorno e lo stabilimento in Italia di personale altamente qualificato attraverso il riconoscimento di una consistente detassazione del reddito derivante dall'attività svolta, considerato imponibile solo per una percentuale definita.

In tal senso, sin dal 2010 il Legislatore ha introdotto misure, originariamente temporanee, rivolte ad intercettare docenti e ricercatori, da un lato, e, dall'altro, soggetti con una particolare esperienza o specializzazione acquisite attraverso attività di studio o lavoro prestato all'estero per un periodo almeno biennale.

Con le successive riforme, in particolare il regime degli impatriati<sup>21</sup> ha in parte perso tale connotazione, essendo ora esteso a qualsiasi cittadino di rientro, indipendentemente dalla qualifica professionale o dalla specializzazione, requisito oggi limitato ai soli cittadini UE o extra europei.

Attualmente rientrano in questa tipologia il regime degli impatriati, disciplinato dall'art. 16 del D.lgs. n. 145/2017, e il regime specifico per docenti e ricercatori, previsto dall'art. 44 del D.l. n. 78/2010.

Entrambi sono relativamente *giovani* e ad oggi non si rinviene una significativa casistica a livello giurisprudenziale<sup>22</sup>. La loro attuazione si è tuttavia rivelata piuttosto complessa, quanto meno a giudicare dai numerosi interventi di prassi che si sono succeduti sin dalla loro entrata in vigore.

---

pologia o dal livello di qualificazione, criterio oggi limitato solo agli individui provenienti da Stati UE o extra europei.

<sup>21</sup> La prima versione di tale regime venne introdotta con la L. n. 238/2010 che disciplinava gli incentivi fiscali per il rientro dei lavoratori in Italia, vigente fino al 2017. Anch'essa prevedeva una parziale imponibilità del reddito derivante dalle attività di lavoro dipendente, autonomo o d'impresa, svolte in Italia, in favore dei c.d. *contro-esodati* ovvero cittadini italiani o UE che, dopo aver risieduto continuativamente per almeno ventiquattro mesi in Italia ed essersi trasferiti all'estero, decidevano di tornare nel territorio dello Stato. Il regime in parola è stato sostituito da quello degli impatriati, ma i criteri previsti restano tutt'ora applicabili ai fini dell'estensione del beneficio agli impatriati non cittadini italiani.

<sup>22</sup> Tra le pronunce di merito relative al previgente regime dei contro-esodati si segnalano CGT di II grado della Lombardia, Sez. II, sent., 25.5.2021, n. 1958; CGT di II grado della Lombardia, Sez. VII, sent., 5.8.2020, n. 1772 e CGT di I grado di Milano, Sez. XIX, sent., 23.1.2020, n. 241. Relativamente al beneficio per docenti e ricercatori, CGT di I grado di Firenze, Sez. III, sent., 17.3.2021, n. 137.

In termini numerici, sulla base dei dati diffusi dal Ministero dell'Economia e delle Finanze relativamente all'anno 2020<sup>23</sup>, essi hanno interessato complessivamente circa 16.000 persone, dato piuttosto esiguo se confrontato con in numeri annuali dell'emigrazione annuale dall'Italia<sup>4</sup>.

### 1.2.1. *Il regime degli impatriati*

Il regime in favore degli impatriati ha subito una continua evoluzione a partire dalla sua entrata in vigore nel 2015. Inizialmente, esso si affiancava a quello di cui alla L. 238/2010 per i *contro-esodati* sino a sostituirlo interamente a partire dal successivo 2018.

Come già evidenziato, nella sua formulazione originaria la norma era volta ad incentivare c.d. *rientro dei cervelli*, essendo accessibile unicamente ai soggetti con elevata qualificazione o specializzazione ovvero che avessero ricoperto ruoli dirigenziali<sup>25</sup>.

La misura prevedeva una esenzione del 30% del reddito di lavoro dipendente prodotto in Italia, a partire dal periodo d'imposta in cui avveniva il trasferimento e per i quattro periodi successivi.

Con la Legge di stabilità 2017<sup>26</sup> il beneficio venne esteso anche ai lavoratori autonomi e la detassazione portata al 50% del reddito percepito.

Inoltre, anche al fine di ampliare i soggetti beneficiari, la possibilità di accedere al regime di favore, già prevista per i cittadini UE, venne estesa anche ai cittadini residenti in Paesi extra-UE con i quali fosse in vigore una CDI o un accordo sullo scambio di informazioni.

Successivamente, con le modifiche introdotte dall'art. 5 del Decreto Crescita<sup>27</sup> tali misure sono state ulteriormente modificate ed estese, delineando l'attuale assetto del beneficio, in particolare attraverso:

*i)* ampliamento delle condizioni di accesso, rimuovendo i requisiti soggettivi (possessione di elevata qualificazione o specializzazione e ruoli apicali) richiesti in precedenza;

<sup>23</sup> Cfr. *Statistiche sulle dichiarazioni fiscali analisi dei dati IRPEF anno d'imposta 2020*, pubblicate nel maggio 2022, [https://www1.finanze.gov.it/finanze/analisi\\_stat/](https://www1.finanze.gov.it/finanze/analisi_stat/).

<sup>24</sup> Cfr. *retro* p. 1-2.

<sup>25</sup> L'agevolazione era infatti subordinata a specifiche condizioni: *(i)* residenza all'estero nei cinque periodi di imposta precedenti a quello di trasferimento e impegno a rimanere in Italia per almeno due anni, *(ii)* attività svolta alle dipendenze di un'impresa residente, *(iii)* attività era prestata prevalentemente nel territorio dello Stato *(iv)* elevata qualificazione o specializzazione o svolgimento di un precedente ruolo dirigenziale/apicale individuato dal decreto attuativo, adottato il 26 maggio 2016 e contenente l'esplicito rinvio ai D.lgs. 28 giugno 2012, n. 108 e 9 novembre 2007, n. 206.

<sup>26</sup> Legge 11 dicembre 2016, n. 232.

<sup>27</sup> D.l. n. 34/2019 convertito, con modificazioni, dalla L. 28 giugno 2019, n. 58.

ii) riduzione del periodo di residenza estera pregresso da cinque a due anni;

iii) inclusione dei redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente;

iv) estensione del beneficio anche agli impatriati che avviano un'attività d'impresa nello Stato;

v) innalzamento della quota di reddito detassato, portata al 70% del reddito imponibile;

vi) previsione della possibilità di una detassazione al 90% nel caso di trasferimento della residenza in Regioni del Mezzogiorno<sup>28</sup>;

vii) possibilità di rinnovare le agevolazioni fiscali per ulteriori cinque periodi d'imposta in presenza di specifiche condizioni<sup>29</sup>.

A seguito delle più recenti modifiche<sup>30</sup>, profondamente differente è il regime previsto per i soggetti che esercitano attività sportive, per i quali, in presenza di determinate condizioni<sup>31</sup>, i redditi di lavoro dipendente e assimilati e di lavoro autonomo, concorrono alla formazione di quello complessivo limitatamente al 50%.

Per questa tipologia di impatriati, la fruizione del regime agevolato comporta il versamento di un contributo pari allo 0,5% della base imponibile, che verrà destinato al "potenziamento dei settori giovanili".

---

<sup>28</sup> Abruzzo, Molise, Campania, Puglia, Basilicata, Calabria, Sardegna e Sicilia.

<sup>29</sup> La proroga del regime per un ulteriore quinquennio, con esenzione ridotta al 50% della base imponibile IRPEF, è possibile se *a*) il lavoratore ha almeno un figlio minorenni o a carico, anche in affidato preadottivo; *b*) successivamente al trasferimento in Italia (o nei 12 mesi precedenti) acquista o abbia acquistato (anche in comproprietà) un'unità immobiliare di tipo residenziale in Italia, con esenzione aumentata al 90% nel caso in cui i figli minorenni o a carico, anche in affidato preadottivo, sono almeno pari a tre.

<sup>30</sup> D.l. n. 21/2022, convertito, con modificazioni, dalla L. 20 maggio 2022, n. 51. La precedente formulazione della norma prevedeva la fruibilità dell'agevolazione anche da parte degli sportivi professionisti, pur se ridotta al solo 50% del reddito. Per una disamina della originaria disciplina e della riforma si vedano G. FERRANTI, *Il nuovo regime dei lavoratori sportivi impatriati*, in *Il fisco*, 2022/27, 2607 e ss.

<sup>31</sup> Nell'attuale formulazione, l'art. 16, co. 5-ter dispone che il regime sia accessibile solo «nel caso in cui i redditi derivanti dai predetti rapporti di lavoro sportivo siano prodotti in discipline riconosciute dal Comitato olimpico nazionale italiano (CONI) nelle quali le Federazioni sportive nazionali di riferimento e le singole Leghe professionistiche abbiano conseguito la qualificazione professionistica entro l'anno 1990, il contribuente abbia compiuto il ventesimo anno di età e il reddito complessivo dello stesso sia superiore ad euro 1.000.000, nonché nel caso in cui detti redditi siano prodotti in discipline riconosciute dal CONI nelle quali le Federazioni sportive nazionali di riferimento e le singole Leghe professionistiche abbiano conseguito la qualificazione professionistica dopo l'anno 1990, il contribuente abbia compiuto il ventesimo anno di età e il reddito complessivo dello stesso sia superiore ad euro 500.000». La norma esclude altresì la possibilità per gli sportivi di accedere alle ipotesi di riduzione dell'imponibile al 10% del reddito.

Il risultato di ripetuti interventi sulla disciplina del beneficio ne ha a ben vedere profondamente modificato le caratteristiche (e la *ratio*) rispetto all'assetto originario, avendo in gran parte perso la connotazione di misura in favore del più volte menzionato rientro dei cervelli. Il requisito principale della disciplina, ovvero l'alta qualificazione o specializzazione, è stato infatti del tutto eliminato, quanto meno con riferimento ai cittadini italiani in precedenza espatriati<sup>32</sup>.

Le uniche limitazioni in tal senso sono infatti previste nei confronti dei cittadini UE, attraverso il rinvio alla precedente normativa dei contro-esodati<sup>33</sup>, e per i cittadini provenienti da Stati extra-UE, i quali potranno accedere al regime solo se provenienti da uno Stato con cui sia in vigore un trattato contro le doppie imposizioni o sullo scambio di informazioni.

In tal modo, quindi, potranno usufruire della riduzione del reddito di fonte nazionale solo i cittadini dell'Unione europea «*in possesso di un titolo di laurea, che ... hanno svolto continuativamente un'attività di lavoro dipendente, di lavoro autonomo o di impresa fuori di tale Paese e dell'Italia negli ultimi ventiquattro mesi o più*» e quelli che «*...hanno svolto continuativamente un'attività di studio fuori di tale Paese e dell'Italia negli ultimi ventiquattro mesi o più, conseguendo un titolo di laurea o una specializzazione post lauream*»<sup>34</sup>.

Del pari, con riguardo ai cittadini extra-UE, il beneficio sarà attribuito unicamente a coloro che, provenienti da un Paese con cui sia in vigore una CDI, siano «*in possesso di un diploma di laurea, che hanno svolto continuativamente un'attività di lavoro dipendente, di lavoro autonomo o di impresa fuori dall'Italia negli ultimi ventiquattro mesi ovvero che hanno svolto continuativamente un'attività di studio fuori dall'Italia negli ultimi ventiquattro mesi o più, conseguendo un diploma di laurea o una specializzazione post lauream*».

<sup>32</sup> La norma non contiene invero alcuna limitazione sotto il profilo della nazionalità, ma l'espressa previsione contenuta nell'art. 16 co. 2 che consente l'accesso ai lavoratori UE contro esodati e a quelli provenienti da paesi terzi potrebbe condurre a questa interpretazione. Deve tuttavia sottolinearsi che, per non rischiare di infrangere il divieto di discriminazione in ambito UE, le disposizioni di cui al primo comma – ovvero la possibilità di accesso ai cittadini privi di particolari qualifiche – deve necessariamente considerarsi esteso anche ai cittadini di altri Stati membri. In tal senso, il rinvio contenuto nell'art. 16 deve preferibilmente essere inteso come uno strumento per dare continuità con il precedente regime, consentendo ai contro-esodati il passaggio alle misure per gli impatriati.

<sup>33</sup> Cfr. art. 2 L. n. 238/2010. Per alcune considerazioni sul rapporto tra le due agevolazioni, M. LEO, *Regime degli impatriati bis: i dubbi non mancano*, in *Corr. trib.*, 2021/7, 624 ss.

<sup>34</sup> Sul punto, chiarisce la Circ., 17/E/2017, cit. che alla luce delle norme del Decreto attuativo del 26 maggio 2016, il richiamo deve intendersi solo parziale, non essendo più necessario che il cittadino UE abbia trascorso in passato un periodo di almeno 24 mesi in Italia.

Significativa è stata senza dubbio anche l'inclusione nell'ambito di applicazione della norma dei redditi da lavoro autonomo e di quelli d'impresa, uniformando così il regime degli impatriati alla previgente disciplina del 2010<sup>35</sup>.

Al fine dell'accesso all'agevolazione particolare importanza rivestono l'individuazione dell'attività che l'impatriato svolge in Italia e le ragioni per le quali avviene il trasferimento.

In particolare, con riferimento al lavoratore dipendente, il principale criterio che sembra guidare l'orientamento consolidato della prassi è la necessaria discontinuità tra l'attività svolta all'estero e quella avviata in Italia, elemento in ragione del quale viene negata l'applicabilità del regime al lavoratore che rientri da un periodo di distacco all'estero<sup>36</sup>. Tale impostazione viene motivata in ragione del fatto che, nei casi di continuità del rapporto lavorativo, il rientro in Italia è di fatto obbligato e quindi non in linea con la *ratio* attrattiva (e volontaria) del regime in parola<sup>37</sup>.

Questa interpretazione piuttosto restrittiva viene in qualche modo mitigata dalla stessa Amministrazione che riconosce tuttavia la possibilità di accesso al beneficio nei casi in cui «*il contratto di distacco sia più volte prorogato e la sua durata nel tempo determini quindi un affievolimento dei legami con il territorio italiano e un effettivo radicamento del dipendente nel territorio estero; – il rientro in Italia del dipendente non si ponga in continuità con la precedente posizione lavorativa in Italia, in quanto il dipendente al rientro assume un ruolo aziendale differente rispetto a quello originario in ragione delle maggiori competenze ed esperienze professionali maturate all'estero*»<sup>38</sup>.

---

<sup>35</sup> Da notare, tuttavia, che proprio in ragione della tipologia dei redditi inclusi, la L. 238/2010 espressamente prevedeva che il beneficio potesse essere attribuito «*nel rispetto dei limiti fissati dal regolamento (CE) n. 1998/2006 della Commissione, del 15 dicembre 2006, relativo all'applicazione degli articoli 87 e 88 del trattato agli aiuti d'importanza minore (de minimis)*». L'attuale disciplina non prevede tale limitazione.

<sup>36</sup> In senso contrario si è espressa la CGT di I grado di Milano, sent. 25.5.2022, n. 1479, sottolineando come la normativa non imponga in alcun modo la discontinuità con la precedente occupazione. Per un commento, G.E. DEGANI, *Agevolazioni fiscali agli impatriati anche senza un nuovo contratto di lavoro*, in *Il fisco*, 2022/28, 2792 e ss.

<sup>37</sup> Tra i numerosi documenti di prassi, Resp. n. 42 del 18 gennaio 2021; n. 85 del 17 febbraio 2022; n. 159 del 28 marzo 2022. In senso parzialmente differente la Resp. n. 259 dell'11 maggio 2022.

<sup>38</sup> In tal senso la Circ. n. 33/E del 28 dicembre 2020. Sul punto, si vedano G. FERRANTI, *Regime degli impatriati: più difficile l'applicazione in caso di ritorno dal distacco all'estero*, in *Il fisco*, 2021/9, 821 e ss.; G. CORCIULO - A. LEARDINI, *Il requisito della "discontinuità" nell'am-*

L'accesso al regime veniva inizialmente negato anche al lavoratore che, pur trasferitosi in Italia, continuasse a prestare la propria attività in *smart working* per un datore di lavoro estero. Tale interpretazione era fondata sull'originaria previsione che l'attività fosse prestata in ragione di un rapporto di lavoro subordinato con un'impresa residente nel territorio dello Stato<sup>39</sup>.

A seguito della riforma 2019, la norma dispone esclusivamente che «l'attività sia prestata prevalentemente nel territorio italiano». La nuova formulazione ha quindi aperto la strada ad una interpretazione più ampia che pone l'accento sul luogo in cui viene svolta l'attività, piuttosto che sul soggetto che ne beneficia.

In tal senso, come già rilevato in precedenza, l'orientamento dell'Amministrazione italiana è fermo nel considerare svolta sul territorio l'attività in *smart working* anche se in favore di un soggetto estero, dal che la possibilità per questa tipologia di lavoratori di accedere al regime in parola<sup>40</sup>.

Lo stesso deve intendersi valido ovviamente anche per il lavoratore che si trasferisca in Italia e svolga qui la propria attività, anche di lavoro autonomo, alle dipendenze o in favore di un committente straniero<sup>41</sup>.

Infine, sotto il profilo temporale, la prassi ammette alla fruizione dell'agevolazione anche il soggetto che si sia trasferito in Italia prima dell'inizio di un'attività lavorativa, purché vi sia la dimostrazione che il trasferimento è ad essa funzionale e non dettato da altre motivazioni<sup>42</sup>.

Più confusa, invece, la determinazione dei soggetti che possono usufruire dell'agevolazione in ragione del momento di trasferimento in Italia, a causa delle ripetute modifiche e del sovrapporsi delle disposizioni intertemporali<sup>43</sup>. Sul punto, posta l'estensione della non necessaria iscri-

---

bito del regime impatriati, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2021/2, 1153 e ss.; G. GRIMALDI, *I problematici confini applicativi del regime "impatriati" nelle fattispecie di rientro post-distacco*, in *Corr. trib.*, 2022/11, 993 e ss.

<sup>39</sup> Oppure «con società che direttamente o indirettamente controllavano la medesima impresa, ne sono controllate o sono controllate dalla stessa società che controlla l'impresa», cfr. art. 16, cit. nella versione vigente fino al 30 aprile 2019.

<sup>40</sup> In tal senso si vedano, ad esempio, la Circ. n. 33/E/2020, cit., le Resp. n. 55 del 31 gennaio 2022, n. 596 del 16 settembre 2021, n. 3 del 7 gennaio 2022; n. 186 dell'8 aprile 2022.

<sup>41</sup> Così, la Resp. n. 157 del 25 marzo 2022.

<sup>42</sup> In tal senso, Resp. n. 59 del 13 febbraio 2020. Nello stesso senso le Circ. n. 33/E/2020 e 17/E/2017, cit.

<sup>43</sup> Una delle principali criticità riguardava la possibilità di accedere alla proroga quinquennale per i soggetti rientrati prima del 30 aprile 2019. Essa è stata parzialmente affrontata

zione all'AIRE anche ai soggetti trasferiti in Italia prima della modifica normativa, l'Amministrazione ha tuttavia chiarito che ciascun diverso regime trova applicazione *ratione temporis*, soprattutto in relazione ai diversi presupposti richiesti<sup>44</sup>.

### 1.2.2. *Il rientro di docenti e ricercatori*

L'altra misura introdotta nell'ordinamento italiano che prevede una forte riduzione dell'imponibilità del reddito di fonte nazionale è quella contenuta nell'art. 44 D.l. 31 maggio 2010, n. 78 in favore di docenti e ricercatori.

Anch'essa, al pari del regime degli impatriati, ha subito negli anni ripetute modifiche che, in particolare, ne hanno esteso la durata.

La disciplina originaria prevedeva l'esclusione dalla base imponibile IRPEF del 90% degli emolumenti percepiti da docenti e ricercatori, indifferentemente a titolo di lavoro dipendente o autonomo, nell'anno di trasferimento in Italia e nei due successivi. Si trattava per espressa previsione della norma di un regime temporaneo, fruibile esclusivamente fino al periodo d'imposta 2017.

Presupposti per l'accesso erano il «*possesso di titolo di studio universitario o equiparato*», la residenza estera non occasionale nel periodo antecedente al trasferimento in Italia, lo svolgimento di «*documentata attività di ricerca o docenza all'estero presso centri di ricerca pubblici o privati o università*» per almeno due anni in modo continuato e l'avvio dell'attività di ricerca o docenza in Italia nel termine di cinque anni dall'entrata in vigore della disposizione.

Un primo intervento di modifica<sup>45</sup> ha prolungato la durata del beneficio, estendendolo al terzo anno successivo al trasferimento. Successivamente, il regime è stato reso permanente ad opera della Legge di bilancio per il 2017<sup>46</sup>.

---

dal Legislatore con la Legge di bilancio 2021 che ha consentito l'accesso anche a questa tipologia di impatriati, previo versamento di un importo pari al 10 o al 5% del reddito relativo all'anno precedente all'esercizio dell'opzione, cfr. art. 1, co. 50, L. 178/2021. Sul punto, G. MERCURI, *Alcuni chiarimenti sugli effetti della c.d. sanatoria AIRE sul regime degli impatriati*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2021/1, 284 ss.; M. LEO, *Esclusi dalla proroga del regime degli impatriati i soggetti non iscritti all'AIRE*, in *Corr. trib.*, 2021/11, 939 ss.

<sup>44</sup> Cfr. Circ. n. 33/E/2020, cit.

<sup>45</sup> Art. 1, comma 14, L. 23 dicembre 2014, n. 190 (Legge di stabilità 2015).

<sup>46</sup> Art. 1, comma 149, L. 11 dicembre 2016, n. 232.

Anch'esso ha tuttavia assunto il proprio assetto attuale per effetto delle modifiche introdotte con il Decreto Crescita<sup>47</sup> che ne ha ulteriormente esteso la durata ai cinque anni successivi al trasferimento, a condizione del mantenimento della residenza nello Stato.

Analogamente a quanto previsto per gli impatriati, anche in questo caso il Legislatore ha introdotto la possibilità di prorogare la durata dell'agevolazione, in misura variabile a seconda della situazione personale del docente: *i*) sette anni, in presenza di un figlio minorenni a carico o in caso di acquisto di un immobile residenziale; *ii*) dieci anni, in presenza di almeno due figli; *iii*) dodici anni, con un numero di figli minorenni pari o superiore a tre.

La medesima riforma ha precisato che il beneficio è riconoscibile anche ai cittadini italiani non iscritti all'AIRE che possano dimostrare l'effettiva residenza all'estero ai sensi della CDI vigente con il Paese di provenienza<sup>48</sup>.

L'agevolazione è rivolta a tutti i residenti all'estero che integrino i presupposti, senza alcuna distinzione di nazionalità, conformemente alla *ratio* della norma che mira a portare in Italia tutti coloro che «*per le loro particolari conoscenze possono favorire lo sviluppo della ricerca e la diffusione del sapere in Italia, trasferendovi il know how acquisito attraverso l'attività svolta all'estero*»<sup>49</sup>.

I ripetuti interventi sulla norma hanno creato meno confusione rispetto a quanto accaduto nel caso degli impatriati, ad eccezione del tema dell'accessibilità alla proroga da parte dei potenziali beneficiari rientrati in Italia prima dell'anno 2020.

Sul punto il Legislatore è intervenuto solo di recente, introducendo una disposizione analoga a quella prevista per gli impatriati, ovvero la possibilità di accedere alla proroga mediante il versamento di una somma proporzionale ai redditi dell'ultimo anno<sup>50</sup>.

<sup>47</sup> Cfr. D.l. 34/2019, cit.

<sup>48</sup> Come confermato anche da Ris. n. 341 del 11 settembre 2020.

<sup>49</sup> Così, Ris. n. 220 del 28 giugno 2019.

<sup>50</sup> Cfr. art. 1, comma 763, L. 30 dicembre 2021, n. 234. Sul punto è di recente anche intervenuta l'Amministrazione finanziaria con la Circ. n. 17/E del 25 maggio 2022, nel quale si specificano i requisiti di accesso all'opzione, *in primis* l'iscrizione all'AIRE nel periodo antecedente al trasferimento in Italia. Per un commento, si segnalano G. FERRANTI, *Proroga del regime agevolato*, in *Il fisco*, 2022/21, 2015 ss.; G. MARIANETTI - L. GOBBI, *Estesa l'agevolazione fiscale per docenti e ricercatori*, in *Il fisco*, 2022/7, 615 ss.; IDEM, *La prassi amministrativa conferma la soluzione di continuità per l'estensione dell'agevolazione a docenti e ricercatori per docenti e ricercatori universitari trasferiti in Italia*, in *Il fisco*, 2022/28, 2721 ss.

I principali chiarimenti che hanno interessato la norma hanno ovviamente riguardato il contenuto esatto dei presupposti applicativi, in particolare la tipologia dell'attività di ricerca e il calcolo del periodo trascorso all'estero.

Sin dall'inizio, la prassi ha specificato che per attività di ricerca può intendersi quella volta alla ricerca di base, alla ricerca industriale, allo sviluppo sperimentale e agli studi di fattibilità, svolta presso un centro di ricerca pubblico o privato. Del pari, l'attività di docenza rilevante può essere svolta presso istituzioni universitarie, pubbliche e private<sup>51</sup>.

La natura pubblica o privata del datore di lavoro o del committente è considerata irrilevante anche ai fini della qualificazione dell'attività svolta in Italia, potendosi qualificare come centro di ricerca anche un'impresa o un ente che, a seconda del settore economico, disponga di strutture organizzative finalizzate alla ricerca<sup>52</sup>.

Relativamente al periodo di permanenza all'estero non ne viene specificata la durata, parametrando l'accessibilità alla misura esclusivamente alla durata dell'attività svolta all'estero. Questo ha portato l'Amministrazione a chiarire che tale periodo andrà calcolato sulla base dell'anno solare, non fiscale, e che piuttosto, trattandosi di attività di docenza / ricerca potrà assumere rilievo l'anno accademico.

Del pari, in assenza di diversa indicazione normativa, non è richiesto che il biennio all'estero sia immediatamente precedente al trasferimento in Italia, essendo sufficiente che esso si realizzi per un periodo minimo ed ininterrotto di almeno ventiquattro mesi<sup>53</sup>.

### 1.3. Agevolazioni sui redditi di fonte estera

La seconda categoria di agevolazioni a finalità attrattiva è quella che prevede misure di favore sulla tassazione dei redditi prodotti all'estero, lasciando inalterato il regime IRPEF applicabile, invece, ai redditi di fonte nazionale.

---

<sup>51</sup> In tal senso già la Circ. n. 17/E/2017, cit. Più recentemente, si veda la Risp. n. 239 del 29 aprile 2022.

<sup>52</sup> Cfr. Circ. n. 17/E/2017.

<sup>53</sup> Risp. n. 222 del 27 aprile 2022, in cui si specifica altresì che «*Per quanto concerne l'attività svolta all'estero richiesta dal requisito sub c), ... l'attività di docenza e ricerca non necessariamente deve essere stata svolta nei due anni immediatamente precedenti il rientro, essendo sufficiente che l'interessato, prima di rientrare in Italia, abbia svolto tali qualificate attività all'estero per un periodo minimo ed ininterrotto di almeno ventiquattro mesi. Per la docenza il periodo di ventiquattro mesi si ritiene compiuto se l'attività è stata svolta per due anni accademici continuativi*».

Seppur rientranti nella medesima tipologia di misure, finalizzate a promuovere lo stabilimento nello Stato di cittadini precedentemente espatriati e di stranieri, la *ratio* che le informa è in parte differente.

Esse prescindono infatti completamente dallo svolgimento di attività lavorativa o produttiva nel territorio dello Stato, con il relativo investimento di capitali e apporto di conoscenze/competenze, ma mirano più che altro ad attrarre la capacità di spesa e di consumo dei soggetti cui sono destinate, affidando l'incremento di gettito alla tassazione di redditi esteri che altrimenti non sarebbero soggetti alla giurisdizione nazionale e all'indotto creato dai maggiori consumi così generati<sup>54</sup>.

Per tale ragione, le misure di questa tipologia sono state prima di tutto rivolte agli individui con alte capacità patrimoniali (HNWI) e successivamente estese anche ai titolari di pensioni estere, adottando misure analoghe a quelle già presenti in altri paesi<sup>55</sup>.

Attualmente rientrano in questa tipologia l'imposta sostitutiva per i neo-residenti, disciplinato dall'art. 24-*bis* TUIR, e il regime per i neo-residenti pensionati, introdotto con il successivo art. 24-*ter*.

Seppur diverse nella modalità di tassazione previste, la particolarità principale di entrambe le misure è la possibilità di scelta lasciata al contribuente relativamente ai redditi di fonte estera da includere nell'agevolazione e quali invece lasciare soggetti al regime ordinario (c.d. *cherry picking clause*).

A ciò si aggiunge l'esenzione, in relazione ai redditi inclusi nell'opzione, dalle ulteriori imposte previste sugli *asset* detenuti all'estero, segnatamente IVIE e IVAFE, oltre all'esonero dagli obblighi di monitoraggio fiscale.

Nemmeno sul punto ad oggi si rinviene una significativa casistica a livello giurisprudenziale, nonostante i pronunciamenti della prassi siano decisamente numerosi.

Anche in questo caso, in termini numerici non sembra che i due regimi in parola siano stati oggetto di una larghissima diffusione: sulla base dei dati diffusi dal Ministero dell'Economia e delle Finanze relativamente all'anno 2020, essi hanno interessato complessivamente all'incirca 600 persone<sup>56</sup>. Si tratta dunque di misure che hanno ricevuto una buona dif-

<sup>54</sup> Tra cui, ad esempio, l'acquisto o la locazione di immobili, i rapporti di lavoro che potrebbero essere creati dai nuovi residenti, oltre all'incremento dei consumi ordinari legati alla vita quotidiana nel Paese.

<sup>55</sup> Tra cui il Regno Unito, il Portogallo, la Svizzera e la Francia.

<sup>56</sup> Cfr. *Statistiche sulle dichiarazioni fiscali analisi dei dati IRPEF anno d'imposta 2020*, cit., 19-20.

fusione, ma probabilmente inferiore a quelle che erano le reali aspettative al momento della loro introduzione, spesso causata dalle difficoltà di coordinamento con le misure convenzionali di cui si dirà in seguito.

### 1.3.1. *Imposta sostitutiva per i neo-residenti*

La misura in parola è stata introdotta con la Legge di bilancio 2017, che ha disposto l'inserimento dell'art. 24-*bis* nel Testo Unico delle imposte sui redditi<sup>57</sup> cui ha fatto seguito il Provvedimento dell'8.3.2017, contenente le disposizioni attuative e i primi chiarimenti sulla portata della norma.

In base ad essa, le persone fisiche che trasferiscono la residenza in Italia possono optare per l'applicazione di un'imposta sostitutiva in misura fissa sui redditi di fonte estera, a condizione che siano stati residenti in un altro paese per almeno nove dei dieci periodi d'imposta anteriori al trasferimento. In presenza dei medesimi presupposti, l'agevolazione può essere estesa anche ai familiari del neo-residente che ha effettuato l'opzione<sup>58</sup>.

L'opzione è esercitabile, tuttavia, anche dai soggetti che sono già residenti in Italia. In questo caso, ai fini della verifica del requisito temporale si considera anche il periodo d'imposta nel quale si è ottenuta la residenza (fiscale) italiana. Non deve invece tenersi conto degli eventuali periodi di minore durata già trascorsi nel Paese ogni qual volta, stante la durata limitata, non sono in grado di determinare lo spostamento della residenza fiscale ai fini della normativa nazionale (o convenzionale)<sup>59</sup>.

---

<sup>57</sup> Cfr. art. 1, co. 152, L. n. 232/2016. Si tratta quindi di un'agevolazione che *ab origine* è stata prevista come sistematica e non meramente temporanea, al contrario dei regimi per il rientro dei cervelli per i quali era stata inizialmente prevista un'applicazione limitata nel tempo.

<sup>58</sup> In proposito, l'Amministrazione ha precisato che «*Si tratta, in particolare, delle persone tenute all'obbligo degli alimenti elencate nell'articolo 433 del Codice civile, ossia il coniuge (nonché la persona con cui è stata stipulata un'unione civile, ai sensi della legge 20 maggio 2016, n. 76), i figli o, in mancanza, i discendenti più prossimi, i genitori o, in mancanza, gli ascendenti più prossimi, i generi e le nuore, il suocero e la suocera, i fratelli e le sorelle.*

*In questo modo, il legislatore ha voluto facilitare il trasferimento di interi nuclei familiari, per consentire una più diffusa e agevole fruizione del regime, potenziando la portata attrattiva della norma»,* cfr. Circ. n. 17/E/2020, cit. Per una disamina complessiva del regime, G. TURRI, *Le agevolazioni per attrarre in Italia cittadini ad alto reddito e ad elevata specializzazione*, in *Dir. prat. trib.*, 2018/6, 2755 ss.

<sup>59</sup> Nella Circ. n. 17/E/2020, cit. si fa ad esempio riferimento a quegli individui che abbiano trascorso in Italia periodi di studio o in distacco dall'estero, in quanto tali idonei a radicare nel Paese la residenza fiscale.

Ai fini dell'esercizio dell'opzione è previsto che il neo-residente presenti un apposito interpello<sup>60</sup> ai sensi dell'art. 11, comma 1, lettera *b*), dello Statuto dei diritti del contribuente, al fine di ottenere una risposta da parte dell'Agenzia delle Entrate sulla sussistenza dei presupposti per accedere al regime<sup>61</sup>.

Stante il carattere facoltativo, in caso di mancata presentazione dell'interpello, il neo-residente può ad ogni modo esercitare l'opzione con la semplice indicazione nella dichiarazione dei redditi relativa al primo periodo d'imposta in Italia ed effettuando il versamento in un'unica soluzione dell'imposta sostitutiva, entro il termine previsto per il pagamento del saldo delle imposte sui redditi.

Come già rilevato, è prevista la facoltà di escludere dall'applicazione dell'imposta sostitutiva i redditi prodotti in uno o più Stati esteri. In altri termini, sulla base di una valutazione di convenienza, il contribuente ha la possibilità di scegliere di assoggettare a tassazione ordinaria i redditi prodotti in determinate giurisdizioni (*cherry picking clause*). Tale scelta include necessariamente ogni tipologia di reddito proveniente dalla giurisdizione esclusa e si estende anche ai familiari eventualmente beneficiari dell'agevolazione, che hanno tuttavia la facoltà di integrarla in sede di adesione al regime.

La scelta effettuata in sede di opzione è modificabile anche successivamente, ma con la sola possibilità di aggiungere nuove giurisdizioni escluse, non il contrario<sup>62</sup>.

Per tutti redditi di fonte estera esclusi dall'ambito di applicazione dell'imposta sostitutiva troveranno, dunque, applicazione le norme ordinarie, nazionali e convenzionali, incluso il riconoscimento del credito per le imposte già versate all'estero ai sensi dell'art. 165 TUIR.

L'applicazione dell'agevolazione ha una durata massima di 15 anni, senza alcuna possibilità di proroga. Ai fini del calcolo di tale periodo ri-

<sup>60</sup> Ritenuto dall'Amministrazione non obbligatorio.

<sup>61</sup> All'interno dell'istanza dovranno quindi essere specificate tutte le circostanze di fatto, personali ed economiche, atte a dimostrare la *non residenza* in Italia nel periodo rilevante, l'indicazione dello Stato o degli Stati di residenza e l'elenco delle giurisdizioni escluse dall'opzione. Al fine di chiarire il contenuto essenziale dell'istanza di interpello il Prov. dell'8 marzo 2017 contiene un'apposita *check list* cui il contribuente dovrà fare riferimento nella predisposizione.

<sup>62</sup> In tal senso il Provvedimento 8.3.2017. Si consente, quindi, al contribuente la possibilità di aumentare il novero dei redditi di fonte estera soggetti a tassazione ordinaria, ma non di diminuirlo.

leva il momento in cui ha effettuato l'opzione il contribuente principale, con la conseguenza che, anche ove l'estensione ai familiari avvenga in un momento successivo, il termine del beneficio corrisponderà per tutti i soggetti coinvolti allo scadere del quindicesimo periodo d'imposta.

L'imposta sostitutiva è determinata nella misura fissa di 100 mila euro l'anno, per chi esercita l'opzione, ridotti a 25 mila euro per ciascuno dei familiari ai quali viene esteso il regime. Essa copre le imposte che sarebbero dovute dal neo-residente sui redditi di fonte estera, limitatamente agli Stati inclusi nell'opzione, ed è del tutto indipendentemente dall'effettivo importo dei redditi considerati.

Quanto all'ambito oggettivo di applicazione dell'agevolazione, l'art. 24-*bis* chiarisce che essa si applica ai redditi di fonte estera individuati in base all'art. 165, co. 2 TUIR, in base al quale essi vanno determinati «*sulla base di criteri reciproci a quelli previsti dall'articolo 23 per individuare quelli prodotti nel territorio dello Stato*», utilizzando una c.d. lettura a specchio.

Di conseguenza, sono compresi nell'agevolazione: i redditi di lavoro autonomo e dipendente prestato all'estero; il reddito d'impresa svolta all'estero, mediante stabile organizzazione; il reddito derivante da un immobile posseduto in uno Stato estero; gli interessi derivanti da conti correnti bancari corrisposti da soggetti non residenti; le plusvalenze realizzate con la cessione di partecipazioni non qualificate in società non residenti<sup>63</sup>.

In proposito, la principale esclusione contenuta nella norma riguarda le plusvalenze da cessione di partecipazioni qualificate detenute in società ed enti non residenti, realizzate nei primi cinque anni dal trasferimento in Italia, disposizione che ha evidentemente natura anti elusiva ed è volta ad evitare che un soggetto trasferisca solo temporaneamente la residenza al fine di beneficiare dell'agevolazione<sup>64</sup>.

---

<sup>63</sup> L'Amministrazione ha altresì chiarito che si considerano prodotti all'estero i redditi d'impresa prodotti all'estero pur in mancanza di una stabile organizzazione; gli interessi da conti correnti esteri e le plusvalenze derivanti dalla cessione di partecipazioni non qualificate in società quotate, di titoli non rappresentativi di merci e di certificati di massa negoziati in mercati regolamentati, dalla vendita o dal prelievo di valute estere da depositi e conti correnti esteri, secondo le soglie indicate dall'art. 67 TUIR. Cfr. Circ. n. 9/E del 5 marzo 2015 contenente chiarimenti sulla determinazione del credito d'imposta per i redditi di fonte estera.

<sup>64</sup> Sul tema, circa la possibilità che l'Amministrazione disapplichì la norma a fronte della verifica del carattere non elusivo del trasferimento S. BRUNELLO - P. RONCA - M. BARCELLONA, *Regime dei neo-residenti e capital gain su partecipazioni qualificate estere*, in *Corr. trib.*, 2020/11, 1008 ss.

L'esatta delimitazione dell'ambito oggettivo dell'agevolazione è l'aspetto affrontato nella maggioranza dei documenti di prassi che sono stati emessi dall'introduzione del beneficio<sup>65</sup>. Un aspetto particolarmente controverso ha interessato l'inclusione o meno nel regime dei redditi di capitale o dei redditi diversi di natura finanziaria nel caso in cui, a seguito del trasferimento nel Paese, il neo-residente ne affidi la gestione ad un intermediario/operatore finanziario residente<sup>66</sup>.

Quanto ai primi l'Amministrazione ha chiarito che tali redditi sono da considerarsi in ogni caso di fonte estera quando tra il neo residente e l'operatore nazionale si instaura un contratto di custodia, gestione, amministrazione e/o consulenza, sulla scorta del principio che tali redditi si considerano di fonte nazionale unicamente quanto l'impiego di capitale da cui derivano i proventi sia effettuato in Italia e che il pagamento dei proventi origini dallo Stato<sup>67</sup>.

Ad una soluzione in parte differente si è giunti invece con riguardo ai redditi diversi di natura finanziaria<sup>68</sup>, i quali secondo l'Amministrazione restano di fonte estera solo nel caso in cui il rapporto con l'intermediario nazionale sia di gestione individuale del portafoglio, amministrazione delle attività finanziarie con esecuzione degli ordini del cliente, consulenza finanziaria e monitoraggio degli investimenti. Diverso il caso in cui gli strumenti finanziari vengano depositati presso l'intermediario

---

<sup>65</sup> Per il commento di alcune delle posizioni assunte dall'amministrazione in sede di interpello C. QUARTANA, *Piani di incentivazione monetari e azionari transnazionali: risolti per neo residenti e lavoratori impatriati*, in *Il fisco*, 2020/13, 1215 ss.; R. CARDINALE - G. CARBONE, *Primi bilanci a cinque anni dall'entrata in vigore del regime neo-residenti*, in *Il fisco*, 2022/35, 3320 ss.; A. MAGLIARO - S. CENSI, *Criptovalute e territorialità: c'è spazio per una nuova chiave di lettura?*, in *Il fisco*, 2022/38, 3654 ss.

<sup>66</sup> La Resp. n. 12/E del 18 febbraio 2021 risponde sul punto ad una richiesta di consulenza giuridica formulata da AIPB, Associazione italiana private banking, commentata da C. QUARTANA - C. PIRRONI, *Soggetti "neo residenti": i servizi di investimento e intermediazione finanziaria*, in *Il fisco*, 2021/13, 1222 ss.

<sup>67</sup> Così la Resp. 12/E, cit. richiamando quanto già espresso con la Circ. n. 207/E del 26 ottobre 1999.

<sup>68</sup> In sede d'interpello l'Agenzia specifica «Per i titoli rappresentativi di una partecipazione in società non residenti, considerato che il termine "beni" deve intendersi riferito anche ai titoli di natura azionaria ed obbligazionaria, ai fini di individuarne il regime impositivo, occorre verificare se gli stessi si trovino o meno nel territorio dello Stato. Pertanto, sono rilevanti, le cessioni di partecipazioni in società non residenti qualora i titoli o i diritti rappresentativi della partecipazione stessa si trovino nel territorio dello Stato.

Relativamente ai titoli non aventi natura partecipativa, la norma non richiede che l'emittente sia un soggetto residente nel territorio dello Stato e, pertanto, sono imponibili le plusvalenze derivanti dalla cessione o rimborso di tali titoli anche se emessi all'estero (ad eccezione delle fattispecie espressamente escluse dalla norma), sempreché la cessione o il rimborso riguardi titoli che si trovano nel territorio dello Stato».

italiano, caso nel quale si ha lo spostamento della fonte nel territorio nazionale, con conseguente attrazione al regime di tassazione ordinaria.

Un'ulteriore particolarità è legata alla non operatività nel caso del soggetto neo-residente delle disposizioni in tema di esterovestizione<sup>69</sup>.

*In primis*, la prassi ha evidenziato che rientrano nel regime dell'imposta sostitutiva anche i redditi esteri posseduti dal neo-residente per interposta persona riconducibile alla fattispecie disciplinata dall'art. 37 del D.P.R. n. 600/73<sup>70</sup>.

In tal caso, l'imputazione diretta del reddito in capo al neo-residente verrebbe a sostituirsi all'applicazione la disciplina sull'esterovestizione per tutte quelle entità che diversamente sarebbero considerate residenti in Italia per effetto dell'art. 73 TUIR<sup>71</sup>.

Lo stesso accade nel caso di società estere, non interposte, ma dirette dall'Italia dal neo-residente: anche in quel caso l'Agenzia ritiene che per le particolari condizioni derivanti dall'applicazione del regime dei neo-residenti non consentano di attrarre in Italia la sede della società, essendo irrilevanti ai fini dell'art. 24-*bis* le modalità con cui il reddito estero viene prodotto. Diverso il caso in cui l'amministrazione della società estera sia condivisa anche con altri soggetti residenti in Italia e non beneficiari dell'agevolazione: in tali circostanze resta applicabile la disciplina sull'esterovestizione<sup>72</sup> e di conseguenza resta la possibilità di

---

<sup>69</sup> Cfr., Circ. n. 17/E, cit.

<sup>70</sup> Prevede la norma «*In sede di rettifica o di accertamento d'ufficio sono imputati al contribuente i redditi di cui appaiono titolari altri soggetti quando sia dimostrato, anche sulla base di presunzioni gravi, precise e concordanti, che egli ne è l'effettivo possessore per interposta persona*».

<sup>71</sup> Secondo la citata circolare «*nel caso in cui le entità estere interposte abbiano i requisiti per essere considerate residenti in Italia (ad esempio perché il luogo di direzione effettiva è ubicato nel territorio dello Stato) ai sensi dell'articolo 73 del TUIR, tale circostanza non assumerà alcuna rilevanza impositiva in capo all'entità estero-vestita, giacché l'interposizione determina l'attribuzione fiscale dei redditi direttamente in capo alla persona fisica che ne è l'effettivo possessore, secondo le modalità precedentemente delineate, ossia distinguendo tra redditi di fonte estera e di fonte italiana*».

<sup>72</sup> Si legge nella Circolare «*In simili ipotesi, la peculiare condizione soggettiva della persona fisica che ha optato per il regime di imposizione sostitutiva rende irrilevante ai fini impositivi l'attrazione in Italia, ai sensi dell'articolo 73 del TUIR, della residenza fiscale di entità estere, ove la stessa fosse fondata sul solo rapporto con il contribuente che fruisce dell'imposizione sostitutiva*».

Ciò in quanto il regime di cui all'articolo 24-*bis* del TUIR si disinteressa delle vicende che attengono all'entità operativa localizzata all'estero dove il reddito si intende prodotto, ivi incluse quelle attinenti alla gestione da parte del neo residente.

Ovviamente, qualora le entità estere siano gestite non soltanto dal soggetto neo residente, bensì anche da altri soggetti residenti in Italia e non rientranti nel regime di cui all'articolo 24-

attrarre residenza e reddito dell'ente all'interno della giurisdizione nazionale.

Seguendo la medesima *ratio* l'Amministrazione ritiene che, esclusivamente con riferimento ai redditi esteri inclusi nell'opzione, non trovino applicazione nemmeno le ulteriori disposizioni in tema di tassazione degli utili e delle plusvalenze provenienti da uno Stato a regime fiscale privilegiato<sup>73</sup> né quelle in tema di *controlled foreign companies* (CFC)<sup>74</sup>.

La disapplicazione del regime di tassazione per le plusvalenze derivanti dalla cessione di partecipazioni provenienti da paesi a fiscalità privilegiata non opera tuttavia per i primi cinque anni dal trasferimento della residenza in Italia in relazione alle partecipazioni qualificate che sono escluse *ex lege* dall'agevolazione.

L'esercizio dell'opzione comporta, quindi, la disapplicazione di tutte le norme antielusive previste dal regime ordinario per i redditi esteri presuntivamente considerati oggetto di manovre abusive che ne comporterebbero l'attrazione integrale a tassazione in Italia. Tale esclusione<sup>75</sup> viene giustificata per il fatto che l'imposta sostitutiva è determinata in misura fissa del tutto indipendente dall'effettiva entità del reddito: non influendo sull'ammontare dell'imposta dovuta è quindi sufficiente la loro inclusione nel novero dei redditi rientranti nell'opzione, senza che si ponga la necessità di una loro determinazione analitica, come invece accade nel regime ordinario.

Se la scelta appare in sé coerente con la struttura del regime, non può non notarsi come tale esclusione amplifichi ulteriormente il beneficio conseguente all'esercizio dell'opzione, consentendo, da un lato, di affrancare tali redditi con l'applicazione di un'imposta di misura potenzialmente molto inferiore a quella che sarebbe effettivamente dovuta e, dall'altro, di evitare l'applicazione delle eventuali sanzioni ad essa collegate<sup>76</sup>.

---

*bis del TUIR, i redditi delle medesime entità estere sono suscettibili di essere attratti a tassazione in Italia ai sensi dell'articolo 73 del TUIR».*

<sup>73</sup> Cfr. artt. 47, co. 4 e 68, co. 4 TUIR.

<sup>74</sup> Cfr. art. 167 TUIR.

<sup>75</sup> Di origine esclusivamente amministrativa, in quanto non prevista dall'art. 24-*bis* né dal successivo provvedimento attuativo.

<sup>76</sup> Si pensi, ad esempio, al caso dell'interposizione o dell'esterovestizione societaria la cui contestazione comporta per il contribuente ordinario non solo la ripresa a tassazione, ma altresì l'irrogazione delle sanzioni per omessa / infedele dichiarazione. Ovviamente tale considerazione viene mitigata dal fatto che, in astratto, in assenza dell'incentivo al trasferimento in Italia rappresentato dal regime dei neo-residenti quei redditi non sarebbero comunque imponibili nel Paese. Ciò non toglie che le misure antielusive in questione – si pensi alla disciplina CFC – sono previste in modo analogo dalla maggior parte degli ordinamenti, per cui l'adesione al regime italiano ed il conseguente affrancamento di tali redditi mediante l'applicazione dell'opzione rappresenta un vantaggio.

L'adesione al regime dell'imposta sostitutiva comporta, infine, l'esonero dall'obbligo di monitoraggio fiscale riguardante le attività e gli investimenti esteri detenuti negli Stati ricompresi nell'opzione.

Del pari, in relazione alle medesime giurisdizioni, è prevista l'esenzione dal pagamento dell'imposta sul valore degli immobili detenuti all'estero (IVIE) e dell'imposta sul valore dei prodotti finanziari, dei conti correnti e dei libretti di risparmio (IVAFE).

Analoga esenzione è prevista per l'imposta sulle successioni e sulle donazioni, le quali nel periodo di applicazione dell'imposta sostitutiva sono applicabili unicamente sui beni presenti in Italia e negli Stati esclusi dall'opzione.

### 1.3.2. *I pensionati neo-residenti trasferiti nel Sud Italia*

Regime in gran parte analogo è quello introdotto con la Legge n. 145 del 30 dicembre 2018 (Legge di bilancio 2019) e oggi disciplinato dall'art. 24-ter TUIR in favore dei neo-residenti titolari di un trattamento pensionistico erogato da un ente non residente. L'accesso all'agevolazione è consentito unicamente ai pensionati che trasferiscono la residenza fiscale in un Comune con meno di ventimila abitanti nelle Regioni del Mezzogiorno<sup>77</sup>, in uno dei Comuni colpiti dai sismi nel periodo dal 24 agosto 2016 al 18 gennaio 2017<sup>78</sup> indicati in apposti elenchi o in uno dei Comuni interessati dagli eventi sismici del 6 aprile 2009<sup>79</sup>.

La norma prevede anche per i pensionati neo-residenti un'imposta sostitutiva determinata in questo caso con l'applicazione di un'aliquota agevolata del 7% ai redditi esteri di qualsiasi natura maturati nelle giurisdizioni incluse nell'opzione.

L'imposta è quindi effettivamente parametrata all'importo complessivo dei redditi esteri che il neo-residente dovrà dichiarare in modo analitico al momento di esercizio dell'opzione e in tutti gli anni successivi<sup>80</sup>.

---

cazione dell'imposta forfettaria potrebbe potenzialmente offrire benefici anche con riferimento al paese di precedente residenza.

<sup>77</sup> Segnatamente, Abruzzo, Molise, Campania, Puglia, Basilicata, Calabria, Sardegna e Sicilia. La limitazione rivela l'intenzione del Legislatore di favorire la ripresa economica di alcune zone del Paese più svantaggiate attraverso l'aumento dei consumi da parte di soggetti aventi una rilevante capacità di spesa.

<sup>78</sup> Si fa riferimento alla serie di terremoti che hanno interessato il centro Italia nel periodo 2016/2017, in particolare le zone interne di Lazio, Umbria e Marche.

<sup>79</sup> Terremoto dell'Aquila.

<sup>80</sup> Per una panoramica sul regime in parola a qualche anno dalla sua introduzione

Altre importanti differenze rispetto all'imposta per i neo-residenti sono:

- i) il periodo rilevante di *non residenza* anteriore al trasferimento, ridotto a cinque anni;
- ii) la durata massima, fissata in questo caso a dieci anni;
- iii) la mancata previsione della possibilità di estendere il regime al coniuge che potrà quindi goderne unicamente nel caso in cui integri personalmente i requisiti richiesti;
- iv) la necessità che fra l'Italia e lo Stato di provenienza esista un accordo di cooperazione amministrativa;
- v) la mancata previsione, nemmeno in via facoltativa, della presentazione dell'istanza di interpello;
- vi) l'assenza di esenzione dalle imposte di successione e donazione.

Devono invece considerarsi valide anche in questo caso le osservazioni circa il perimetro oggettivo di applicazione dell'agevolazione, in termini di individuazione dei redditi esteri<sup>81</sup>.

L'art. 24-ter è del resto del tutto analogo alla norma che lo precede, stabilendo che la natura estera del reddito vada determinata sulla base dell'art. 165 TUIR e, quindi, dalla lettura a specchio del dettato dell'art. 23.

Più controversa si è rivelata la specificazione delle prestazioni pensionistiche rilevanti ai fini dell'integrazione del presupposto.

Ferma è l'esclusione della rilevanza di trattamenti pensionistici erogati dall'INPS o da enti privati italiani<sup>82</sup> i quali, da un lato, non consentono l'accesso al regime, e dall'altro, ove cumulati con pensioni estere rilevanti, resteranno in ogni caso soggetti all'ordinario regime nazionale<sup>83</sup>.

---

A. CROSTI - S. VIGNOLI, *Riduzione del carico fiscale per i pensionati esteri trasferiti al Sud: ne è valsa la pena?*, in *Il fisco*, 2022/16, 1553.

<sup>81</sup> In tal senso, la Circ. n. 21/E del 17 luglio 2020 rinvia in gran parte alle specificazioni contenute nella precedente Cir. n. 17/E, cit. in particolare con riferimento al tema degli interessi percepiti su conti correnti bancari e delle plusvalenze derivanti dalla cessione di partecipazioni non qualificate in enti non residenti. Deve tuttavia evidenziarsi che l'art. 24-ter non contiene un'espressa esclusione dall'imposta sostitutiva delle plusvalenze derivanti dalla cessione di partecipazioni qualificate nel primo quinquennio dal trasferimento. Se ne deduce che, in questo caso, anche tali proventi vadano inclusi tra i redditi esteri rilevanti e quindi assoggettati all'aliquota del 7%.

<sup>82</sup> Cfr., ad esempio, le risposte a interpelli n. 351 e n. 353 del 29 agosto 2019.

<sup>83</sup> Così le Resp. n. 280 del 27 agosto 2020, n. 170 del 10 marzo 2021, n. 559 del 24 novembre 2020.

In prima battuta, l'Agenzia ha chiarito che sulla base del dettato normativo «*Rientrano in tale nozione di redditi da pensione anche tutti quegli emolumenti dovuti dopo la cessazione di un'attività lavorativa, che trovano genericamente la loro causale anche in un rapporto di lavoro diverso da quello di lavoro dipendente (ad esempio, il trattamento pensionistico percepito da un ex titolare di reddito di lavoro autonomo).*

*L'espressione normativa "le pensioni di ogni genere" porta a considerare ricomprese nell'ambito di operatività del citato comma 2 dell'articolo 49 del TUIR anche tutte quelle indennità una tantum (si pensi alla capitalizzazione delle pensioni) erogate in ragione del versamento di contributi e la cui erogazione può prescindere dalla cessazione di un rapporto di lavoro»<sup>84</sup>.*

Anche successivamente, diversi sono i documenti di prassi che hanno esaminato le caratteristiche delle pensioni estere al fine di stabilirne la possibile inclusione nel regime.

La disamina condotta dall'Amministrazione nei casi che le sono stati sottoposti pone in luce la necessità che le erogazioni, provenienti da enti pubblici o privati, abbiano in ogni caso natura previdenziale e siano, ad esempio, collegate al raggiungimento di una determinata soglia anagrafica o discendano dalla cessazione di un'attività lavorativa<sup>85</sup>.

Analogamente al regime dei neo-residenti, anche per i pensionati è previsto l'esonero dall'obbligo di monitoraggio fiscale riguardante le attività e gli investimenti detenuti nei Paesi compresi nell'opzione, unitamente all'esenzione dal pagamento delle imposte sul valore degli immobili detenuti all'estero (IVIE) sul valore dei prodotti finanziari, dei conti correnti e dei libretti di risparmio (IVAFE).

Con riferimento a tale regime, non è stata invece fornita alcuna indicazione circa la disapplicazione delle diverse norme antielusive prevista nel caso dei neo-residenti. Nel caso di specie deve ritenersi che, essendo l'imposta determinata in maniera proporzionale all'ammontare dei redditi esteri inclusi nell'opzione, l'esclusione dell'operatività di tali norme sia da scartare, essendo interesse dell'Erario giungere ad una corretta determinazione dei redditi in questione, che sia per assoggettarli a tassazione interna ordinaria o per calcolare l'imposta sostitutiva sul reddito estero.

---

<sup>84</sup> Cfr. Circ. n. 21/E *cit.*

<sup>85</sup> Sono state quindi considerate ammissibili anche le pensioni integrative e complementari (cfr. Risp. n. 462 del 7 luglio 2021 e n. 616 del 20 settembre 2021), ma non quelle erogate da un fondo privato inglese esigibili in qualsiasi momento (cfr. Risp. n. 150 del 23 marzo 2022).

Infine, non è prevista alcuna esenzione dall'imposta sulle successioni e donazioni, per le quali quindi, pur in presenza dell'opzione per la tassazione sostitutiva, troverà applicazione il regime ordinario<sup>86</sup>.

## 2. *Criticità dei regimi di attrazione*

I regimi sin qui descritti non sono sicuramente una peculiarità italiana, anzi a ben vedere l'Italia su molti fronti è uno degli Stati che è arrivato più lentamente all'introduzione di specifici regimi fiscali chiaramente mirati ad incentivare il trasferimento nel Paese di soggetti non residenti.

Se confrontate con altre disposizioni adottate nel contesto europeo, infatti, le misure nazionali riprendono molte delle caratteristiche dei regimi che l'hanno preceduta, nel tentativo probabilmente di ovviare alle criticità altrove già emerse e massimizzare i benefici e l'adesione a tali agevolazioni.

Come già accennato, tuttavia, l'obiettivo non è stato pienamente centrato e le criticità legate alle caratteristiche e alle modalità applicative delle misure tuttora permangono, sia sotto un profilo più strettamente tecnico/pratico, come si è brevemente ricostruito nei paragrafi che precedono, sia da un punto di vista sistematico e di coordinamento non solo con i principi generali dell'ordinamento tributario nazionale, ma anche con le norme convenzionali ed europee.

Tutte le misure esaminate sono in qualche modo accomunate dai medesimi profili controversi, in alcuni casi più evidenti che in altri.

### 2.1. *Profili costituzionali*

Sul piano nazionale le principali critiche che hanno investito i regimi attrattivi si muovono nel solco della violazione dei principi costituzionali di uguaglianza fiscale e capacità contributiva.

Ciò che in particolare si contesta a tali misure, soprattutto al regime dei neo-residenti, è il fatto di introdurre una potenziale discriminazione tra i contribuenti residenti che, pur se nella stessa condizione, vengono sottoposti a regimi fiscali assolutamente differenti, con agevolazioni rilevanti riservate ai soli nuovi residenti.

---

<sup>86</sup> Con la conseguenza di attrarre a tassazione tutti i beni, ovunque detenuti, facenti parte dell'asse ereditario, fatta salva l'eventuale applicazione di una convenzione contro le doppie imposizioni in materia di imposte di successione, ove presente.

Se è senza dubbio vero che qualsiasi misura agevolativa introduce di per sé differenziazioni (e potenziali discriminazioni) tra i contribuenti che ne possono beneficiare e quelli che ne restano esclusi<sup>87</sup>, è altrettanto consolidato il principio secondo cui esse sono giustificate, e quindi legittime su un piano costituzionale, solo nella misura in cui siano motivate da interessi altrettanto tutelati dall'ordinamento e, soprattutto, rispettino un canone di proporzionalità e ragionevolezza<sup>88</sup>.

È soprattutto questa la prospettiva dalla quale i regimi attrattivi sin qui descritti sono stati ripetutamente scrutinati, in particolare dalla dottrina<sup>89</sup>, sin dalla loro introduzione.

---

<sup>87</sup> Ben riassume tale consolidato orientamento F. FARRI, *Flat tax per neo-residenti: i dubbi permangono*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2017/1, 94 ss. «è bene premettere come sia caratteristica propria di ogni regime agevolativo il prevedere un trattamento differenziato rispetto alla generalità dei casi e che, come evidente, ciò non costituisca di per sé motivo di illegittimità costituzionale del regime agevolativo stesso: i principi di uguaglianza e di capacità contributiva, infatti, non impediscono di rinvenire profili di diversità sostanziale in determinate situazioni fattuali, che pur si presentino identiche sotto altri profili, né di stabilire conseguentemente una diversa misura del concorso alle pubbliche spese che sia coerente con i profili di diversità sostanziale rinvenuti. In specie, nei casi in cui attengano a valori estrinseci rispetto alla stessa capacità contributiva, detti profili di diversità sostanziale possono incidere sul riparto delle pubbliche spese laddove siano espressivi di valori che il legislatore abbia titolo, nella sua discrezionalità, a contemperare con il principio di capacità contributiva: deve trattarsi, pertanto, di valori che non solo siano meritevoli di apprezzamento da parte dell'ordinamento ma anche e specificamente che siano riconducibili a un principio costituzionale di rango almeno pari a quello di capacità contributiva».

<sup>88</sup> Costante è l'orientamento della Corte costituzionale per cui «sebbene il legislatore goda, in astratto, di ampia discrezionalità, pur con il limite della non arbitrarietà, nell'identificare gli indici di capacità contributiva, questa discrezionalità si riduce laddove sul piano comparativo vengano in evidenza, in concreto, altre situazioni in cui lo stesso legislatore, in difetto di coerenza nell'esercizio della stessa, ha effettuato scelte impositive differenziate a parità di presupposti.

*In questi casi, infatti, viene in causa il principio dell'eguaglianza tributaria, desumibile dal combinato disposto degli artt. 3 e 53 Cost., che nella giurisprudenza di questa Corte è stato all'origine di alcune tra le più significative pronunce di incostituzionalità in materia tributaria, tra le quali la sentenza n. 10 del 2015, secondo cui "ogni diversificazione del regime tributario, per aree economiche o per tipologia di contribuenti, deve essere supportata da adeguate giustificazioni, in assenza delle quali la differenziazione degenera in arbitraria discriminazione" (sostanzialmente nello stesso senso, sentenze n. 104 del 1985, relativa agli emolumenti arretrati per lavoro dipendente, e n. 42 del 1980, in tema di imposta locale sui redditi)» cfr. C. cost., sent., n. 288/2019.*

<sup>89</sup> Tra i principali contributi, senza pretesa di esaustività, si segnalano L. PEVERINI, *Sulla legittimità costituzionale dell'art. 24 bis Tuir e sulla possibilità di differenziare il concorso alle spese pubbliche da parte dei residenti in funzione del grado di collegamento con il territorio*, cit.; D. STEVANATO, *Il regime fiscale dei "neo-residenti" come agevolazione selettiva in conflitto con i principi costituzionali e regole europee*, in *Novità fiscali*, 2020/7, 436 ss.; R. SCHIAVOLIN, *Sulla costituzionalità dell'imposta sostitutiva italiana per i cd. "neo-residenti"*, in *Novità fiscali*,

Poche se non del tutto assenti sono le critiche in tal senso nei confronti dei regimi che favoriscono il rientro o lo stabilimento nel Paese attraverso una parziale detassazione del reddito di fonte nazionale.

Come si è visto, essi mantengono infatti una struttura coerente con l'ordinaria IRPEF, operando unicamente sulla riduzione della base imponibile: in tal modo viene mantenuta un'imposizione di per sé progressiva e parametrata al reddito effettivamente percepito dal beneficiario. Oltre a ciò, né il regime per gli impatriati né quello specifico per docenti e ricercatori derogano al principio della tassazione sulla base del reddito mondiale, lasciando inalterata la tassazione sui redditi esteri.

Il rispetto del principio di capacità contributiva è quindi garantito, seppur la forte riduzione della base imponibile può creare disparità di trattamento, potenzialmente lesive dell'uguaglianza tributaria se ritenute sproporzionate rispetto alla *ratio* che informa le norme in questione.

Tale profilo si affievolisce fino a scomparire nel caso dei benefici per docenti e ricercatori, rispetto ai quali la volontà di favorire il rimpatrio o il trasferimento di individui con grandi capacità e specializzazioni in grado di contribuire allo sviluppo del Paese viene generalmente ritenuta una motivazione più che sufficiente a giustificare la disparità di trattamento con soggetti nella medesima posizione che già si trovino in Italia.

In parte diversa si ritiene debba essere, oggi, la valutazione sul regime degli impatriati, soprattutto alla luce della sua estensione anche ad individui privi di particolari professionalità o titoli di studio, come invece prevedevano la formulazione originaria della norma e il precedente regime dei *contro-esodati*.

In tal senso, l'eliminazione di quel particolare presupposto soggettivo per l'accesso al beneficio rende più discutibile la differenziazione tra residenti nuovi o di ritorno e contribuenti nazionali di lungo corso, nella misura in cui il semplice fatto di provenire da un altro Stato o

---

2018/10, 435 ss.; G. SALANITRO, *Profili sistematici dell'imposta sostitutiva per le persone fisiche che trasferiscono la residenza in Italia (cd. flat tax per neo-residenti)*, in *Riv. dir. trib.*, 2018/1, 53 ss.; P. MASTELLONE, *Il ventaglio dei regimi fiscali per attrarre soggetti ad "alta capacità" intellettuale, lavorativa, sportiva e... contributiva: pianificazione successoria e compatibilità con le regole europee*, cit.; A. DELLA CARITÀ - E.A. PALMITESSA, *I regimi fiscali italiani per attrarre capitale umano: concorrenza fiscale vs. eguaglianza tributaria*, in *Fisc. comm. int.*, 2020/8-9, 20 ss.; E. DELLA VALLE - E. INNOCENZI, *Chiarimenti sull'imposta sostitutiva per le persone fisiche neo-residenti, ma i dubbi di costituzionalità restano*, in *Il fisco*, 2017/29, 2822 ss.; F. FARRI, *Flat tax per neo-residenti: i dubbi permangono*, cit.

avervi trascorso in un periodo – che potrebbe essere anche di soli 24 mesi – e la volontà del Legislatore di attrarre nuovi lavoratori non rappresentano un elemento sufficiente a giustificare una simile disparità di trattamento<sup>90</sup>.

Ciò anche alla luce del fatto che, agendo le agevolazioni in parola solo sul piano della base imponibile, i beneficiari hanno parimenti accesso alle disposizioni ordinarie in tema di oneri deducibili e di detrazioni per carichi di famiglia o tipologia di reddito<sup>91</sup> con l'effetto di potenziare il beneficio riconosciuto dal regime.

Ulteriore aspetto critico è quello della durata dell'agevolazione che, seppur riducendosi all'esenzione della metà del reddito in caso di eventuale proroga, può arrivare sino a dieci anni dall'acquisizione della residenza italiana.

Anche in questo caso è evidente la *ratio* della disposizione che mira a rendere stabile il trasferimento e il radicamento di attività economiche e lavorative in Italia. Nonostante ciò, consentire l'estensione del regime per il solo fatto di aver acquistato un immobile o in ragione dei carichi di famiglia, crea una disparità nei confronti del contribuente residente che, superato il primo periodo di trasferimento, difficilmente può essere ritenuta proporzionale all'obiettivo che la norma si prefigge<sup>92</sup>. Considerazioni analoghe valgono anche con riferimento al regime per docenti e ri-

---

<sup>90</sup> Si pensi, ad esempio, al confronto tra un contribuente impatriato che stabilisca la residenza in una regione del Mezzogiorno e un contribuente da sempre lì residente. A parità di formazione, occupazione e reddito, la sproporzione che si crea a livello impositivo raggiunge un livello difficilmente giustificabile.

<sup>91</sup> Già la Circ. n. 17/E, cit. ha infatti chiarito che «*Dal reddito complessivo, ridotto per effetto del beneficio fiscale, sono scomputati gli oneri deducibili di cui all'articolo 10 del TUIR, e dall'imposta dovuta le detrazioni per carichi di famiglia (articolo 12 del TUIR) e per tipologia di reddito (articolo 13 del TUIR)*». Tale facoltà, ad esempio, non è riconosciuta al residente che adotti il regime forfettario, al quale, a fronte dell'applicazione dell'imposta forfettaria, non è consentita la deduzione degli oneri (esclusi i contributi previdenziali) né altri tipi di detrazioni, fatta eccezione per i carichi di famiglia. Se la *ratio* di tale scelta è comprensibile nella misura in cui a fronte di un regime particolarmente favorevole il Legislatore limita la possibilità di ulteriori riduzioni di imponibile e imposta, la diversa scelta operata nei confronti dei soggetti che beneficiano di un regime attrattivo non appare coerente né giustificabile sulla sola base del fatto che la tassazione, seppur ridotta, avviene su base ordinaria con solo abbattimento della base imponibile.

<sup>92</sup> Superato il primo periodo di cinque anni dal trasferimento in Italia deve ritenersi che le differenze rispetto al contribuente stabilmente residente vengano meno. Non appare quindi giustificato il riconoscimento di un così consistente beneficio per un ulteriore quinquennio, soprattutto ove motivato dai carichi di famiglia dell'impatriato che, sul piano fiscale, sono già riconosciuti attraverso l'applicazione delle ordinarie disposizioni IRPEF.

cercatori che, in presenza delle medesime condizioni, può arrivare a coprire un periodo di tredici anni<sup>93</sup>.

Poste le giustificate ragioni dell'attribuzione dell'incentivo al momento del trasferimento e per i primi periodi d'imposta successivi, più difficilmente ammissibile appare un prolungamento così consistente, arrivando ad estendere il beneficio a periodi d'imposta in cui ormai tutte le differenze con un contribuente stabilmente residente in Italia sono venute meno e, a ben vedere, il *cervello rientrato* dovrebbe considerarsi acquisito e parificato agli altri contribuenti, senza necessità di utilizzare la leva fiscale per trattenerlo.

Come sottolineato dalla maggior parte dei commentatori, siffatte criticità crescono in maniera esponenziale quando si affronta il regime dei neo-residenti che, per le sue particolarità, è in grado di attribuire benefici molto significativi non solo in relazione ai redditi di fonte estera soggetti all'imposta sostitutiva, ma anche sul piano della tassazione dei redditi di fonte nazionale.

Diversi sono gli aspetti criticati.

In primo luogo, con riferimento alla tassazione dei redditi esteri, inegabilmente l'imposta sostitutiva è del tutto svincolata dai canoni di capacità contributiva e progressività, essendo determinata in misura fissa e del tutto indipendente dalla base imponibile cui dovrebbe riferirsi<sup>94</sup>.

Per di più, il fatto che si preveda la facoltà di scegliere quali redditi includere nell'opzione e quali lasciare soggetti ad imposizione ordinaria la rende un'imposta del tutto avulsa dal sistema dell'imposizione sul reddito nel quale vorrebbe collocarsi<sup>95</sup>. Quanto meno in relazione ai redditi

---

<sup>93</sup> Anche in questo caso è ben comprensibile la *ratio* della norma che mira ad incentivare la stabilità del trasferimento delle eccellenze nel territorio dello Stato, ma prolungare in modo così consistente la durata del beneficio nemmeno in tale prospettiva appare realmente proporzionale all'obiettivo.

<sup>94</sup> Ciò determina a ben vedere non solo una potenziale disparità di trattamento rispetto al contribuente già residente, ma anche tra gli stessi neo-residenti tenuti a versare la medesima imposta indipendentemente dall'importo complessivo dei redditi esteri detenuti.

<sup>95</sup> Di contrario avviso L. PEVERINI, cit., 694 ss. per il quale la corretta interpretazione del regime dei neo-residenti ne escluderebbe la natura agevolativa, dovendolo piuttosto qualificare come una misura sistematica che introduce uno specifico regime di imposizione su una tipologia di contribuenti la cui peculiarità risiederebbe proprio nella *novità* della residenza, sintomo di un più flebile collegamento con l'ordinamento. Secondo l'Autore, siffatta ricostruzione renderebbe la misura esente da qualsiasi *vulnus* sul piano costituzionale, andando ad interessare una situazione oggettivamente differente da quella del residente stabile. Della stessa opinione anche P. MASTELLONE, cit., 54 ss. Per contro, fortemente critico con questa ricostruzione, D. STEVANATO, cit., 440 ss.

esteri, al neo-residente viene infatti offerta un'imposizione sui redditi *à la carte* che può essere modulata da ciascuno in base ad una mera scelta di convenienza economica, ben diversa dalle limitatissime possibilità di derogare all'imposizione *standard* concessa ad un contribuente ordinario.

Del pari, l'esenzione dalle imposte patrimoniali sui beni detenuti all'estero e l'esonero dal monitoraggio fiscale hanno un effetto moltiplicatore del beneficio che il regime consente.

La disciplina introdotta influisce, inoltre, sulla tassazione dei redditi di fonte nazionale con un effetto che esula dalla *ratio* stessa della norma.

Come è stato correttamente sottolineato, infatti, l'esclusione (anche figurativa) dei redditi esteri inclusi nell'opzione dal calcolo del reddito complessivo ai fini IRPEF consente un abbattimento di imponibile e, quindi, di aliquota che finisce per ridurre in modo significativo anche l'eventuale carico fiscale sul piano esclusivamente nazionale, permettendo anche in questo caso l'accesso a deduzioni e detrazioni che con l'applicazione del regime ordinario non sarebbero probabilmente state accessibili<sup>96</sup>.

In tal senso, la sensibile riduzione dell'imponibilità dei redditi di fonte interna al pari della tassazione sostitutiva sui redditi esteri rappresenta una deroga senz'altro discutibile al principio di capacità contributiva e a quello della tassazione del reddito mondiale, creando una differenziazione tra contribuenti che sia trovano nella medesima condizione – essere fiscalmente residenti in Italia e possedere redditi esteri – che appare tanto più criticabile quanto più priva di una ragione (anche extra fiscale) che rappresenti in qualche modo un interesse tutelato dall'ordinamento.

Ciò in quanto, come evidenziato in precedenza, l'adesione al regime non prevede né impone che il neo-residente effettui investimenti o avvii una qualche attività produttiva nel Paese.

---

<sup>96</sup> In tal senso E. DELLA VALLE - E. INNOCENZI, *Chiarimenti sull'imposta sostitutiva per le persone fisiche neo-residenti, ma i dubbi di costituzionalità restano*, cit., 2826; D. STEVANATO, cit., 437; R. SCHIAVOLIN, *Sulla costituzionalità dell'imposta sostitutiva italiana per i cd. "neo-residenti"*, cit., 445 ss., il quale acutamente sottolinea «Veniamo infine ad alcuni aspetti del regime sostitutivo contestati perché in sé irragionevoli. Uno di essi riguarda l'irrelevanza dei redditi sottoposti a tale prelievo per individuare le aliquote IRPEF da applicare a quelli prodotti in Italia e per riconoscere deduzioni e detrazioni. In tal modo, neo-residenti con redditi esteri enormi, ma provenienti di fonte italiana di scarsa entità potrebbero giovare di un trattamento previsto per contribuenti dal basso reddito complessivo. [...] Di certo, una disciplina pensata per gli HNWI che consente le distorsioni sopra indicate appare incoerente con il sistema della tassazione reddituale; né mi sembra possibile che il legislatore volesse invogliare i nababbi a trasferirsi in Italia anche offrendogli il beffardo piacere di approfittare del trattamento previsto per i non abbienti».

Nonostante quindi la prevedibile intenzione del Legislatore fosse quella di attrarre in Italia nuovi residenti (particolarmente facoltosi) e con essi nuovi capitali da immettere nell'economia nazionale anche attraverso un aumento dei consumi<sup>97</sup>, la mancanza di una previsione in tal senso rende difficilmente giustificabili, soprattutto sotto il profilo della proporzionalità, le profonde differenze di trattamento fiscale cui va incontro il contribuente stabilmente residente che possieda pari redditi di fonte estera, soggetti ad imposizione ordinaria<sup>98</sup>.

Rilievi in parte analoghi possono applicarsi anche al diverso regime per i pensionati che, pur prevedendo un'imposta proporzionale effettivamente collegata alla consistenza dei redditi di fonte estera, potrebbe anch'esso consentire sul piano nazionale ulteriori benefici, connessi al livello di reddito imponibile, cui il soggetto residente in pari condizioni non avrebbe accesso<sup>99</sup>. In tal caso, tuttavia, la chiara finalità della norma di incentivare lo sviluppo di particolari aree del Paese attraverso l'arrivo di popolazione nuova – e potenzialmente benestante – sembra maggiormente idonea a giustificare la misura su un piano di legittimità costituzionale.

## 2.2. *Profili eurounitari: non discriminazione, divieto di aiuti di stato e compatibilità con il Codice di Condotta UE*

Meno problematico appare il coordinamento di tali misure con le norme di fonte europea, quanto meno sotto il profilo del divieto di discriminazione in ragione della cittadinanza.

Come già evidenziato, l'accesso ai regimi attrattivi in parola prescinde dalla cittadinanza del soggetto che si trasferisce in Italia, essendo così indifferentemente applicabili tanto ai cittadini italiani quanto a quelli provenienti da un altro Stato membro.

In tal senso, il diverso profilo della potenziale discriminazione inversa, ovvero il trattamento più favorevole riservato al non cittadino, interessando una situazione che si rivela meramente interna, non rileva ai fini del rispetto dei principi dettati a livello unionale<sup>100</sup>.

<sup>97</sup> Il regime fiscale per i neo-residenti è stato introdotto contemporaneamente alle misure di riconoscimento agevolato del visto per gli investitori, cfr. *retro* nota 3.

<sup>98</sup> Disparità nel livello impositivo difficilmente colmabili solo attraverso il riconoscimento del credito per le imposte estere, soprattutto nella misura in cui l'esclusione dei redditi esteri dalla base imponibile di cui gode il neo-residente influisce, come si è detto, anche sulla tassazione di quelli di fonte nazionale.

<sup>99</sup> Benefici dettati non solo dall'aliquota modesta applicata ai redditi esteri, ma anche alla riduzione (meramente figurativa) del reddito soggetto a tassazione ordinaria.

<sup>100</sup> Per una più ampia disamina di questo profilo, S. VORPE, *I privilegi fiscali per le per-*

Qualche perplessità potrebbe sollevare la nuova formulazione dell'art. 16 che disciplina il regime degli impatriati, laddove ha eliminato il necessario possesso di un determinato titolo di studio o di una particolare esperienza professionale, mantenendo tuttavia il rinvio alla precedente disciplina dei *contro esodati* per l'individuazione dei cittadini europei cui è applicabile il regime.

Se, per effetto di tale rinvio, si volesse ritenere la disposizione incondizionata applicabile al solo cittadino italiano in precedenza espatriato, potrebbe allora farsi strada una potenziale violazione del divieto di discriminazione nella misura in cui l'accesso al beneficio per il cittadino straniero sarebbe soggetta a condizioni più limitanti, in assenza di una oggettiva ragione di distinzione tra le due situazioni<sup>101</sup>. Come già evidenziato, è tuttavia preferibile intendere tale rinvio come lo strumento di coordinamento utilizzato dal Legislatore per consentire ai *contro-esodati* il passaggio al nuovo regime che lo avrebbe interamente sostituito.

Restando nel campo dell'imposizione personale, altrettanto facilmente possono essere superate le eventuali obiezioni sulla compatibilità con la disciplina degli aiuti di stato, per sua natura destinata alla sfera dell'impresa<sup>102</sup>.

Essa, infatti, non assume sicuramente alcun rilievo con riferimento al regime per docenti e ricercatori né in tutti i casi in cui le agevolazioni interessano redditi di lavoro dipendente<sup>103</sup> e redditi di fonte estera non direttamente collegati all'esercizio di un'attività economica<sup>104</sup>.

---

*sone facoltose secondo il diritto svizzero, italiano ed euro-unitario*, Lugano, 2021; R. SCHIAVOLIN, *Sulla costituzionalità dell'imposta sostitutiva italiana per i cd. "neo-residenti"*, cit., 440; G. SALANITRO, *Profili sistematici dell'imposta sostitutiva per le persone fisiche che trasferiscono la residenza in Italia (cd. flat tax per neo-residenti)*, cit., 84 ss.; P. MASTELLONE, cit., 6 ss.

<sup>101</sup> In questa prospettiva, la previsione di condizioni più stringenti per il cittadino extra-europeo, quand'anche finisse per essere discriminatoria, non assume alcuna rilevanza. Diverso invece il caso del cittadino europeo che, a parità di condizioni e quindi in assenza di una particolare qualifica o specializzazione, pur trasferendo la residenza in Italia per intraprendere un'attività lavorativa non potesse avere accesso al beneficio, a differenza dell'espatriato di rientro dopo un periodo trascorso all'estero.

<sup>102</sup> In tema di aiuti di stato in materia fiscale, A. QUATTROCCHI, *Gli aiuti di stato nel diritto tributario*, Padova, 2020, 53 ss.

<sup>103</sup> Salva l'eventualità di volerli considerare aiuti indiretti all'impresa che beneficia delle loro prestazioni, potenzialmente avvantaggiata dalla possibilità di assumere un certo tipo di personale attratto in Italia dal più favorevole regime fiscale, sostenendo un costo inferiore. Sul punto cfr. E.A. PALMITESSA, *I regimi speciali per "lavoratori impatriati" e "neo-residenti", tra forme di competizione fiscale e vincoli europei in materia di concorrenza*, in *Novità fiscali*, 2020/8, 522 ss.

<sup>104</sup> Rileva una potenziale criticità del regime dei non residenti sotto questo aspetto in

Considerazioni in parte differenti possono essere svolte riguardo al regime degli impatriati, oggi esteso anche ai redditi di lavoro autonomo e d'impresa. Seppur con tutte le precisazioni già svolte, l'abbattimento dell'imponibile garantito dal regime potrebbe infatti creare un vantaggio competitivo all'impatriato professionista o imprenditore rispetto a *competitors* che non possono avere accesso al regime.

Nonostante sia opinione maggioritaria che il regime degli impatriati non possa in ogni caso costituire una forma di aiuto di stato vietata dall'ordinamento comunitario<sup>105</sup>, depone in senso contrario il fatto che, nell'ambito del precedente regime dei contro-esodati – confluito e assorbito da quello attualmente vigente – lo stesso Legislatore avesse specificato che la misura trovava applicazione nel limite della disciplina degli aiuti *de minimis*, con ciò sottintendendo che lo sgravio fiscale riconosciuto può rappresentare un vantaggio anche in termini concorrenziali se accede ad un'attività professionale o d'impresa.

Lo stesso potrebbe, infine, dirsi con riferimento ai regimi per i neo-residenti nella misura in cui l'imposizione sostitutiva si traduce anche in una più bassa imposizione sui redditi di fonte nazionale.

In parte diverso è il tema della compatibilità dei regimi di attrazione nazionali con i principi del Codice di Condotta europeo, pur partendo dal presupposto che, ad oggi, esso trova applicazione unicamente in relazione alla tassazione delle imprese.

Tale premessa è indispensabile perché consente di comprendere come, anche alla luce di rassicurazioni in tal senso da parte degli stessi organi europei, l'orientamento unanime è stato quello di escludere regimi quale quello dei neo-residenti e degli impatriati dal novero delle forme di concorrenza fiscale potenzialmente dannosa secondo i canoni UE<sup>106</sup>.

Differente è la prospettiva al momento attuale.

---

relazione ai redditi d'impresa prodotti all'estero tramite una stabile organizzazione D. STEVANATO, cit., 442.

<sup>105</sup> Così E.A. PALMITESSA, *I regimi speciali per "lavoratori impatriati" e "neo-residenti", tra forme di competizione fiscale e vincoli europei in materia di concorrenza*, cit. L'Autore in proposito rammenta che, espressamente interrogato sul punto, il Commissario alla Concorrenza ha affermato che il regime italiano degli impatriati non parrebbe rappresentare una forma di aiuto vietata in quanto non selettiva, applicandosi alla generalità dei soggetti che trasferiscono la residenza e indipendentemente dal settore occupazionale, cfr. Interrogazione parlamentare dell'11 luglio 2019 (n. E-002224/2019).

<sup>106</sup> Risposta della Commissione UE all'interrogazione parlamentare del 20 marzo 2017 (n. E-001841-17) nella quale il Commissario competente chiarì che le agevolazioni previste

Nonostante la versione aggiornata del Codice<sup>107</sup> non contenga nessuna indicazione in tal senso, continuando a limitare il proprio ambito di applicazione alla fiscalità delle imprese, di recente il Parlamento europeo<sup>108</sup> ha posto in luce la necessità che analoghe indicazioni vengano rivolte alla tassazione delle persone fisiche, visto il proliferare all'interno dell'Unione di regimi attrattivi dalle caratteristiche sempre più *aggressive*.

In proposito, un recente studio condotto da EuTax Observatory<sup>109</sup> ha effettuato una comparazione tra i principali regimi attrattivi introdotti negli ultimi decenni dagli Stati UE<sup>110</sup>, esaminandoli sotto il profilo della potenziale dannosità sulla base di determinati indicatori: durata del regime, impatto sulla progressività del sistema fiscale nel suo complesso, presenza della condizione di esercizio di un'attività economica, ampiezza del beneficio fiscale.

Alla luce di tali indicatori, il regime dei neo-residenti italiano parrebbe essere il più *aggressivo*<sup>111</sup> per il carattere fortemente regressivo, la lunga durata e, soprattutto, per l'assenza di qualsiasi richiesta in termini di investimento o esercizio di attività nel Paese, così aprendo la strada a possibili condotte fraudolente.

---

per la tassazione delle persone fisiche esulano dall'ambito di applicazione del Codice, a meno che non influiscano indirettamente anche sul piano della tassazione delle imprese per effetto del coordinamento con altre misure.

<sup>107</sup> Ris. del Consiglio (2022/C 433/01) pubblicata l'8 novembre 2022 contenente l'approvazione delle modifiche che entreranno in vigore dal 2023.

<sup>108</sup> Cfr. Risoluzione del Parlamento europeo del 7 ottobre 2021 sulla riforma della strategia dell'UE sulle pratiche fiscali dannose (compresa la riforma del gruppo "Codice di condotta") (2020/2258(INI)) [https://www.europarl.europa.eu/doceo/document/TA-9-2021-0416\\_IT.html](https://www.europarl.europa.eu/doceo/document/TA-9-2021-0416_IT.html), nella quale chiaramente si afferma «Entro l'ambito di applicazione di cui al punto A, vanno considerati potenzialmente dannosi e pertanto coperti dal presente codice i regimi preferenziali per la tassazione del reddito delle persone fisiche e del capitale che determinano un livello d'imposizione effettivo nettamente inferiore, ivi compresa l'imposizione di entità zero, ai livelli generalmente applicati nello Stato membro interessato. Analogamente, sono compresi nell'ambito di applicazione del codice e costituiscono oggetto di valutazione i regimi fiscali generali per la tassazione del reddito delle persone fisiche e per la tassazione del patrimonio che comporterebbero una distorsione del mercato unico».

<sup>109</sup> E. FLAMANT - S. GODAR - G. RICHARD, *New Forms of Tax Competition in the European Union: an Empirical Investigation*, Report n. 3 - Nov. 2021 <https://www.taxobservatory.eu/wp-content/uploads/2021/11/EUTAX-rapport-N3.pdf>.

<sup>110</sup> Lo studio parte dall'assunto che negli ultimi decenni le politiche di incentivo fiscale e attrattive si sono spostate sul piano della tassazione delle persone fisiche, soggetta a meno vincoli sul piano europeo e internazionale. Il proliferare di regimi attrattivi rischia però ora di creare forti disequilibri e il diffondersi di meccanismi di pianificazione fiscale aggressiva, soprattutto da parte dei soggetti ad alta capacità patrimoniale.

<sup>111</sup> Insieme a quello greco che, introdotto successivamente, rispecchia quasi integralmente il regime italiano.

Considerazioni in parte analoghe vengono rivolte anche al regime degli impatriati, del quale viene evidenziata in particolare l'ampiezza del beneficio che può arrivare a ridurre il carico fiscale del beneficiario di oltre il 50% rispetto a quello previsto dal regime ordinario.

Tale studio mette di fatto in luce le medesime criticità sollevate in ambito nazionale: la grande disparità che si viene a creare rispetto al contribuente ordinario se a livello interno rileva su un piano strettamente costituzionale in termini di violazione del principio di uguaglianza tributaria e di capacità contributiva, a livello europeo potrebbe assumere rilevanza ai fini della qualificazione di tali regimi come una forma di concorrenza fiscale dannosa ed in quanto tale essere censurata<sup>112</sup>.

### 2.3. *Il rapporto con le convenzioni contro le doppie imposizioni*

Da ultimo, con riferimento alle disposizioni convenzionali, emergono in particolare difficoltà di coordinamento tra esse e le misure nazionali, in particolare con riferimento ai due regimi per i neo-residenti che operano specificamente sul piano dei redditi di fonte estera.

Un primo tema è quello della determinazione stessa della residenza del beneficiario del regime.

Nonostante le indicazioni fornite sul punto dall'Amministrazione finanziaria, il rinvio alle disposizioni generali del TUIR in tema di residenza fiscale implica che, astrattamente, il neo-residente potrebbe accedere al regime ed essere considerato residente in Italia sulla base della sola iscrizione anagrafica, pur mantenendo il proprio principale centro di interessi nel paese/i dove sono collocate le fonti dei redditi esteri.

Ciò significa ovviamente che, in applicazione dei criteri di carattere sostanziale previsti da una diversa normativa nazionale o dalle disposizioni convenzionali, la residenza del medesimo soggetto ben potrebbe essere collocata in uno Stato differente.

Tale criticità è amplificata dall'essenza di qualsiasi obbligo per il neo-residente di effettuare investimenti o avviare un'attività economica nel Paese, rendendo non scontata la possibilità di collocare in Italia il domicilio / centro di interessi fiscalmente rilevante.

---

<sup>112</sup> In esito, lo studio propone l'estensione del Codice di condotta anche alla tassazione personale rendendolo vincolante per gli Stati o, in alternativa, l'introduzione di norme antielusive sul genere di quelle già esistenti per i paesi a fiscalità privilegiata, prevedendo, ad esempio, anche per le persone fisiche una forma di *exit tax* o una tassazione differenziale da parte dello Stato di origine che di fatto annulli il beneficio fiscale del trasferimento.

A monte dei possibili conflitti di residenza, il regime generale dei neo-residenti potrebbe addirittura essere considerato non idoneo ad invocare l'applicazione di una CDI nel caso in cui lo Stato della fonte non lo ritenesse *fully liable to taxation* a causa delle particolarità del regime.

Sin dai primi chiarimenti forniti, l'Amministrazione finanziaria ha escluso questa eventualità, evidenziando che, pur con l'applicazione dell'imposta sostitutiva forfettaria, il neo-residente è soggetto all'imposizione nazionale sui redditi ovunque prodotti, applicandosi il regime ordinario sia ai redditi di fonte nazionale quanto a quelli esteri non inclusi nell'opzione<sup>113</sup>.

Si tratta tuttavia di una posizione dell'amministrazione italiana che non offre alcuna garanzia sulla condivisione da parte di altri ordinamenti<sup>114</sup> soprattutto quando la riduzione dell'imposizione conseguente all'applicazione del regime sia molto elevata<sup>115</sup>.

Ciò non toglie che una corretta lettura dell'art. 4 del M-OCSE depone senz'altro per l'inclusione anche dei regimi in favore dei neo-resi-

---

<sup>113</sup> Cfr. Circ. n. 17/E/2017, cit.

<sup>114</sup> In proposito, basti considerare che, a posizioni invertite, l'Agenzia delle Entrate non riconosce l'applicabilità della Convenzione Italia - Regno Unito nel caso in cui il contribuente abbia optato per il regime inglese *Resident non domiciled* che, originariamente, prevedeva l'imponibilità dei redditi esteri solo in caso di rimessa / utilizzazione all'interno dello Stato (c.d. *remittance*). Il regime è stato successivamente modificato introducendo un prelievo forfettario su tutti i redditi esteri, anche non importati, determinata in misura variabile in ragione degli anni di residenza in UK. Allo stato, quindi, la tipologia di tassazione sui redditi esteri è molto simile a quella italiana. Nonostante ciò, sia l'Amministrazione che una parte della giurisprudenza nazionale sul punto escludono che, in caso di contestazioni da parte del fisco italiano, possano essere invocate le disposizioni convenzionali in quanto il regime in parola non rientrerebbe nell'ambito di applicazione delle Convenzioni, non introducendo una forma di tassazione globale in capo al beneficiario. Per confutare tale impostazione è tuttavia sufficiente guardare alle precisazioni contenute nel Commentario all'art. 1 M-OCSE laddove viene espressamente specificato che gli Stati dovranno specificare l'esclusione delle imposte che contemplano il meccanismo della *remittance*, dal che si ricava *a contrario* che, in assenza, esse siano pienamente riconducibili alle disposizioni convenzionali. Per un approfondimento sul regime inglese e sulle sue analogie con quello italiano, cfr. G. SCHIAVONE, *Il resident non domiciled inglese in Novità fiscali*, 3/2019, 136 e ss.; E. TITO - G. GIUSTI, *Flat tax italiana per i neo-residenti e remittance basis of taxation inglese a confronto in Corr. trib.*, 2017 2088 ss.; P. MASTELLONE, *Il trattamento impositivo dei "residenti non domiciliati" nel regno unito e la sua legittimità nel panorama internazionale*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2009, 1423; P. ARGINELLI - G. CUZZOLARO - R. ZANNI, *Sull'applicabilità delle convenzioni contro le doppie imposizioni ai c.d. "UK Non-domiciled tax residents" alla luce dei recenti orientamenti giurisprudenziali*, in *Riv. telem. dir. trib.*, 2019/2, 606 ss.

<sup>115</sup> In qualche misura le stesse osservazioni potrebbero essere rivolte anche ai regimi attrattivi sui redditi di fonte nazionale, laddove prevedono la non imponibilità dei redditi fino al 90%.

denti nell'ambito delle convenzioni. La disposizione convenzionale prevede infatti che sia considerato residente in uno Stato chiunque sia lì soggetto a tassazione complessiva sulla base della residenza, del domicilio o di criteri analoghi. Ne sono esclusi solo quei contribuenti che in detto Stato siano soggetti passivi unicamente in applicazione del criterio della fonte<sup>116</sup>, ovvero quelle particolari ipotesi (ad esempio, i diplomatici) in cui pur se residente, il contribuente è soggetto ad imposizione solo su base territoriale, come chiarito dal Commentario.

Sul punto, il Commentario precisa altresì che non sono escluse dall'ambito di applicazione della convenzione le ipotesi in cui il residente, formalmente soggetto all'imposta sui redditi su base mondiale, sia beneficiario di un'esenzione, totale o su determinati redditi, dal versamento dell'imposta<sup>117</sup>, salva la possibilità per gli Stati di disporre diversamente nell'ambito dei trattati bilaterali<sup>118</sup>.

Sulla scorta di tali principi, appare quindi difficile escludere a priori l'applicabilità delle diverse CDI ai soggetti che beneficiano dei regimi in parola: nonostante le particolarità della tassazione sui redditi di fonte estera, essi prevedono in ogni caso l'assoggettamento del neo-residente ad una forma di imposizione globale. Ciò non esclude tuttavia che specifiche CDI o l'ordinamento nazionale di altri Paesi possano contestare l'inclusione del neo-residente nell'ambito di applicazione delle norme convenzionali e di conseguenza negare la possibilità di usufruire dei rimedi convenzionali contro la doppia imposizione.

Un'ulteriore indubbia difficoltà di coordinamento con le disposizioni convenzionali è rappresentata dall'esclusione del credito d'imposta per tutti i redditi inclusi nell'opzione per l'imposta sostitutiva. Ne discende che in tutti i casi di imposizione concorrente con prelievo anche

---

<sup>116</sup> Recita testualmente l'art. 4 par.1 «*For the purposes of this Convention, the term "resident of a contracting State" means any person who under the laws of that State, is liable to tax therein by reason of his domicile, residence, place of management or any other criterion of a similar nature, and also includes that state and any political subdivision or local authority thereof, as well as a recognised pension fund of that State. This term, however, does not include any person who is liable to tax in that state in respect only of income from sources in that State or capital situated therein*».

<sup>117</sup> Cfr. par. 8.11 e 8.12 del Commentario all'art. 4 M-OCSE.

<sup>118</sup> La Convenzione Italia-Svizzera ad esempio prevede all'art. 4, par. 5, lett. *b* che non sia considerata residente ai fini della Convenzione «*una persona fisica che non è assoggettata alle imposte generalmente riscosse nello Stato contraente, di cui sarebbe residente secondo le disposizioni che precedono, per tutti i redditi generalmente imponibili secondo la legislazione fiscale di questo Stato e provenienti dall'altro Stato contraente*».

alla fonte<sup>119</sup>, essi resteranno inevitabilmente incisi da una doppia imposizione, quanto meno per la parte effettivamente colpita dall'imposta nazionale<sup>120</sup>.

L'unico possibile meccanismo di compensazione indicato dalla prassi è quello previsto per le ritenute alla fonte eventualmente operate a livello nazionale sui redditi esteri nel periodo intercorrente tra l'acquisizione della residenza e l'esercizio dell'opzione per il regime agevolato<sup>121</sup>. Esso, tuttavia, non opera con riferimento all'imposta sostitutiva, che deve comunque essere interamente versata, ma esclusivamente con riferimento alle ulteriori imposte dovute sulla base del regime ordinario.

Caso emblematico di mancato coordinamento tra i regimi nazionali e le disposizioni convenzionali è quello delle pensioni pubbliche, per le quali è prevista generalmente l'imposizione esclusivamente nello Stato della fonte<sup>122</sup>.

La tematica è emersa con riferimento al rapporto Italia-Portogallo, nel momento in cui due cittadini italiani trasferiti in Portogallo e beneficiari del regime là previsto per i neo-residenti titolari di pensione estera<sup>123</sup>, in precedenza dipendenti pubblici, hanno contestato avanti al-

---

<sup>119</sup> Ad esempio, redditi derivanti da un'attività svolta all'estero, i redditi di capitale o, in generale, finanziari erogati da soggetti non residenti, le pensioni pubbliche o sociali, i redditi da locazione di immobili posseduti all'estero. Tutte queste tipologie di redditi rientrano nell'ambito di applicazione dell'imposta sostitutiva e sono altresì soggetti a tassazione nello Stato della fonte.

<sup>120</sup> Partendo dal presupposto che l'imposta sostitutiva venga adottata da quei contribuenti per i quali rappresenta una conveniente riduzione dell'imposta ordinaria che i redditi esteri scunterebbero, è evidente che l'impossibilità di detrarre le imposte già versate alla fonte rappresenta – in termini economici – una doppia imposizione nel limite di quella quota di imposta (sostitutiva) che anche con il regime ordinario avrebbe gravato quel determinato reddito.

<sup>121</sup> Cfr. Circ. n. 17/E/2017, cit.

<sup>122</sup> Sulla base delle disposizioni degli artt. 18 e 19 M-OCSE, infatti, le pensioni sono generalmente imponibili in via esclusiva nello Stato di residenza, ma fanno eccezione le pensioni pubbliche – ovvero riconosciute a seguito di un rapporto di impiego pubblico – e quelle sociali per le quali è prevista nel primo caso, la tassazione esclusiva alla fonte e, nel secondo, la possibilità per gli Stati contraenti di prevedere una forma di imposizione concorrente. Per una disamina del rapporto tra il regime nazionale per i pensionati neo-residenti e diverse CDI sottoscritte dall'Italia, A. CROSTI - F. VIGNOLI, *Flat tax per attrarre i pensionati dall'estero e Convenzioni sulle doppie imposizioni*, in *Il fisco*, 2019/11, 1015 ss.

<sup>123</sup> Il Portogallo è stato uno dei primi Paesi ad introdurre un particolare regime attrattivo in favore dei «residenti non abituali» che prevede una tassazione ad aliquota ridotta sui redditi imponibili prodotti nello Stato e un regime di esenzione per i redditi prodotti all'estero, tra cui le pensioni. La normativa è stata in parte modificata nel 2020, introducendo un'imposta ad aliquota forfetaria del 10% sulle pensioni estere percepite dai neo-residenti.

l'autorità giudiziaria il rifiuto dell'Ente previdenziale di erogare la pensione al lordo dell'imposta dovuta, in quanto imponibile esclusivamente nel Paese di residenza.

Investita della questione, in punto alla possibile natura discriminatoria delle disposizioni convenzionali vigenti tra Italia e Portogallo<sup>124</sup> perché prevederebbero una disparità di trattamento tra pensionati privati e pubblici basata sulla cittadinanza, la Corte di Giustizia UE ha chiarito che *«quando, in una Convenzione contro la doppia imposizione conclusa tra Stati membri, il criterio della cittadinanza compare in una disposizione che ha lo scopo di ripartire la competenza tributaria, non è giustificato considerare una tale disparità basata sulla cittadinanza come integrante una discriminazione vietata»*<sup>125</sup>.

Sebbene il caso sia del tutto particolare e riguardi una situazione inversa a quella qui esaminata, esso pone tuttavia ben in luce la tipologia di problematiche che potrebbero emergere anche con riferimento ai regimi italiani per i neo-residenti. Le imposte sostitutive così introdotte, infatti, includono espressamente ogni reddito prodotto nei paesi esteri oggetto di opzione, senza tenere propriamente in considerazione le differenze

---

Originariamente, la condizione per l'esenzione era che i redditi esteri venissero assoggettati a tassazione nello Stato della fonte, ma la combinazione delle disposizioni nazionali con quelle convenzionali ha spesso creato casi di doppia non imposizione, soprattutto con riferimento alle pensioni per le quali è prevista la tassazione esclusiva nello Stato di residenza. Sul punto, F. FASSO, *Difetti di coordinamento tra normative interne, diritto internazionale ed europeo: il caso del trattamento fiscale dei redditi da pensione*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2020/4, 1673 ss.

<sup>124</sup> L'art. 19 par. 2 della CDI Italia-Portogallo, ratificata con la L. 562/1982, prevede che *«Le pensioni corrisposte da uno Stato contraente o da una sua suddivisione politica o amministrativa, o da un suo ente locale, sia direttamente sia mediante prelevamento di fondi da essi costituiti, ad una persona fisica in corrispettivo di servizi resi a detto Stato od ente locale, sono imponibili soltanto in questo Stato; b) tuttavia, tali pensioni sono imponibili soltanto nell'altro Stato qualora la persona fisica sia un residente di questo Stato e ne abbia la nazionalità»*.

<sup>125</sup> Così, CGUE, sentenza 30 aprile 2020, cause riunite cause C-168/19 e C-169/19, HB e IC c. INPS, p. 19. Prosegue poi la Corte *«20. Parimenti, la designazione dello Stato debitore della pensione ("Stato pagatore") come quello competente ad assoggettare a imposizione le pensioni riscosse dal settore pubblico non può avere, di per sé, ripercussioni negative per i contribuenti interessati, in quanto il carattere favorevole o sfavorevole del trattamento tributario riservato a detti contribuenti non deriva, ad essere precisi, dalla scelta del fattore di collegamento, bensì dal livello di imposizione dello Stato competente, in mancanza di armonizzazione, a livello dell'Unione, delle aliquote d'imposta diretta (v., in tal senso, sentenza del 12 maggio 1998, Gill, C-336/96, EU: C: 1998: 221, punto 34)»*. Per un commento, si vedano F. ROCCATAGLIATA, *Il postino paga sempre due volte (o quasi) ... quando se ne va in pensione in Portogallo*, in *Corr. trib.*, 2020/7, 685 ss.; G.E. DEGANI, *I diversi trattamenti impositivi derivanti dalle Convenzioni contro le doppie imposizioni non violano i principi UE*, in *Il fisco*, 2020/21, 2069 ss.; F. FASSO, *Difetti di coordinamento tra normative interne, diritto internazionale ed europeo: il caso del trattamento fiscale dei redditi da pensione*, cit.

esistenti a livello convenzionale in relazione alla diversa tipologia dei redditi in termini di riparto del potere impositivo.

Non si può negare che ciò ingenera una possibilità diffusa di doppia imposizione, tanto a livello nazionale, andando a colpire redditi che sarebbero imponibili solo alla fonte, quanto nello Stato estero, nel caso in cui non venisse riconosciuta alcuna forma di esenzione o credito a fronte dell'imposizione applicata in ragione del regime italiano.

Diverso sarebbe stato se il Legislatore o l'Amministrazione avessero chiarito che l'imposta sostitutiva si applica a tutti i redditi esteri esclusi quelli che, sulla base delle CDI, sono soggetti ad imposta esclusivamente nello Stato della fonte. Ciò a maggior ragione considerando che, quanto meno nel caso dei neo-residenti generici, l'inclusione o meno di un determinato reddito non incide sulla determinazione dell'imposta sostitutiva dovuta<sup>126</sup>.

La *ratio* che porta ad escludere l'applicabilità dell'art. 165 TUIR rispetto a redditi che per effetto dell'opzione scontano un'imposizione fortemente ridotta e favorevole è chiara e condivisibile. Tuttavia, nel momento in cui si è introdotta un'imposta sostitutiva forfettaria che interessa in modo generico qualsiasi tipo di reddito di fonte estera e si è escluso il riconoscimento degli ordinari meccanismi di eliminazione della doppia imposizione, il coordinamento con la disciplina convenzionale avrebbe dovuto essere effettuato a monte. Ciò anche alla luce del principio per cui le disposizioni nazionali non prevalgono su quelle di carattere internazionale, se non nel caso in cui siano più favorevoli<sup>127</sup>.

Principio che non è tuttavia escluso possa trovare applicazione *ex post* nel caso in cui il neo-residente beneficiario dei regimi in parola invochi l'applicazione della CDI vigente con lo Stato della fonte del reddito estero incluso nell'opzione e già gravato da imposta, al pari di quanto accade nel caso del contribuente cui sia disconosciuta la residenza estera e contestato l'omesso assolvimento dei propri obblighi tri-

---

<sup>126</sup> In tal modo, almeno sul piano formale, si sarebbe esclusa a monte la doppia imposizione di determinati redditi. Diverso il caso dei neo-residenti pensionati per i quali l'imposta sostitutiva dipende effettivamente dall'ammontare del reddito estero considerato. In quel caso, l'esclusione dei redditi soggetti a tassazione esclusiva nello Stato della fonte su base convenzionale avrebbe rappresentato lo strumento di eliminazione effettiva della doppia imposizione.

<sup>127</sup> In base all'art. 75 D.P.R. 600/73 «*nell'applicazione delle disposizioni concernenti le imposte sui redditi, sono fatti salvi accordi internazionali resi esecutivi in Italia*», del pari l'art. 169 TUIR prevede che le norme nazionali possano essere applicate in deroga agli accordi internazionali quando più favorevoli al contribuente.

butari nello Stato. In tali casi, indipendentemente dal diritto positivo, viene riconosciuta dalla giurisprudenza l'applicabilità delle norme pattizie e, conseguentemente, anche degli strumenti lì previsti per l'eliminazione della doppia imposizione.

### 3. *Considerazioni conclusive*

Dalle considerazioni che precedono emerge chiaramente che il sistema di incentivi al trasferimento introdotto dall'Italia si è progressivamente ampliato allo scopo di raggiungere il maggior numero possibile di individui, coinvolgendo plurime tipologie di soggetti potenzialmente *mobili*.

Come già evidenziato, in tale prospettiva la leva fiscale costituisce solo uno degli elementi che possono stimolare il trasferimento e lo stabilimento nel Paese, probabilmente più incisivo nel caso dei soggetti ad alta capacità patrimoniale / reddituale, per natura (e necessità) spesso più attenti ad aspetti di pianificazione fiscale, soprattutto nel caso in cui interessi economici e personali siano suddivisi tra plurime giurisdizioni.

Per tale ragione il regime dei neo-residenti appare essere quello che attribuisce i maggiori benefici sia diretti che indiretti e, di conseguenza, si rivela anche come il più controverso e più difficilmente collocabile all'interno del sistema tributario complessivo.

Del pari, l'ampliamento del novero dei soggetti potenzialmente beneficiari del regime degli impatriati, ottenuto mediante l'eliminazione del requisito dell'alta specializzazione o professionalità e della condizione di prestare l'attività lavorativa per un'impresa italiana, consente oggi di intercettare quelle figure legate alle nuove forme di lavoro da remoto sempre più diffuse, includendo anche tutti quei contribuenti *ordinari* che potrebbero scegliere di trasferirsi in Italia per le ragioni più diverse, mantenendo comunque la propria posizione lavorativa.

Si tratta nel complesso di un sistema di incentivi che presenta forti criticità, soprattutto sul piano delle disparità profonde che viene a creare e delle possibilità di abuso cui in particolare il regime dei neo-residenti si presta. Esso potrebbe in un prossimo futuro essere oggetto di attenzione da parte delle stesse istituzioni europee nel momento in cui gli Stati membri dessero seguito alle indicazioni del Parlamento UE e decidessero di estendere l'applicabilità del codice di condotta anche alla tassazione personale.

In questa prospettiva, visti i risultati solo in parte positivi che essi hanno raggiunto in termini numerici, sarebbe opportuna una loro revisione *preventiva* così da sottrarsi a possibili censure future. In tal senso, la previsione di maggiori controlli sull'effettività della residenza nello Stato, la riduzione della durata dei benefici riconosciuti e, soprattutto, la previsione di condizioni minime di radicamento personale o economico sul territorio per i neo-residenti<sup>128</sup>, così come la riduzione dei benefici indiretti sulla tassazione dei redditi nazionali<sup>129</sup> sono senz'altro misure che attenuerebbero le criticità sin qui emerse senza privare i regimi in parola dell'*appeal* fiscale ricercato dal Legislatore.

Un'ulteriore prospettiva dalla quale è opportuno esaminare tale sistema di incentivi è quello del rapporto tra le misure nazionali e la possibilità di analoghi incentivi a livello regionale / locale volte a stimolare il trasferimento e lo stabilimento in un particolare ambito territoriale.

Si tratta di un elemento già presente nella disciplina nazionale nella misura in cui il Legislatore ha stabilito che il regime dei pensionati neo-residenti trovi applicazione solo in caso di trasferimento in zone *deprese* del territorio e che gli impatriati possano usufruire di un'agevolazione maggiorata in caso di residenza in una Regione del Mezzogiorno.

Tale scelta, che si colloca evidentemente nel solco delle politiche nazionali di promozione dello sviluppo di determinate aree del Paese ed in quanto tale appare senz'altro giustificata, non va tuttavia esente da critiche nella misura in cui, da un lato, si presta anch'essa a forme di abuso – vista l'assenza di reali controlli sull'effettività della residenza nel luogo prescelto, in particolare nel caso di pensionati e lavoratori autonomi – e, dall'altro, rischia di creare una sorta di concorrenza fiscale interna tra le diverse aree del Paese, non del tutto coerente con il sistema fiscale attuale, ben lontano dall'attuazione anche solo embrionale del federalismo fiscale avviato sulla carta da oltre un decennio.

Ciò non toglie che l'introduzione di misure applicabili solo localmente o comunque territorialmente differenziate apra la strada ad una riflessione sulla possibilità di prevedere anche a livello regionale analoghe

---

<sup>128</sup> Quali, ad esempio, l'acquisto o la locazione di un immobile ad uso abitativo, l'apertura di rapporti bancari, l'effettuazione di investimenti nazionali, anche di entità inferiori a quelli previsti per l'attribuzione del c.d. *investor visa*.

<sup>129</sup> Attraverso, ad esempio, l'inclusione figurativa dei redditi esteri ai fini del calcolo del reddito complessivamente imponibile e, quindi, di scaglione e aliquota marginale, così come di detrazioni e deduzioni riconosciute.

misure fiscali di attrazione in favore di individui che decidano di trasferirsi in un determinato territorio.

Premesso che nell'attuale sistema qualsiasi misura di tal genere contribuirebbe a rendere ancor più frastagliato e disomogeneo il sistema dell'imposizione sui redditi personali, è indubbio che esse potrebbero efficacemente inserirsi in un contesto di politiche regionali volte a favorire, se non l'ingresso di nuovi cittadini, quanto meno il rimpatrio di quelli già trasferitisi all'estero.

In tal senso, se si considera, da un lato, che uno degli scopi principali di un regime quale quello degli impatriati è quello di favorire il rientro in Italia dei c.d. *cervelli in fuga* e, dall'altro, che le statistiche chiaramente mettono in luce che gran parte dei flussi verso l'estero parte dalle regioni del Nord Italia<sup>130</sup>, emerge con chiarezza che simili politiche non dovrebbero essere limitate alle aree meridionali del Paese, ma al contrario dovrebbero focalizzarsi su tutte quelle aree che annualmente vedono incrementarsi o rimanere costanti i flussi in uscita, lasciando proprio agli enti intermedi, quali le Regioni, l'individuazione delle politiche, anche fiscali, più opportune a ciascun territorio per contrastare tale fenomeno, favorendo il più volte invocato *contro-esodo*.

---

<sup>130</sup> Il Rapporto Italiani nel Mondo 2022, cit. evidenzia che complessivamente il 37,2% degli espatriati regolarmente iscritti all'AIRE parte da una regione del Nord Italia, contro il 47% in partenza dal meridione e il 15,7% originario del Centro Italia. Con riferimento all'anno 2021, lo stesso Rapporto pone in luce che «Il 53,7% (poco più di 45 mila) di chi ha lasciato l'Italia alla volta dell'estero per espatrio nell'ultimo anno lo ha fatto partendo dal Settenntrione d'Italia, il 46,4% (38.757), invece, dal Centro-Sud. La Lombardia (incidenza del 19,0% sul totale) e il Veneto (11,7%) continuano ad essere, come da ormai diversi anni, le regioni da cui si parte di più. Seguono: la Sicilia (9,3%), l'Emilia-Romagna (8,3%) e la Campania (7,1%). Tuttavia, dei quasi 16 mila lombardi, dei circa 10 mila veneti o dei 7 mila emiliano-romagnoli molti sono, in realtà, i protagonisti di un secondo percorso migratorio che li ha portati dapprima dal Sud al Nord del Paese e poi dal Settenntrione all'oltreconfine».



## SEZIONE TERZA

### MISURE REGIONALI DI ATTRAZIONE E AUTONOMIA DIFFERENZIATA. IL CASO DELL'EMILIA-ROMAGNA

SOMMARIO: 1. Lo *status quo*: misure di attrazione a livello regionale. – 2. Il quadro normativo attuale: quali spazi di manovra? – 2.1. Autonomia differenziata e federalismo fiscale – 2.2. L'accordo quadro della Regione ER del 2018. – 3. In questo contesto, possono immaginarsi politiche fiscali attrattive a livello regionale? 3.1. I limiti imposti dalla legge nazionale: solidarietà *versus* concorrenza tra le Regioni. – 3.2. I vincoli europei: divieto di aiuti di stato. – 3.3 Possibili interventi sull'addizionale regionale IRPEF. – 3.4. L'imposta regionale sulle attività produttive (IRAP). – 4. Osservazioni conclusive.

#### 1. *Lo status quo: misure di attrazione a livello regionale*

Come anticipato sin dall'introduzione, l'obiettivo principale di questo studio è quello di valutare se e quali possono essere le misure fiscali adottabili a livello regionale per facilitare ed incentivare il rimpatrio dei soggetti in precedenza emigrati o lo stabilimento in ambito regionale di nuovi residenti.

L'analisi sin qui condotta ha consentito di chiarire l'ambito all'interno del quale ci si colloca, delineando il quadro delle misure fiscali attualmente vigenti che interessano tanto il cittadino espatriato quanto quello di rientro nel territorio, ponendone in luce le principali caratteristiche e le relative criticità.

Soprattutto quest'ultimo aspetto appare rilevante in una prospettiva *de iure condendo*, consentendo di individuare i punti deboli delle misure attualmente vigenti e, possibilmente, il modo di ovviarli.

Passando dal piano nazionale a quello regionale, queste riflessioni si collocano inevitabilmente nel solco del c.d. regionalismo differenziato, tema tornato oggi ad essere di grande attualità a fronte dell'intenzione dell'Esecutivo di dare nuovo impulso alla piena realizzazione del *nuovo*

assetto costituzionale introdotto con la riforma del 2001<sup>1</sup> e successivamente specificato con le norme in tema di federalismo fiscale nel 2009<sup>2</sup> e nel 2011<sup>3</sup>, ad oggi rimasto solo a livello embrionale.

Obiettivo che è stato inserito all'interno dello stesso PNRR quale riforma fondamentale per l'ammodernamento del Paese e che, secondo il piano ad oggi approvato, dovrebbe essere raggiunto ed entrare a regime entro il 2026<sup>4</sup>.

In tale contesto, la regione Emilia-Romagna rappresenta una delle realtà più proattive a livello nazionale, essendo una delle tre regioni (insieme a Veneto e Lombardia) ad aver siglato nel 2018 un accordo preliminare con lo Stato per l'attuazione delle previsioni dell'art. 116, comma 3 Cost.

La prospettiva dell'acquisizione di una sempre maggiore autonomia da parte delle regioni, inevitabilmente anche a livello fiscale, impone la necessità di individuare un punto di incontro tra la piena attuazione del principio di solidarietà nazionale e l'obiettivo di valorizzare e stimolare interessi e necessità più propriamente locali.

La principale criticità sotto questo profilo è comprenderne i limiti e conciliare la possibile concorrenza che si potrebbe creare a livello nazio-

---

<sup>1</sup> Riforma del Titolo V della Costituzione, avvenuta con la Legge costituzionale n. 3/2001.

<sup>2</sup> Cfr. L. n. 42/2009.

<sup>3</sup> Cfr. D.lgs. n. 68/2011.

<sup>4</sup> L'attuazione del federalismo fiscale rientra nel pacchetto di riforme fiscali compreso nell'ambito delle misure volte alla semplificazione e razionalizzazione della legislazione. In proposito si legge nel Piano «*Completa il quadro delle riforme fiscali quanto recato, con i necessari adeguamenti, dalla legge 42 del 2009 in materia di federalismo fiscale con la quale si introduce la necessità di finalizzare le risorse dei livelli territoriali sulla base di criteri oggettivi e ai fini di un uso efficiente delle risorse medesime.*

*Il percorso di attuazione del federalismo fiscale è graduale sia nell'ammontare delle risorse perequate che nel processo di definizione dei fabbisogni standard e degli obiettivi di servizio.*

*Per quanto riguarda i comuni, il processo è già in corso dal 2015 ai fini della distribuzione del fondo di solidarietà comunale tramite la differenza tra i fabbisogni standard e capacità fiscali in un'ottica di superamento della spesa storica (che cristallizza inefficienza).*

*Analogamente al processo per i comuni, la distribuzione delle risorse per le province e le città metropolitane avverrà sulla base dei criteri dei fabbisogni standard e della capacità fiscale, come definite dal decreto-legislativo n. 68/2011 (articolo 1-15), come da ultimo modificato dalla legge 178/2020 (articolo 1, comma 783), processo che è attualmente all'esame della Commissione tecnica dei fabbisogni standard.*

*Il federalismo fiscale per le regioni, definito dal decreto-legislativi n. 68/2011 (articoli 1-15), come da ultimo modificato dalla legge n° 176/2020 (articolo 31-sexagesies), è in corso di approfondimenti da parte del Tavolo tecnico istituito presso il MEF. Il processo sarà definito entro il primo quadrimestre dell'anno 2026» cfr. Piano nazionale di ripresa e resilienza #nextgenerationEU, p. 78-79, consultabile all'indirizzo <https://www.italiadomani.gov.it/>.*

nale tra l'adozione di misure a livello locale che siano di incentivo all'attrazione di capitale umano e le politiche adottate a livello nazionale per favorire lo sviluppo di determinate zone del paese.

Tale riflessione appare tuttavia necessaria laddove si tenga nel giusto conto il fatto che, come evidenziato a conclusione del precedente capitolo, oltre la metà degli espatriati italiani negli ultimi anni proviene dalle regioni settentrionali. Se, dunque, la preoccupazione è quella di porre un freno a tali flussi migratori e favorire al contrario il rientro di chi già era espatriato, l'adozione di politiche maggiormente incentivanti nei soli confronti delle regioni e aree *depresses* del Paese non appare del tutto funzionale a contrastare il fenomeno.

Spostando lo sguardo sulla realtà emiliano romagnola, deve rilevarsi la grande importanza che la Regione attribuisce al mantenimento del rapporto con i propri cittadini espatriati e al sostegno della creazione di associazioni che a vario titolo li supportino e li mettano in collegamento gli uni con gli altri, consapevole della rilevanza che il fenomeno migratorio ha nel proprio territorio<sup>5</sup>.

---

<sup>5</sup> Si legge nel Piano triennale di intervento 2022/2024 approvato dalla Regione con Delibera 1650 del 18.10.2021 «*La nostra regione è sempre stata interessata negli ultimi 2 secoli da fenomeni migratori che hanno vissuto alterne vicende e hanno lasciato il segno in alcune aree del nostro territorio. Tale fenomeno è stato più intenso a ridosso di particolari eventi storici, quali i conflitti mondiali, o periodi caratterizzati da una forte instabilità economica come nel periodo a cavallo tra '800 e '900 o dopo la crisi finanziaria del 2008. Alcune aree della nostra regione hanno vissuto il fenomeno dell'emigrazione in maniera più marcata di altri, in particolare le comunità dell'appennino emiliano che hanno visto un forte spopolamento soprattutto tra le due guerre e negli immediati dopoguerra.*

*Il fenomeno migratorio non sempre è tracciabile in maniera netta e precisa perché si caratterizza, in alcuni fasi storiche, come un'esperienza non sempre definitiva per chi parte. In particolare, l'emigrazione degli ultimi anni ha cambiato la propria fisionomia in maniera molto netta rispetto al passato. Oggi infatti, chi lascia la nostra regione ha un livello di studio più alto rispetto a chi partiva nel secolo scorso e una parte di loro si sposta all'interno di Paesi dell'Unione europea, che sempre più viene vissuto come uno spazio economico omogeneo e meno lontano (culturalmente) rispetto a quanto appariva nel passato.*

*Venendo ai numeri, l'ampiezza dell'emigrazione dalla nostra regione è certificata dai dati dell'AIRE (l'anagrafe degli Italiani all'estero), dai quali si evince che, solo per restare nell'ultimo decennio, se nel 2010 i nostri correghionali iscritti erano 129.718, nel 2019 il numero è salito a 218.817, con un aumento di quasi il 70%. Nello stesso periodo, a livello nazionale si è passati dai 4.028.370 del 2010 ai 5.486.081, con un aumento di circa il 37% (fonte: rapporto sugli Italiani nel Mondo della Fondazione Migrantes).*

*Seppur questi dati registrino un considerevole aumento di coloro che lasciano la nostra regione, in realtà non consentono di misurare il fenomeno nella sua interezza perché molti nostri concittadini si spostano all'interno dell'Unione europea anche per brevi periodi, soprattutto per studio, e non sempre si iscrivono subito all'AIRE, almeno fino a quando il proprio trasferimento all'estero non abbia raggiunto un certo carattere di stabilità».*

Risale ormai agli anni '90 l'istituzione della Consulta Regionale dell'emigrazione e dell'immigrazione, divenuta poi nel 2006 Consulta degli Emiliano-Romagnoli nel mondo<sup>6</sup>, organo consultivo della Regione che «a) esprime pareri sulle proposte di adeguamento di leggi e provvedimenti regionali alle esigenze del settore; b) promuove e collabora a studi, ricerche ed indagini su materie riguardanti le comunità emiliano-romagnole nel mondo; c) favorisce il coordinamento e supporta lo sviluppo delle attività delle associazioni e delle federazioni degli emiliano-romagnoli all'estero; d) approva, su proposta del Comitato esecutivo, il piano annuale delle proprie attività; e) cura l'eventuale raccordo con studenti, ricercatori e persone temporaneamente stabilite all'estero e svolge ogni altra attività di proposta in materia di emigrazione»<sup>7</sup>.

Accanto a tale attività di promozione, coordinamento e assistenza dei cittadini emiliano-romagnoli espatriati, la Regione si pone altresì l'obiettivo di assistere e facilitare il rientro dei cittadini.

In tal senso la stessa L.r. 5/2015 prevede contributi pubblici a sostegno delle spese di trasferimento in Italia di cittadini che versino in condizioni di indigenza, nonché si propone di favorire la partecipazione dei cittadini di rientro «agli interventi in materia di supporto all'imprenditorialità, formazione professionale, assistenza e politica della casa previsti dalla vigente legislazione regionale. A tal fine la Regione può realizzare attività di studio, assistenza, consulenza, tutoraggio»<sup>8</sup>.

---

<sup>6</sup> Per una panoramica sull'evoluzione e l'attività della Consulta C. BACILIERI, *La Consulta degli emiliano-romagnoli nel mondo: un patrimonio per l'intera Regione*, in *Le istituzioni del federalismo*, suppl. 3/2006, 13 ss. [www.regione.emilia-romagna.it/affari\\_ist/bacilieri.pdf](http://www.regione.emilia-romagna.it/affari_ist/bacilieri.pdf).

<sup>7</sup> Legge Regionale E.R. 27 maggio 2015, n. 5, art. 3.

<sup>8</sup> Recita testualmente l'art. 12 della L.r. 5/2015, cit. «La Regione favorisce l'accesso dei soggetti di cui all'articolo 2, comma 1, lettera b), agli interventi in materia di supporto all'imprenditorialità, formazione professionale, assistenza e politica della casa previsti dalla vigente legislazione regionale. A tal fine la Regione può realizzare attività di studio, assistenza, consulenza, tutoraggio.

2. La Regione, nei limiti dello specifico stanziamento di bilancio, provvede a favore dei soggetti di cui al comma 1, che versino in condizioni di accertata indigenza:

a) al concorso alle spese di viaggio e di trasporto delle masserizie, sostenute per il definitivo rientro proprio e dei propri familiari in un comune dell'Emilia-Romagna;

b) al concorso alle spese sostenute per la traslazione in Emilia-Romagna di salme di emigrati o di loro familiari.

3. A tal fine la Giunta regionale emana direttive ai comuni affinché provvedano alla raccolta ed alla istruttoria delle richieste di cui al comma 2. La Giunta regionale, nell'ambito delle specifiche risorse annualmente stanziata nel bilancio regionale, con proprio atto, in base al risultato dell'istruttoria effettuata, definisce l'entità delle somme che ciascun comune dovrà corri-

Nell'ambito di tale legge quadro, è prevista l'emanazione di piani triennali di intervento<sup>9</sup> approvati dall'Assemblea Regionale su proposta della Consulta nei quali vengono di volta in volta specificati i contenuti dell'attività di coordinamento e promozione, in particolare dell'associazionismo e delle attività formative e culturali in favore dei concittadini espatriati.

Per quanto attiene la diversa attività di assistenza agli italiani che intendano rientrare, mantiene principalmente un ruolo di coordinamento dell'attività degli enti locali ai quali è demandata la gestione delle procedure di erogazione dei contributi<sup>10</sup>, nonché la facoltà di prevedere ulteriori forme di sostegno.

Accanto a ciò, la Regione ha dato vita a progetti e piattaforme comunicative volti ad attrarre e favorire lo stabilimento nel proprio territorio di *risorse strategiche* provenienti dall'estero, al fine di favorire lo sviluppo di nuove imprese e di progetti di ricerca finalizzati a valorizzare la realtà regionale<sup>11</sup> attraverso l'individuazione di specifiche aree di interesse e specializzazione, tra cui il settore agroalimentare, quello dei *Big Data* e digitale, meccatronica e motoristica ed il comparto salute e benessere.

---

*spondere ai soggetti richiedenti e le modalità di erogazione delle stesse, al fine di ottenere il rimborso da parte dell'amministrazione regionale.*

4. La Regione, di concerto con gli enti locali, emana direttive per individuare modalità di coordinamento per eventuali altre provvidenze che volontariamente gli enti locali intendano prevedere per gli stessi beneficiari».

<sup>9</sup> L'ultimo, approvato con Delibera 1650 del 18.10.2021, copre il triennio 2022/2024.

<sup>10</sup> La direttiva che disciplina requisiti e procedure per l'erogazione del rimborso delle spese sostenute per il trasferimento in Italia è stata da ultimo approvata con Delibera n. 2232 del 22.11.2019.

<sup>11</sup> Tra essi, ad esempio, ART-ER Attrattività Ricerca Territorio, società consortile dell'Emilia-Romagna istituita dalla L.r. n. 1/2018 al fine di « favorire la crescita sostenibile della regione attraverso lo sviluppo della ricerca, dell'innovazione e della conoscenza, il consolidamento della ricerca industriale, del trasferimento tecnologico e del sistema delle competenze, il sostegno allo start up e all'accelerazione di impresa, l'attrazione e lo sviluppo di investimenti nelle filiere produttive e l'internazionalizzazione del sistema regionale, la cooperazione con altri soggetti, il supporto alla programmazione integrata delle risorse pubbliche ad impatto territoriale, quali condizioni per valorizzare e accrescere la competitività del territorio regionale, la trasformazione delle città e dei contesti produttivi» e la piattaforma IT-ER - International Talents in Emilia-Romagna «strumento finalizzato a promuovere le opportunità di studio e di ricerca e di collaborazione con il sistema della ricerca e dell'innovazione...dedicata a studenti e ricercatori stranieri, nonché ai giovani emiliano-romagnoli, di nascita o di formazione, residenti all'estero, accompagna e orienta i talenti internazionali interessati a investire nella loro formazione e nella loro carriera in Emilia-Romagna offrendo indicazioni per inserirsi adeguatamente: dalla richiesta del visto fino alle relazioni e sul territorio» cfr. <https://internationaltalents.art-er.it/it>.

## 2. *Il quadro normativo attuale: quali spazi di manovra?*

In questo contesto, l'ambito tributario non è toccato dalle politiche regionali, le quali si limitano a rinviare e fornire informazioni sulla disciplina nazionale in favore dei soggetti che decidono di trasferirsi in Italia.

L'assenza di specifiche misure fiscali a livello regionale è in gran parte dovuto all'assetto normativo attualmente vigente, all'interno del quale la potestà impositiva e normativa, soprattutto con riferimento alle imposte sui redditi, è posta a livello statale con ben poche possibilità di intervento da parte delle Regioni e degli Enti locali.

Nonostante la riforma del titolo V della Costituzione nella direzione dell'attribuzione di maggiori funzioni alle autorità locali, con la conseguente modifica anche dei rapporti finanziari e tributari tra Stato, Regioni ed Enti locali, risalga ormai ad oltre un ventennio fa, la sua attuazione in concreto è ad oggi rimasta solo ad un livello embrionale.

Sul piano dell'ordinamento tributario, questo ha comportato che anche la L. 42/2009 e il D.lgs. n. 68/2011 contenenti le disposizioni in tema *federalismo fiscale* non abbiano ancora avuto piena attuazione, essendo la piena entrata in vigore di quest'ultimo ulteriormente rinviata al 2027<sup>12</sup>.

Ad oggi, quindi, l'ordinamento tributario regionale è ancora quasi interamente fondato sui tributi propri derivati<sup>13</sup>, quale l'addizionale regionale IRPEF e l'IRAP. Su essi la Regione può, in termini generali, operare sulle aliquote all'interno della forbice determinata dalla normativa nazionale e, in alcuni casi, introdurre detrazioni o deduzioni e differenziare i soggetti passivi, per scaglioni di reddito quanto all'addizionale IRPEF<sup>14</sup>,

---

<sup>12</sup> Così ha disposto l'art. 1, comma 788 della L. n. 197/2022 (Legge di Bilancio 2023).

<sup>13</sup> Definiti dalla legge delega n. 42/2009 all'art. 7 come quei tributi «*istituiti e regolati da leggi statali, il cui gettito è attribuito alle regioni*», cui si aggiungono le addizionali regionali sui tributi erariali. Con riferimento ad essi la stessa norma precisa che «*le regioni, con propria legge, possono modificare le aliquote e disporre esenzioni, detrazioni e deduzioni nei limiti e secondo criteri fissati dalla legislazione statale e nel rispetto della normativa comunitaria; per i tributi di cui alla lettera b), numero 2), le regioni, con propria legge, possono introdurre variazioni percentuali delle aliquote delle addizionali e possono disporre detrazioni entro i limiti fissati dalla legislazione statale*».

<sup>14</sup> In base all'art. 6 del D.lgs. n. 68/2011, cit. «*A decorrere dall'anno 2012 ciascuna regione a Statuto ordinario può, con propria legge, aumentare o diminuire l'aliquota dell'addizionale regionale all'IRPEF di base [...] Resta fermo il limite della maggiorazione di 0,5 punti percentuali, se la regione abbia disposto la riduzione dell'IRAP [...] Le regioni, nell'ambito della addizionale di cui al presente articolo, possono disporre, con propria legge, detrazioni in favore della famiglia, maggiorando le detrazioni previste dall'articolo 12 del citato decreto del Presi-*

per categorie economiche quanto all'IRAP<sup>15</sup>. La fiscalità regionale poggia altresì su alcuni tributi minori (quali l'addizionale regionale all'accisa sul gas naturale, il tributo speciale per il deposito in discarica dei rifiuti solidi, cui si aggiunge la tassa di proprietà sugli autoveicoli, c.d. bollo auto), che rappresentano solo una piccola parte delle entrate tributarie.

Ad esse si aggiunge la compartecipazione regionale al gettito dell'Iva, istituita dal D.lgs. n. 56/2000, che viene ancora oggi determinata annualmente con DPCM all'interno del meccanismo di perequazione nazionale ai fini del finanziamento del servizio sanitario<sup>16</sup>.

Manca quindi ad oggi l'attuazione di quella parte di riforma in senso federalista / autonomista che prevederebbe il finanziamento delle funzioni delle Regioni attraverso tributi ed entrate proprie, sulla base di un

---

*dente della Repubblica n. 917 del 1986. Le regioni adottano altresì con propria legge misure di erogazione di misure di sostegno economico diretto, a favore dei soggetti IRPEF, il cui livello di reddito e la relativa imposta netta, calcolata anche su base familiare, non consente la fruizione delle detrazioni di cui al presente comma.*

*Al fine di favorire l'attuazione del principio di sussidiarietà orizzontale di cui all'articolo 118, quarto comma, della Costituzione, le regioni, nell'ambito della addizionale di cui al presente articolo, possono inoltre disporre, con propria legge, detrazioni dall'addizionale stessa in luogo dell'erogazione di sussidi, voucher, buoni servizio e altre misure di sostegno sociale previste dalla legislazione regionale. [...] L'applicazione delle detrazioni previste dai commi 5 e 6 è esclusivamente a carico del bilancio della regione che le dispone e non comporta alcuna forma di compensazione da parte dello Stato. [...] L'eventuale riduzione dell'addizionale regionale all'IRPEF è esclusivamente a carico del bilancio della regione e non comporta alcuna forma di compensazione da parte dei fondi di cui all'articolo 15».*

<sup>15</sup> Dispone l'art. 5 del D.lgs. 68, cit. «A decorrere dall'anno 2013 ciascuna regione a statuto ordinario, con propria legge, può ridurre le aliquote dell'imposta regionale sulle attività produttive (IRAP) fino ad azzerarle e disporre deduzioni dalla base imponibile, nel rispetto della normativa dell'Unione europea e degli orientamenti giurisprudenziali della Corte di giustizia dell'Unione europea. Resta in ogni caso fermo il potere di variazione dell'aliquota di cui all'articolo 16, comma 3, del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446. 2. Gli effetti finanziari derivanti dagli interventi di cui al comma 1 sono esclusivamente a carico del bilancio della regione e non comportano alcuna forma di compensazione da parte dei fondi di cui all'articolo 15.».

<sup>16</sup> Trattandosi, tuttavia, di somme che vanno a costituire il fondo perequativo per il finanziamento del Servizio sanitario nazionale, si potrebbe sostenere che la compartecipazione all'Iva non rappresenta propriamente un'entrata tributaria, quanto piuttosto un trasferimento dello Stato. Sulla base delle disposizioni del D.lgs. 68/2011, cit. una volta attuato pienamente il federalismo fiscale, la compartecipazione al gettito IVA dovrebbe avvenire su base territoriale ed essere calcolata in modo da assicurare il pieno finanziamento del fabbisogno corrispondente ai livelli essenziali delle prestazioni (LEP), andando a sostituire integralmente i trasferimenti da parte dello Stato sulla base dei costi sostenuti. Ad oggi questo rappresenta, come si accennerà in seguito, uno dei principali scogli per la piena attuazione della riforma prevista nel 2009, in quanto non sono mai stati definiti i LEP necessari al fine di assicurare (e finanziare) su tutto il territorio nazionale il medesimo livello di determinate prestazioni, tra cui principalmente quelle sanitarie.

criterio di territorialità, e che avrebbe dovuto spostare il ruolo della legislazione statale al livello di coordinamento nell'ambito del sistema tributario e finanziario complessivo dello Stato, quanto meno nelle materie non di sua competenza esclusiva.

Le politiche adottate nelle epoche più recenti dal Legislatore nazionale sembrano invece andare verso la direzione completamente opposta, verso un rinnovato accentramento che limita sempre maggiormente le autonomie territoriali sul piano tributario, anche in ragione dello stato dei conti pubblici e delle successive crisi (finanziaria e pandemica) che si sono susseguite nell'ultimo decennio<sup>17</sup>.

Ciò non toglie che, in assenza di un'ulteriore riforma costituzionale di segno opposto, l'assetto del rapporto tra i diversi livelli di governo, le rispettive competenze e l'obbligo che ciascun ente provveda con entrate proprie al finanziamento delle funzioni svolte è sancito dalla carta costituzionale e dovrà in qualche modo trovare attuazione.

In tal senso, l'inserimento del federalismo fiscale tra i piani di riforma del PNRR fa immaginare che esso riceverà una nuova (e forse significativa) spinta in avanti, avendo di fatto trasferito la sua effettiva attuazione da un piano meramente nazionale a quello europeo, vincolando così lo Stato alla sua realizzazione, anche in considerazione delle conseguenze derivanti dal mancato raggiungimento degli obiettivi concordati con l'UE.

### 2.1. *Autonomia differenziata e federalismo fiscale*

Per meglio chiarire le osservazioni sin qui svolte e il quadro normativo all'interno del quale si deve necessariamente collocare qualsiasi considerazione circa la possibilità per le regioni di agire anche sul piano fiscale allo scopo di attrarre cittadini sul proprio territorio, pare opportuno riassumere i tratti principali del sistema delineato con la riforma in parola<sup>18</sup>.

---

<sup>17</sup> Sul punto, G. LUCHENA, *Dalla compartecipazione regionale alle risorse statali alla compartecipazione statale alle risorse regionali: inversione della finanza derivata e armonizzazione dei bilanci in funzione di coordinamento*, in *Riv. AIC - Associazione Italiana dei Costituzionalisti*, 2019/3, 320 ss.; L. LETIZIA, *Regionalismo fiscale o riaccentramento?*, in C. BUCCICO - S. DUCCESCHI - S. TRAMONTANO *L'evoluzione della fiscalità internazionale le venti "primavere" di Napoli*, Milano, 2020, 229 ss.

<sup>18</sup> Numerosissimi sono i contributi sul tema. Fra essi, senza pretesa di completezza, si segnalano, anche per gli ampi riferimenti alla dottrina precedente, tra i più recenti L. LETIZIA,

Come accennato, la riforma del Titolo V della Costituzione avvenuta nell'anno 2001 ha profondamente modificato l'assetto e la suddivisione delle funzioni e dei poteri tra i diversi livelli di governo, nella prospettiva della creazione di un sistema nel quale gli enti intermedi, quali le Regioni, sono responsabili direttamente di un aumentato numero di funzioni e, proprio nell'ambito di tale responsabilità, sono tenute a provvedere ad esse anche sul piano finanziario, immaginando una progressiva riduzione, fino alla soppressione, dei trasferimenti statali.

Gli elementi portanti di tale riforma sono contenuti nell'art. 116 Cost. il quale, dopo aver riconosciuto i caratteri peculiari dell'autonomia delle Regioni a statuto speciale e delle Province autonome, introduce la possibilità di un'autonomia diversificata per le Regioni a statuto ordinario, disponendo che «*Ulteriori forme e condizioni particolari di autonomia, concernenti le materie di cui al terzo comma dell'articolo 117 e le materie indicate dal secondo comma del medesimo articolo alle lettere l), limitatamente all'organizzazione della giustizia di pace, n) e s), possono essere attribuite ad altre Regioni, con legge dello Stato, su iniziativa della Regione interessata, sentiti gli enti locali, nel rispetto dei principi di cui all'articolo 119*».

Per effetto di tale disposizione, quindi, si prevede che le Regioni a statuto ordinario possano raggiungere con lo Stato un accordo che consente di attribuire loro maggiori spazi di autonomia e funzioni nell'ambito delle materie a competenza concorrente<sup>19</sup> e nei limiti dei principi

---

*Lineamenti dell'ordinamento delle regioni - Ragioni e limiti del federalismo fiscale*, Torino, 2020; IDEM, *Prospettive di asimmetria tra mancati complimenti del federalismo fiscale, nodi finanziari, divari regionali e crisi pandemica*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2021/1, 527 ss.; G. LOFARO, *Il federalismo fiscale in "perdurante transizione": sul nuovo assetto finanziario e tributario del federalismo differenziato*, in *Istituzioni del federalismo*, 2021/3, 641 ss.; P. ACCORDINO, *Le asimmetrie fiscali tra Regioni italiane: stato dell'arte, criticità e prospettive*, in *Nuove autonomie*, 2020/3, 853 ss.; C. SCIANGALEPORE, *Il federalismo differenziato tra difficoltà applicative e politiche regionali di fiscalità di vantaggio*, in *Dir. prat. trib.*, 2020/4, 1393 ss.; F. GALLO, *I limiti del regionalismo differenziato*, in *Rass. trib.*, 2019/1, 239 ss.; G.M. CIPOLLA, *Le aporie del regionalismo differenziato*, in *Rass. trib.*, 2019/3, 508 ss.; G. SCANU, *Regionalismo differenziato e sostenibilità finanziaria*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2019, 1370 ss.; M.C. GUERRA, *Autonomia regionale differenziata: verso la secessione dei ricchi?*, in *Le Regioni*, 2019/2, 413 ss.; M.A. ICOLARI, *Regionalismo differenziato e tributi propri: problemi vecchi e nuovi*, in F. PASTORE (a cura di), *Il regionalismo differenziato. Atti del convegno di cassino del 5 aprile 2019*, Milano, 2019, 103 ss.; G. BERNABEI - G. MONTANARI, *Tributi propri e autonomie locali*, Pavia, 2015, 33 ss.

<sup>19</sup> In base alla norma «*Sono materie di legislazione concorrente quelle relative a: rapporti internazionali e con l'Unione europea delle Regioni; commercio con l'estero; tutela e sicurezza del lavoro; istruzione, salva l'autonomia delle istituzioni scolastiche e con esclusione della istruzione e della formazione professionale; professioni; ricerca scientifica e tecnologica e sostegno al-*

sanciti dal successivo art. 119, contenente la nuova struttura dei rapporti patrimoniali e finanziari tra lo Stato e gli enti territoriali<sup>20</sup>.

Con esso si stabilisce che le Regioni, al pari di Comuni, Province e Città metropolitane *«hanno autonomia finanziaria di entrata e di spesa ... hanno risorse autonome. Stabiliscono e applicano tributi ed entrate propri, in armonia con la Costituzione e secondo i principi di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario»*.

Accanto a ciò è previsto che gli enti territoriali siano beneficiari di una compartecipazione sul gettito dei tributi erariali su base territoriale e che, contestualmente, sia istituito a livello nazionale un fondo perequativo, senza vincolo di destinazione, per colmare le differenze con i territori che hanno meno capacità fiscale.

In tal modo, gli enti territoriali dovrebbero essere resi interamente responsabili della copertura finanziaria delle funzioni esercitate, salva ovviamente la possibilità dello Stato di intervenire con appositi fondi volti alla realizzazione di politiche di sviluppo economico, di coesione e di solidarietà sociale.

Oltre alla previsione dell'assetto dei rapporti finanziari tra centro e territori, l'art. 119 chiarisce bene quali sono i limiti ed i vincoli cui anche gli enti intermedi sono soggetti nella determinazione e nell'utilizzo delle risorse proprie: equilibrio di bilancio<sup>21</sup>, rispetto dei vincoli derivanti dal-

---

*l'innovazione per i settori produttivi; tutela della salute; alimentazione; ordinamento sportivo; protezione civile; governo del territorio; porti e aeroporti civili; grandi reti di trasporto e di navigazione; ordinamento della comunicazione; produzione, trasporto e distribuzione nazionale dell'energia; previdenza complementare e integrativa; coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario; valorizzazione dei beni culturali e ambientali e promozione e organizzazione di attività culturali; casse di risparmio, casse rurali, aziende di credito a carattere regionale; enti di credito fondiario e agrario a carattere regionale.*

*Nelle materie di legislazione concorrente spetta alle Regioni la potestà legislativa, salvo che per la determinazione dei principi fondamentali, riservata alla legislazione dello Stato.*

*Spetta alle Regioni la potestà legislativa in riferimento ad ogni materia non espressamente riservata alla legislazione dello Stato».*

<sup>20</sup> Per alcune riflessioni sulla portata della norma in termini di possibilità di applicazione diretta o necessità di normativa attuativa M. MANCINI, *Prove tecniche di regionalismo differenziato: considerazioni critiche intorno alle fonti attuative dell'art. 116 comma 3, Cost.*, in *Federalismi*, 2020/22, 130 ss. e la dottrina citata.

<sup>21</sup> Le Regioni e gli Enti locali sono come noto soggetti ai medesimi vincoli in termini di bilancio gravanti sullo Stato e derivanti, principalmente, dagli obblighi europei. In tale prospettiva si colloca il patto di stabilità interno che delinea annualmente gli obiettivi programmatici per gli enti territoriali quale concorso al raggiungimento degli obiettivi di finanza pubblica assunti in sede europea. Sul tema e sugli effetti della modifica costituzionale che ha introdotto il principio dell'equilibrio finanziario con l'adesione al *fiscal compact* A.F. URICCHIO, *Equilibrio Finanziario e prospettive di riforma della finanza locale tra fiscalità di prossimità e*

l'Unione Europea<sup>22</sup>, principi costituzionali<sup>23</sup> e norme di coordinamento sancite dal Legislatore nazionale.

Sul piano tributario, in attuazione delle disposizioni dell'art. 119 si colloca la successiva legge n. 42/2009 «*Delega al Governo in materia di federalismo fiscale*» che prevede(va) l'emanazione entro trenta mesi di tutti i decreti delegati per la disciplina nel dettaglio del nuovo assetto finanziario e tributario dello Stato e degli enti territoriali.

In essa sono sanciti i principi cardine che dovrebbero caratterizzare il nuovo sistema tributario e finanziario nazionale, principi che ad oggi hanno, come si è visto, trovato solo parziale attuazione<sup>24</sup>.

La normativa prevede il progressivo passaggio dal criterio della spesa storica per la determinazione dei trasferimenti statali a quello dei costi standard (cui si lega la determinazione dei LEP - livelli essenziali delle prestazioni), con un altrettanto progressivo passaggio dal sistema delle perequazioni e dei trasferimenti a quello delle risorse proprie, mediante un meccanismo per il quale all'aumento dei tributi o delle forme di prelievo a carattere territoriale dovrebbe corrispondere una pari diminuzione della pressione fiscale a livello erariale.

Il quadro delineato dalla delega è quello di un sistema multilivello, coordinato centralmente, in cui le risorse degli enti territoriali provengono essenzialmente dalla compartecipazione ai tributi erariali in ragione di un criterio territoriale<sup>25</sup>, da tributi derivati – ovvero istituiti a livello nazionale il cui gettito viene destinato alle Regioni – da tributi propri e da trasferimenti eventualmente provenienti dal fondo perequativo nazionale.

---

*neocentralismo*, in C. GLENDI - G. CORASANITI - C. CORRADO OLIVA - P. DE' CAPITANI DI VIMERCATE, *Per un nuovo ordinamento tributario* - Tomo I, Milano, 2019, 271 ss.; F. GALLO, *L'incerto futuro del regionalismo differenziato sul piano finanziario*, in *Federalismi*, 2018/10, 2 ss.

<sup>22</sup> Oltre al già menzionato rispetto del patto di stabilità, grava anche sulle Regioni e sugli Enti territoriali, il rispetto della legislazione europea in tema di aiuti di stato.

<sup>23</sup> Quindi, capacità contributiva, progressività e uguaglianza tributaria.

<sup>24</sup> Su un totale di oltre 20 decreti delegati da emanare in attuazione della delega e nonostante il termine in essa indicato, ad oggi mancano, *in primis*, il decreto per la determinazione dei costi e dei fabbisogni standard sulla base dei livelli essenziali delle prestazioni necessario per la piena riforma del federalismo regionale, i decreti istitutivi delle città metropolitane e della Conferenza permanente per il coordinamento della finanza pubblica. La parte della delega che ad oggi ha trovato più compiuta attuazione è quella relativa alla fiscalità municipale, nella quale sono state introdotte prime fra tutti l'IMU e la possibilità di istituire imposte di soggiorno (D.lgs. n. 23/2011 e successivi interventi).

<sup>25</sup> Sul principio di territorialità e il ruolo centrale ad esso assegnato nell'ambito della delega A. QUATTROCCHI, *Lineamenti evolutivi della fiscalità delle regioni a statuto ordinario tra assetti costituzionali e diritto dell'unione europea*, in *Dir. prat. trib.*, 2018/6, 2412 ss.

La potestà legislativa e impositiva delle Regioni in tema di tributi propri è limitata a quei presupposti che non siano già coperti da legge nazionale<sup>26</sup>, mentre con riguardo ai tributi derivati potrà essere esercitata solo nella misura stabilita dalla legislazione nazionale, operando su aliquote, detrazioni e, in alcuni casi, deduzioni.

Sul punto è interessante notare come la legge delega introduca espressamente il principio per cui qualsiasi prelievo a carattere locale debba avere una «*tendenziale correlazione tra prelievo fiscale e beneficio connesso alle funzioni esercitate sul territorio in modo da favorire la corrispondenza tra responsabilità finanziaria e amministrativa; continenza e responsabilità nell'imposizione di tributi propri*»<sup>27</sup>.

In tal senso, la delega sembra dunque ulteriormente limitare la potestà impositiva degli enti decentrati, riservando al solo livello statale la possibilità di introdurre misure di fiscalità generale, indipendenti dalla funzione cui le risorse saranno poi destinate<sup>28</sup>.

Come chiarito dalla disposizione, tale *tendenza* va nella direzione di aumentare il livello di responsabilità finanziaria e amministrativa degli enti intermedi, facendo in modo di rendere più evidente al cittadino il costo delle politiche adottate e consentire una verifica sull'utilizzo delle risorse derivanti dal prelievo fiscale.

Accanto a ciò la delega prevede l'introduzione di un meccanismo premiale nei confronti di quegli enti che siano in grado di contenere / ridurre i costi e allo stesso tempo abbassare la pressione fiscale sui propri cittadini, istituendo per contro corrispondenti meccanismi sanzionatori nei confronti di quelli che non rispettino gli equilibri economico-finan-

---

<sup>26</sup> In tema di divieto di *doppia imposizione* G. BIZIOLI, *Il divieto di doppia imposizione contenuto nella legge delega in materia di "federalismo fiscale": elementi ricostruttivi e profili costituzionali*, in A.E. LA SCALA (a cura di), *Federalismo fiscale e autonomia degli enti territoriali*, Torino, 2010, 195 ss.

<sup>27</sup> Cfr., art. 2, comma 2, lett. p).

<sup>28</sup> Le prime riflessioni sulla riforma costituzionale avevano evidenziato come il disegno dell'assetto finanziario da essa ricavabile fosse fondato sul principio di continenza, ovvero sulla necessaria correlazione tra il potere impositivo dell'ente locale e le materie affidate alla competenza concorrente dall'art. 117 Cost. A seguito dell'emanazione della delega fiscale, l'opinione maggioritaria alla luce del contenuto del richiamato art. 2 va nella direzione di ritenere il principio di continenza come un limite che esclude la possibilità per le regioni di istituire tributi a carattere generale, in favore di forme di prelievo fondate sulla correlazione tra tributo e funzione esercitata. In tal senso e per una ricostruzione delle diverse posizioni in tema A. QUATTROCCHI, *Lineamenti evolutivi della fiscalità delle regioni a statuto ordinario tra assetti costituzionali e diritto dell'unione europea*, cit., 2420 ss. e la dottrina lì richiamata.

ziari e/o non garantiscano i livelli essenziali delle prestazioni relativamente alle funzioni esercitate<sup>29</sup>.

In tema di fiscalità regionale e provinciale, nel 2011 ha visto la luce il decreto legislativo n. 68 che detta le «*Disposizioni in materia di autonomia di entrata delle regioni a statuto ordinario e delle province, nonché di determinazione dei costi e dei fabbisogni standard nel settore sanitario*», ad oggi solo parzialmente in vigore.

Salve ulteriori future modifiche e proroghe, il sistema delineato dal decreto dovrebbe entrare interamente a regime dal 2027 o «*da un anno antecedente ove ricorrano le condizioni di cui al presente decreto legislativo*».

Una volta entrato in vigore, esso prevede una rideterminazione delle aliquote dell'addizionale regionale IRPEF tale da compensare la soppressione dei trasferimenti statali e, contemporaneamente, una riduzione delle aliquote IRPEF di competenza statale, così da mantenere inalterato il prelievo complessivo in capo al contribuente<sup>30</sup>.

---

<sup>29</sup> L'art. 2, comma 2 lett. z) prevede tra i principi della riforma la previsione di «*premiabilità dei comportamenti virtuosi ed efficienti nell'esercizio della potestà tributaria, nella gestione finanziaria ed economica e previsione di meccanismi sanzionatori per gli enti che non rispettano gli equilibri economico-finanziari o non assicurano i livelli essenziali delle prestazioni*». Il successivo art. 17 dispone inoltre che «*I decreti legislativi di cui all'articolo 2, con riguardo al coordinamento e alla disciplina fiscale dei diversi livelli di governo, sono adottati secondo i seguenti principi e criteri direttivi [...] e) introduzione di un sistema premiante nei confronti degli enti che assicurano elevata qualità dei servizi e livello della pressione fiscale inferiore alla media degli altri enti del proprio livello di governo a parità di servizi offerti, ovvero degli enti che garantiscono il rispetto di quanto previsto dalla presente legge e partecipano a progetti strategici mediante l'assunzione di oneri e di impegni nell'interesse della collettività nazionale, ivi compresi quelli di carattere ambientale, ovvero degli enti che incentivano l'occupazione e l'imprenditorialità femminile; introduzione nei confronti degli enti meno virtuosi rispetto agli obiettivi di finanza pubblica di un sistema sanzionatorio che, fino alla dimostrazione della messa in atto di provvedimenti, fra i quali anche l'alienazione di beni mobiliari e immobiliari rientranti nel patrimonio disponibile dell'ente nonché l'attivazione nella misura massima dell'autonomia impositiva, atti a raggiungere gli obiettivi, determini il divieto di procedere alla copertura di posti di ruolo vacanti nelle piante organiche e di iscrivere in bilancio spese per attività discrezionali, fatte salve quelle afferenti al cofinanziamento regionale o dell'ente locale per l'attuazione delle politiche comunitarie; previsione di meccanismi automatici sanzionatori degli organi di governo e amministrativi nel caso di mancato rispetto degli equilibri e degli obiettivi economico-finanziari assegnati alla regione e agli enti locali, con individuazione dei casi di ineleggibilità nei confronti degli amministratori responsabili degli enti locali per i quali sia stato dichiarato lo stato di dissesto finanziario*». In attuazione delle predette disposizioni è stato successivamente adottato il D.lgs. 6 settembre 2011, n. 149.

<sup>30</sup> In tema di addizionali IRPEF si segnala che il disegno di legge delega per la riforma del sistema tributario approvato dalla Camera dei Deputati nel giugno 2022 prevedeva la sostituzione delle stesse con sovrainposte, con analoghe disposizioni in tema di possibilità di intervento da parte degli enti territoriali sulle sole aliquote nei limiti fissati dal legislatore na-

È altresì prevista la modifica della compartecipazione al gettito IVA che dovrebbe passare ad un meccanismo di determinazione territoriale, per cui a ciascuna Regione dovrebbe essere attribuita quota parte del gettito generato dai consumi realizzati sul proprio territorio<sup>31</sup>.

Già in vigore sono le disposizioni che consentono alle Regioni, da un lato, di aumentare o ridurre le aliquote dell'addizionale regionale e di introdurre specifiche detrazioni in favore della famiglia e, dall'altro, di ridurre sino ad azzerare le aliquote IRAP, consentendo altresì di introdurre specifiche deduzioni nel rispetto dei vincoli di natura europea.

La possibilità di intervenire su tali tributi è però interdipendente: non è consentito aumentare le aliquote dell'addizionale oltre una determinata soglia (0,5%) nel caso in cui la Regione abbia deliberato la riduzione dell'IRAP e, per contro, non è consentito ridurre quest'ultima quando la Regione abbia già disposto un aumento superiore dell'imposizione sui redditi<sup>32</sup>.

Tali condizioni vanno evidentemente nella direzione di impedire all'ente territoriale di spostare il peso dell'imposizione dalle attività produttive alle persone fisiche, partendo dal presupposto che il gettito complessivo dovrebbe rimanere inalterato ed essere tale da garantire il finanziamento delle funzioni svolte dalla regione, sulla base del principio che qualsiasi intervento di tal genere è a carico esclusivo del bilancio dell'Ente.

Ulteriore limite alla possibilità di intervento sui tributi derivati è rappresentato dalla presenza di una situazione di squilibrio economico finanziario o di deficit del sistema sanitario. In tali condizioni, ogni possi-

---

zionale. A causa dello scioglimento delle Camere la legge non ha completato l'iter di approvazione al Senato. Ad oggi non è dato sapere se la nuova legislatura riprenderà il progetto di riforma integrale mantenendo i principi contenuti nel disegno di legge in parola. In tal caso, la sostituzione delle addizionali con sovrainposte comporterebbe inevitabilmente anche la conseguente modifica delle relative disposizioni contenute nel decreto federalismo. Sul punto, L. LETIZIA, *Nibil sub sole novum nella riforma del sistema fiscale per il completamento dell'autonomia finanziaria e tributaria territoriale*, in *Innovazione e diritto*, 2022/2, 137 ss.; A. CONTRINO - S. BORTOLINI, *L'attuazione del federalismo fiscale tra riforma del sistema tributario e PNRR (annotazioni in corso d'opera)*, in *Riv. dir. trib. suppl. online*, 13 settembre 2022.

<sup>31</sup> Secondo l'art. 4, comma 3 «A decorrere dall'anno 2027 o da un anno antecedente ove ricorrano le condizioni di cui al presente decreto legislativo le modalità di attribuzione del gettito della compartecipazione I.V.A. alle regioni a statuto ordinario sono stabilite in conformità con il principio di territorialità. Il principio di territorialità tiene conto del luogo di consumo, identificando il luogo di consumo con quello in cui avviene la cessione di beni; nel caso dei servizi, il luogo della prestazione può essere identificato con quello del domicilio del soggetto fruitore. Nel caso di cessione di immobili si fa riferimento alla loro ubicazione».

<sup>32</sup> Come chiarito dall'art. 5 comma 3 e dall'art. 6 comma 3 del decreto in esame.

bilità di modifica è inibita e, all'opposto, sono previste ulteriori maggiorazioni per l'attuazione dei piani di rientro del deficit.

Lo stesso decreto stabilisce che a decorrere dal 2013 siano considerati tributi propri la «tassa per l'abilitazione all'esercizio professionale, l'imposta regionale sulle concessioni statali dei beni del demanio marittimo, l'imposta regionale sulle concessioni statali per l'occupazione e l'uso dei beni del patrimonio indisponibile, la tassa per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche regionali, le tasse sulle concessioni regionali, l'imposta sulle emissioni sonore degli aeromobili...». Solo su questi la Regione ha piena possibilità d'intervento, essendo espressamente prevista anche la possibilità di loro soppressione<sup>33</sup>.

In parte diverso il caso della tassa automobilistica regionale, tributo proprio a tutti gli effetti, ma vincolato ai limiti imposti nella legge istitutiva statale<sup>34</sup>.

Da questa breve descrizione dei provvedimenti ad oggi adottati e dei principi che informano la legge delega è evidente che, nonostante le intenzioni sulla carta siano quelle rendere finanziariamente autonomi i diversi livelli amministrativi / di governo superando il meccanismo dei trasferimenti statali in favore di aumento della potestà impositiva degli enti territoriali e corrispondente riduzione dell'imposizione erariale, gli spazi lasciati ad una vera e propria autonomia impositiva di Regioni ed Enti locali è minima<sup>35</sup>.

<sup>33</sup> L'Emilia-Romagna, ad esempio, ha soppresso la tassa per l'abilitazione all'esercizio professionale e la tassa per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche regionali con l'art. 3 della L.r. 21 dicembre 2012, n. 15.

<sup>34</sup> In proposito, la sentenza della Corte cost. 20 maggio 2019, n. 122 ha in parte modificato il proprio precedente orientamento, aprendo al riconoscimento di un maggiore spazio di manovra per le regioni di introdurre misure di differenziazione rispetto alla disciplina uniforme nazionale. Per un commento S.M. RONCO, *Tassa automobilistica ed autonomia finanziaria: quali nuovi spazi per la discrezionalità del legislatore regionale?*, in *Osservatorio costituzionale*, 2019/5; A. GIOVANARDI, *Complicate ricostruzioni per risolvere questioni micro-conflittuali di dettaglio: il bollo auto come paradigma di un'autonomia tributaria asfittica e, comunque, sempre sottrattiva*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2019/2, 441 ss.

<sup>35</sup> Bene evidenzia S.M. RONCO, *Considerazioni in merito all'autonomia tributaria ed agli spazi di equità orizzontale nel tempo del regionalismo differenziato*, in *Riv. dir. trib.*, 2020/2, 133-134 «Sebbene recenti interventi della giurisprudenza costituzionale potrebbero aprire spiragli per una rivalutazione futura dell'autonomia impositiva regionale con riguardo ad alcuni tributi appartenenti all'insieme dei tributi propri, un tale stato di cose ha determinato l'impossibilità di conseguire una piena attuazione del principio di connessione tra risorse e funzioni, considerati, come detto, i limitati margini per l'introduzione di tributi propri 'autonomi' da parte delle Regioni a statuto ordinario. Ad un tale esito ha contribuito, soprattutto, la valenza assor-

I tributi propri regionali sono, ad eccezione della tassa automobilistica, senz'altro marginali e consentono la realizzazione di un gettito del tutto insufficiente al finanziamento delle funzioni esercitate già ora dagli enti territoriali. In questo contesto, è del tutto evidente che la maggior parte delle risorse, sia ora che nel sistema delineato dalla legge delega e dal successivo decreto attuativo, proviene da tributi derivati e dalla partecipazione al gettito dei tributi erariali, sui quali come si è visto le possibilità di intervento sono assolutamente limitate.

Con l'evidente conseguenza che, nonostante il principio per cui qualsiasi intervento a livello statale sui tributi assegnati alle Regioni che riduca il gettito sia poi compensato, diviene molto difficile per le Regioni adottare politiche realmente autonome, dipendendo le proprie risorse essenzialmente dalle scelte operate a livello centrale<sup>36</sup>.

A ciò si aggiunge che, nella prospettiva di garantire il coordinamento del sistema tributario complessivo ed evitare ogni forma di doppia imposizione, il potere impositivo proprio delle Regioni è limitato ai soli fenomeni / presupposti non ancora coperti da legge nazionale. Allo stato attuale, considerata l'estensione e la varietà delle imposte già istituite a livello nazionale, anche se poi attribuite agli enti territoriali, risulta particolarmente difficile ipotizzare su cosa le Regioni potrebbero legittimamente intervenire<sup>37</sup>, a meno che, in attuazione della riforma, lo Stato non decida di ridurre progressivamente il proprio ambito di intervento.

---

*bente del c.d. divieto di doppia imposizione, quale affermazione, in ultima istanza, della preminenza statale e delle ragioni di tutela dell'unità dell'ordinamento rispetto alla configurazione di margini di autonomia impositiva in capo alle Regioni a statuto ordinario». Sulla sostanziale mancanza di una reale autonomia su piano impositivo per le regioni G. MELIS, *La riforma costituzionale Renzi-Boschi e la sua incidenza sul federalismo fiscale*, in *Dir. prat. trib.*, 2017/1, 59 e la dottrina citata in nota; F. GALLO, *Due temi caldi che gli studiosi di diritto tributario dovrebbe approfondire: la nozione di tributo e l'autonomia tributaria degli enti territoriali*, in *Astrid Rassegna*, 2014/17.*

<sup>36</sup> Si pensi, ad esempio, alle recenti riforme in tema di IRAP, abrogata per le ditte individuali e i professionisti ed in generale per le persone fisiche titolari di reddito d'impresa o di reddito di lavoro autonomo ad opera dell'art. 1, comma 8 della L. 30 dicembre 2021, n. 234 (Legge di bilancio 2022). Da notare, inoltre, che la delega per la riforma del sistema tributario prevedeva altresì «*un graduale superamento dell'imposta regionale sulle attività produttive (IRAP), con priorità per le società di persone, gli studi associati e le società tra professionisti*», disponendo che gli interventi in tal senso dovessero comunque garantire il fabbisogno finanziario del settore sanitario e che non dovessero comportare un aggravio della tassazione personale sui redditi di lavoro dipendente e pensioni.

<sup>37</sup> Escludendo le imposte erariali a carattere generale (imposte sui redditi, IVA, imposte indirette quali il registro e l'imposta sulle successioni, le accise), il sistema attuale assegna agli enti locali la tassazione immobiliare (ad esempio, IMU e TARI). Di conseguenza, oltre ai tributi già indicati nel D.lgs. 68/2011, alle Regioni potrebbe forse restare ulteriore spazio impositivo nell'ambito della fiscalità ambientale e nel sistema delle concessioni o dei trasporti.

Non sfugga poi che la legge delega chiaramente auspica che la fiscalità propria regionale assuma un carattere in un certo senso *corrispettivo*, collegando il prelievo in modo più o meno diretto alle funzioni esercitate il che senz'altro comporta un'ulteriore limitazione nelle possibilità di intervento a livello locale.

## 2.2. *L'accordo preliminare della Regione Emilia-Romagna del 2018*

In questo quadro, con l'intenzione di procedere all'attuazione dell'art. 116 Cost., l'Emilia-Romagna, insieme a Veneto e Lombardia, è fra le prime Regioni ad aver avviato l'*iter* previsto per l'attribuzione di una maggiore autonomia e più ampie funzioni<sup>38</sup>, sottoscrivendo nel febbraio 2018 un accordo preliminare con il Governo<sup>39</sup>.

L'intenzione iniziale era quella di concordare il trasferimento delle competenze rientranti in alcuni settori ritenuti strategici: la tutela e la sicurezza sul lavoro, l'istruzione tecnica e professionale; l'internazionalizzazione delle imprese, la ricerca scientifica e tecnologica e il sostegno all'innovazione; il territorio e la rigenerazione urbana, l'ambiente e le infrastrutture; la tutela della salute<sup>40</sup>.

Tali richieste sono state in parte ridimensionate per giungere più agevolmente alla sottoscrizione dell'accordo, nel quale vengono individuate le intese preliminari per il trasferimento alla Regione delle competenze relative alle politiche sul lavoro, all'istruzione, alla salute e alla tutela dell'ambiente e dell'ecosistema, con uno specifico *addendum* relativo ai rapporti tra la Regione e l'Unione europea.

Gli ambiti per i quali l'Emilia-Romagna aspira ad ottenere una maggiore autonomia in applicazione dell'art. 116 Cost sono tuttavia stati am-

---

<sup>38</sup> Per alcune osservazioni sugli accordi preliminari sottoscritti dalle tre regioni e sulle successive bozze del febbraio 2019 (mai sottoscritte) P. ACCORDINO, *Le asimmetrie fiscali tra Regioni italiane: stato dell'arte, criticità e prospettive*, in *Nuove autonomie*, cit., 858; L. LETIZIA, *Dal 'federalismo fiscale simmetrico' al 'decentramento fiscale asimmetrico' nella prospettiva dell'autonomia regionale differenziata*, in *Innovazione e diritto*, 2019/1, 1 ss.; F. GALLO, *I limiti del regionalismo differenziato*, cit., 242; G.M. CIPOLLA, *Le aporie del regionalismo differenziato*, cit., 521 ss.; M.C. GUERRA, *Regionalismo differenziato: una scorciatoia a favore di pochi*, in *Riv. politiche sociali*, 2019/2, 159 ss.; A.F. URICCHIO, *Primi passi nella direzione dell'autonomia regionale differenziata profili finanziari*, in *Riv. Corte dei conti*, 2019/3, 3 ss.

<sup>39</sup> Consultabile sul sito del Dipartimento per gli affari regionali e le autonomie della Presidenza del Consiglio dei Ministri al seguente indirizzo <https://www.affariregionali.it/comunicazione/notizie/2018/autonomia-differenziata>.

<sup>40</sup> Cfr. Documento di indirizzo della Giunta regionale, approvato nel settembre 2017 <https://www.regione.emilia-romagna.it/autonomiaer/documento-di-indirizzi>.

pliati successivamente, individuando almeno 15 materie<sup>41</sup> e dando mandato agli organi competenti di riprendere le trattative con il Governo al fine di completare il processo di riconoscimento dell'autonomia.

Alla luce degli eventi successivi (ripetute crisi politiche e pandemia) la procedura è ferma al citato accordo preliminare, non essendo nemmeno stato avviato il successivo *iter* parlamentare per l'approvazione della legge che renderebbe effettivo il passaggio di funzioni in relazione alle materie concordate<sup>42</sup>.

A prescindere dal perimetro delle competenze già concordate e di quelle che saranno oggetto di futuro accordo nel caso in cui dovesse essere riavviata la procedura di riconoscimento dell'autonomia differenziata, è interessante notare come in tema di risorse attribuite per l'esercizio delle nuove funzioni, l'accordo preliminare scelga nettamente la via della compartecipazione al gettito o l'individuazione di un'aliquota riservata dei tributi erariali su base territoriale<sup>43</sup>, senza alcun riferimento alla

---

<sup>41</sup> In base ai documenti di indirizzo approvati dall'Assemblea Regionale, l'accordo con il Governo dovrebbe portare all'attribuzione in via esclusiva alla Regione delle competenze nelle seguenti materie: 1. rapporti internazionali e con l'Unione Europea delle Regioni; 2. tutela e sicurezza del lavoro; 3. istruzione, salva l'autonomia delle istituzioni scolastiche; 4. commercio con l'estero; 5. ricerca scientifica e tecnologica e sostegno all'innovazione per i settori produttivi; 6. governo del territorio; 7. protezione civile; 8. coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario; 9. tutela della salute; 10. valorizzazione dei beni culturali e ambientali e promozione e organizzazione di attività culturali; 11. ordinamento sportivo; 12. grandi reti di trasporto e navigazione; 13. norme generali sull'istruzione; 14. tutela dell'ambiente, dell'ecosistema e dei beni culturali; 15. organizzazione della giustizia di pace, cfr. Atto di indirizzo - Risoluzione n. 7158 del 18 settembre 2018, <https://www.regione.emilia-romagna.it/autonomiaer/documenti/risoluzione-18-9-2018>.

Più di recente, con l'intento di rendere più agevole il riavvio delle trattative, anche alla luce della situazione profondamente cambiata a seguito della pandemia e nella prospettiva di assicurare un più efficiente utilizzo dei finanziamenti collegati al PNRR, la Regione ha previsto la possibilità di espungere momentaneamente l'istruzione dalle competenze di cui negoziare il trasferimento, cfr. seduta della Giunta regionale del 28 aprile 2022 <https://notizie.regione.emilia-romagna.it/comunicati/2022/aprile>.

<sup>42</sup> Per una ricostruzione delle vicende, anche politiche, che hanno interessato le procedure per il riconoscimento dell'autonomia A. GIOVANARDI - D. STEVANATO, *Autonomia, differenziazione, responsabilità*, Venezia, 2020, versione ebook, cap. III. Gli Autori, riferendosi principalmente alla regione Veneto, descrivono vicende comuni alle tre Regioni che hanno avviato l'*iter* dell'autonomia differenziata, dimostrandosi molto critici verso l'atteggiamento ritenuto fortemente dilatorio assunto dal Governo, in particolare dopo la sottoscrizione degli accordi preliminari del 2018, circostanza che ha portato ad un nulla di fatto, nonostante dalla firma degli accordi preliminari siano trascorsi ormai quasi quattro anni.

<sup>43</sup> L'accordo prevede altresì che la determinazione delle risorse sia affidata ad una commissione paritetica Stato-Regione, cui è demandata anche la quantificazione dei fabbisogni standard per lo svolgimento delle funzioni, sancendo che solo a seguito di tale determinazione possa effettivamente avvenire il trasferimento delle competenze.

possibilità per l'Ente di esercitare direttamente la potestà impositiva propria, cui non si fa menzione nemmeno nel dettaglio delle singole materie e delle funzioni ad esse collegate.

Tale possibilità resta senza dubbio sancita nella legge delega sul federalismo fiscale, con tutti i limiti già evidenziati, ma risalta senz'altro il fatto che nell'ambito di un accordo dettagliato, seppur preliminare, non sia in alcun modo accennata tale possibilità, limitando i meccanismi di assegnazione delle risorse alla redistribuzione dei tributi erariali.

Non deve sfuggire tuttavia che l'attribuzione e soprattutto la determinazione delle risorse finanziarie trasferite rappresenta il principale scoglio per la definitiva attuazione del regionalismo differenziato così come previsto dalla riforma costituzionale<sup>44</sup>.

Il tema è principalmente politico<sup>45</sup>, ma interessa senza dubbio anche notevoli profili tecnici che vanno dalla determinazione dei fabbisogni standard e dei LEP<sup>46</sup>, a quella dei criteri di compartecipazione al gettito dei tributi erariali, e soprattutto quali ricomprendere, come determinare la quota di partecipazione o l'aliquota riservata, quali meccanismi adottare per compensare le eventuali manovre adottate a livello nazionale che influiscano sul gettito regionale, quanta parte dell'extra gettito eventualmente realizzato a livello locale possa essere trattenuto o vada invece redistribuito attraverso forme perequative in favore di aree più svantaggiate.

### 3. *In questo contesto, possono immaginarsi politiche fiscali attrattive a livello regionale?*

In questo quadro non si dimostra pertanto agevole ipotizzare che le Regioni possano liberamente adottare misure attrattive di natura fiscale al fine di incentivare il trasferimento nel proprio territorio di cittadini stranieri o in precedenza espatriati.

<sup>44</sup> La stessa Corte costituzionale ha chiaramente sancito che «*il mancato completamento della transizione ai costi e fabbisogni standard, funzionale ad assicurare gli obiettivi di servizio e il sistema di perequazione, non consente, a tutt'oggi, l'integrale applicazione degli strumenti di finanziamento delle funzioni regionali previsti dall'art. 119 Cost.*», cfr. C. cost., 14 novembre 2013, n. 273.

<sup>45</sup> La principale critica sollevata da chi si oppone all'attuazione del regionalismo differenziato è il rischio di un aumento del divario tra le regioni e tra le diverse aree del paese, soprattutto laddove il trasferimento delle competenze comportasse un corrispondente aumento delle risorse attribuite o lasciate alle regioni economicamente più solide e sviluppate per effetto del riparto, anche dei tributi erariali, su base territoriale.

<sup>46</sup> Strumento introdotto per garantire che la differenziazione delle competenze non comporti lo squilibrio nell'offerta dei servizi essenziali.

Come già si è evidenziato, tale difficoltà è confermata dal fatto che le principali politiche regionali ad oggi adottate in tal senso si collocano nel diverso ambito della promozione degli investimenti, della creazione di imprese o di stimolo alla ricerca, estendendo a questa tipologia di individui le misure che sono previste a livello generale, senza interventi di carattere specifico.

La capacità di un determinato territorio di attrarre cittadini poggia più su altri fattori, quali la qualità della vita, dei servizi, delle infrastrutture, sul sistema territorio complessivamente inteso e su ciò che esso offre, piuttosto che sull'incentivo meramente fiscale.

Esso è oggi affidato unicamente alla normativa nazionale che rivolgendosi ad una platea piuttosto ampia consente senza dubbio di conciliare determinate politiche di incentivo regionale con la possibilità di beneficiare delle relative agevolazioni fiscali<sup>47</sup>.

Le considerazioni sin qui svolte consentono tuttavia delineare il quadro all'interno del quale si potrebbe collocare un'eventuale potestà della Regione che volesse intervenire anche sul piano fiscale per rendere il proprio territorio maggiormente attrattivo, tenendo in considerazione tanto lo *status quo* quanto le prospettive rappresentate dall'attuazione del regionalismo differenziato e del connesso federalismo fiscale.

Per quanto qui di interesse, poco rilevano i limiti all'istituzione di tributi propri, dal momento che, da un lato, nella prospettiva di introdurre misure attrattive difficilmente potrebbe essere presa in considerazione l'introduzione di nuovi tributi e, dall'altro, quelli attualmente esistenti non hanno un impatto tale da poter realisticamente assumere una qualche valenza attrattiva ove modificati o ridotti.

Gli ambiti che ovviamente rilevano in misura più considerevole sono invece i tributi derivati, ovvero l'addizionale regionale IRPEF e l'IRAP, che oltre a costituire la maggior parte dell'attuale gettito regionale, rappresentano senza dubbio i tributi con la più ampia estensione in termini di contribuenti interessati.

In tale prospettiva, ad oggi, nei limiti delle disposizioni cui si è accennato nei paragrafi che precedono, appare possibile ipotizzare delle misure che, andandosi a innestare sui regimi già previsti a livello nazionale, potrebbero costituire uno strumento territorialmente attrattivo, come si vedrà in seguito.

---

<sup>47</sup> In tal senso, ad esempio, l'estensione del regime degli impatriati anche al reddito d'impresa, consente di unire i programmi di incentivo previsti dalla Regione Emilia-Romagna nei propri settori strategici con il beneficio fiscale relativo.

Prima di affrontare più dettagliatamente come potrebbero sostanzarsi degli interventi su tali tributi, è necessario esaminare, seppur brevemente, due ulteriori aspetti che rappresentano indubbiamente un vincolo alla possibilità di adottare misure fiscali territorialmente differenziate, ovvero l'onere di solidarietà nazionale che caratterizza il disegno autonomista della riforma costituzionale e, sul piano internazionale, il divieto di introdurre attraverso misure localizzate aiuti di stato vietati dalla normativa UE.

### 3.1. *I limiti imposti dalla legge nazionale: solidarietà versus concorrenza tra le Regioni*

Il sistema delineato dalla riforma del Titolo V della Costituzione e la successiva legge delega per il federalismo fiscale si collocano nel solco di quello che viene definito un *federalismo solidaristico o cooperativo*<sup>48</sup>, nell'ambito del quale il riconoscimento di un'autonomia differenziata alle Regioni anche in termini finanziari e impositivi si affianca all'adozione di strumenti, quali il fondo perequativo o la determinazione dei livelli essenziali delle prestazioni, volti ad impedire l'aggravio del divario fra le diverse aree del Paese e a garantire su tutto il territorio nazionale il medesimo livello dei servizi essenziali, come la sanità o l'istruzione, pur se regionalizzati<sup>49</sup>.

---

<sup>48</sup> In tema, S.M. RONCO, *Considerazioni in merito all'autonomia tributaria ed agli spazi di equità orizzontale nel tempo del regionalismo differenziato*, cit., 138 ss.

<sup>49</sup> Secondo A.F. URICCHIO, *Primi passi nella direzione dell'autonomia regionale differenziata profili finanziari*, in *Riv. Corte dei conti*, cit., 7-8 «l'autonomia regionale differenziata non possa essere demonizzata né considerata la panacea di ogni problema, costituendo piuttosto una modalità di riparto di funzioni pubbliche che va considerata e costruita sulla base di una rigorosa valutazione sia in termini di benefici per i territori come per l'intera comunità nazionale, sia con riguardo agli effetti di natura finanziaria».

*In ogni caso, appare fondamentale che il modello prescelto sia declinato nel pieno rispetto della cornice costituzionale e in primo luogo dei principi e dei valori ivi espressi, quali quelli di unità nazionale (art. 5 Cost.) (23), sussidiarietà (art. 117 Cost.), solidarietà (art. 2 Cost.) ed eguaglianza sostanziale (art. 3 Cost.) (24). L'attribuzione di un'autonomia più ampia ad alcuni enti regionali nello svolgimento dei compiti affidati, se appare rispondente al principio di responsabilità, non può far venire meno il principio di perequazione finanziaria in materia di erogazione di risorse pubbliche (trasferimenti o compartecipazione al gettito di tributi erariali) sancito dalla Carta costituzionale e dalla garanzia ivi prevista (artt. 117 e 119 Cost.). Allo stesso tempo, il nuovo assetto normativo dovrebbe comunque garantire il rispetto del principio di uguaglianza dei cittadini dovunque risiedano, non potendo ritenersi rispettoso dell'art. 3 Cost. un sistema che non fosse in grado di offrire a tutti i cittadini servizi di qualità e di quantità con standard più o meno similari...».*

In tal senso l'obiettivo, quanto meno dichiarato, della riforma è quello di raggiungere un più efficiente svolgimento delle funzioni assegnate a ciascun livello di governo, proprio attraverso una maggiore responsabilizzazione dei diversi livelli di amministrazione, come dimostrano, ad esempio, la previsione di meccanismi premiali e sanzionatori per le Regioni e gli Enti locali in ragione dell'andamento finanziario e degli obiettivi raggiunti o quella per cui i tributi propri dovrebbero informarsi al principio del beneficio e della corrispondenza tra prelievo e funzioni svolte.

Accanto a ciò, sia il testo costituzionale che le successive norme emanate riservano allo Stato la possibilità di effettuare interventi diretti e localizzati allo scopo di promuovere lo sviluppo di determinate aree.

È questo, dunque, il principale limite che si impone alle eventuali misure di favore adottate a livello regionale con lo scopo di favorire il trasferimento o lo stabilimento nel proprio territorio. Misure che, inevitabilmente, potrebbero creare una forma di *concorrenza* interna fra le diverse Regioni o, in qualche misura, porsi in contrasto con le politiche adottate a livello nazionale per promuovere lo sviluppo economico e sociale di specifiche aree del Paese *depresses* o comunque economicamente meno solide<sup>50</sup>.

Diverse sono le considerazioni che consentono di ritenere che, in ogni caso, si tratterebbe di una forma di concorrenza legittima e non contraria ai principi sopra richiamati.

In primo luogo, ferme le necessità di coordinamento del sistema tributario complessivo ed il rispetto dei principi costituzionali, è la stessa previsione dell'istituzione e dell'autonoma disciplina di tributi propri a consentire una differenziazione a carattere regionale che potrebbe di per sé costituire un elemento di concorrenza tra i diversi territori, nella mi-

---

<sup>50</sup> Osserva in proposito S.M. RONCO, cit., 140-141 nota 40 «una conformazione dei criteri dell'autonomia differenziata in chiave 'competitiva' potrebbe portare al rafforzarsi di un vero e proprio fenomeno di concorrenza fiscale tra Regioni. Infatti, malgrado si tratti di temi oggi poco approfonditi nella dottrina italiana – e peraltro le valutazioni in chiave di 'risparmio fiscale' non siano, allo stato, decisive nell'orientare le scelte circa il luogo di residenza dei contribuenti – rimane il fatto che gli esiti di un'autonomia differenziata così individuata potrebbero, nel medio periodo, mutare tale stato di cose. In tale contesto, in ultima istanza, ad essere 'premiati' sarebbero, da un lato, quegli utenti contribuenti connotati da una maggiore propensione alla mobilità sul territorio nazionale e, da un altro lato, proprio quelle Regioni che fossero in grado di esprimere una maggiore attrattività, grazie ad un più ponderato utilizzo della leva fiscale ed ad una più elevata efficienza e qualità dei servizi resi alla collettività».

sura in cui del tutto legittimamente alcune Regioni potrebbero istituire tributi ed altre no, con ciò determinando un diverso livello impositivo a carattere territoriale<sup>51</sup>.

Del pari, nell'ambito dei tributi derivati, le seppur limitate possibilità di intervento riconosciute oggi alle Regioni sia sull'addizionale IRPEF che sull'IRAP, consentono quanto meno in linea teorica la possibilità di differenziare l'imposizione a livello territoriale, laddove una Regione decida di non applicare le maggiorazioni consentite o di introdurre detrazioni e deduzioni ed un'altra, all'opposto, intervenga introducendo il massimo degli aumenti previsti dalla normativa nazionale.

Ciò consente senza dubbio di ritenere che lo stesso Legislatore nazionale abbia *ab origine* preso in considerazione la possibilità che a livello locale si creino diversificazioni a livello impositivo, ritenute per tanto compatibili e coerenti con il sistema tributario nazionale nel suo complesso.

In definitiva, quindi, l'eventuale creazione di una forma di concorrenza tra le Regioni, anche per effetto della leva fiscale, non appare in contrasto con i principi solidaristici cui la riforma è ispirata.

Il tema della differenziazione legittima tra le Regioni derivante dall'autonomia di entrata e di spesa si colloca, dunque, sul diverso piano dei criteri in base ai quali verranno determinate le modalità di compartecipazione al gettito dei tributi erariali, di definizione dei fabbisogni standard e dei LEP, nonché della possibilità per le regioni di trattenere il maggior gettito generato a livello locale, temi che esulano dai confini di questo studio.

### 3.2. I vincoli europei: il divieto di aiuti di stato

Altra prospettiva dalla quale è necessario esaminare la possibilità di introdurre a livello locale agevolazioni ed altre misure attrattive è quella del rispetto dei vincoli imposti dalla legislazione europea, *in primis* il divieto di aiuti di stato.

---

<sup>51</sup> In tal senso, la riforma e la legge delega sembrano introdurre, almeno sulla carta, una forma di *federalismo asimmetrico*, che prevede la possibilità di una differenziazione dei sistemi tributari regionali in forza dell'attuazione dell'autonomia impositiva riconosciuta alle Regioni, pure sempre nel solco delle regole di coordinamento sancite a livello nazionale. Differente è in questa prospettiva la possibilità già esistente di introdurre differenziazioni in tema di aliquote ed eventualmente detrazioni nell'ambito dei tributi derivati, facoltà che rientra più propriamente in un sistema di *federalismo simmetrico* in cui le (minime) differenze regionali si vanno ad innestare su un'imposta disciplinata in modo uniforme a livello nazionale.

Come già chiarito esaminando i regimi attrattivi nazionali, tale vincolo rileva nella misura in cui le eventuali agevolazioni fiscali volte ad incentivare il trasferimento di un individuo nel territorio, nazionale o regionale, interessino in qualche modo il settore dell'impresa e delle attività economiche in generale, andando quindi ad incidere sulla disciplina della concorrenza.

Il tema non è nuovo, considerando che ripetutamente anche la Corte di Giustizia<sup>52</sup> è stata investita di decisioni relative alla compatibilità con il sistema europeo di misure fiscali adottate a livello locale, potenzialmente discriminatorie e lesive della leale concorrenza sul mercato.

Ciò in quanto, anche solo da un punto di vista territoriale, si tratta di misure di per sè selettive<sup>53</sup> e, quindi, potenzialmente contrarie al divieto imposto dalla legislazione eurounitaria.

In questa prospettiva, il tema della selettività geografica può in parte ritenersi superato nella misura in cui prima la giurisprudenza della Corte di Giustizia e poi la stessa Commissione hanno riconosciuto la legittimità di benefici, sovvenzioni o altre misure di agevolazione, incluse quelle fiscali, introdotte da livelli di governo sub-statali quando, in via di estrema sintesi, si tratti di misure generalmente applicabili (quindi a tutto il territorio considerato e alla generalità dei contribuenti) e siano adottate da soggetti dotati di autonomia legislativa, amministrativa e con piena responsabilità finanziaria<sup>54</sup>.

---

<sup>52</sup> Tra le principali pronunce sul tema si ricordano CGUE, 6 settembre 2006, causa C-88/03, *Repubblica Portoghese c. Commissione*, CGUE, 11 settembre 2008, cause riunite da C-428/06 a C-434/06, *Union General de Trabajadores de la Rioja*, CGUE, 15 novembre 2011, cause riunite C-106-107/09, *Commissione e Regno di Spagna c. Government of Gibraltar e Regno Unito*.

<sup>53</sup> Per un commento alla più recente giurisprudenza della Corte di Giustizia in tema di selettività M. FIERRO, *Il criterio di selettività negli aiuti di Stato: World Duty Free Group SA e Regno di Spagna contro Commissione Europea*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2022/2, 770 ss.

<sup>54</sup> Questa tipologia di interventi deve essere distinta dagli aiuti a finalità regionale, ovvero quelle misure adottate a livello statale e indirizzate a determinate aree del proprio territorio, nella maggior parte dei casi per favorirne lo sviluppo. In tal caso si tratta di aiuti che possono essere ritenuti legittimi nella misura in cui rientrino nell'ambito dei piani degli aiuti a finalità regionali predisposto a livello europeo, cfr. da ultimo la *Orientamenti in materia di aiuti di Stato a finalità regionale* (2021/C 153/01) <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/IT>. In tema di compatibilità con la disciplina europea delle misure adottate invece da enti territoriali, la giurisprudenza della Corte di giustizia ha individuato diverse possibili fattispecie di aiuti fiscali di tale natura, tra cui le ipotesi di *decentramento simmetrico*, quando la misura sia adottata da un ente territoriale nell'ambito delle competenze legislative e finanziarie ad esso attribuite e nei limiti di quanto in tal senso consentito dallo Stato in maniera paritaria a

Da questo punto di vista, quindi, la possibilità per una Regione di introdurre specifiche agevolazioni nel settore dei tributi propri derivati dovrebbe ritenersi compatibile con la disciplina europea degli aiuti di stato, salva la verifica degli ulteriori requisiti richiesti e, soprattutto, l'assenza di compensazione dell'eventuale perdita di gettito con i fondi perequativi statali.

Tra questi, assume senza dubbio rilevanza il profilo della possibile selettività materiale, nella misura in cui le eventuali agevolazioni introdotte siano rivolte esclusivamente ad una determinata tipologia di contribuenti o settori produttivi.

Esaminando i regimi attrattivi nazionali già si è evidenziato come essi, riguardando essenzialmente l'imposizione personale, vengono generalmente esclusi dalla normativa sugli aiuti di stato, non interessando quanto meno astrattamente il settore dell'impresa.

Del pari si è evidenziato come l'estensione tanto del regime degli impatriati quanto quello per i neo-residenti ai redditi d'impresa o di lavoro autonomo renderebbero necessaria un'ulteriore valutazione. Ciò soprattutto nella prospettiva di considerare se il presupposto costituito dalla *novità* della residenza possa essere considerato sufficiente a determinare una situazione giuridica e di fatto del beneficiario di per sé non comparabile con quella del contribuente residente di lungo corso.

Gli stessi profili emergono anche a livello regionale, con l'aggiunta che, ragionando in termini di tributi derivati, l'eventuale previsione di

---

tutti gli enti al medesimo livello di autonomia, come una riduzione di aliquota, e quella di *decentramento asimmetrico*, ovvero quando un ente territoriale agisca nell'ambito delle proprie autonome competenze introducendo misure che non sono consentite ad enti diversi che si collocano al medesimo livello di governo. In tale ultimo caso, la misura può ritenersi legittima fintanto che l'ente sia dotato di propria autonomia legislativa, procedurale e finanziaria e soprattutto se il minor gettito derivante dalla misura non sia compensato con finanziamenti di provenienza statale. Per un approfondimento sul punto, COMMISSIONE UE, Comunicazione 2016/C 262/01 *Comunicazione della Commissione sulla nozione di aiuto di Stato di cui all'articolo 107, paragrafo 1, del trattato sul funzionamento dell'Unione europea*, GU UE, 19.7.2016, p. IV. In dottrina, A. QUATTROCCHI, *op. cit.*, 2427 ss.; IDEM, *Gli aiuti di stato nel diritto tributario*, cit., 120 ss.; C. SCIANCELEPORE, *Il federalismo differenziato tra difficoltà applicative e politiche regionali di fiscalità di vantaggio*, cit., 1423 ss.; R. MICELI, *Federalismo fiscale e principi europei. Spazi di autonomia, livelli di responsabilità e modelli di federalismo*, Milano, 2014; G. MELIS, *La delega sul federalismo fiscale e la cosiddetta "fiscalità di vantaggio": profili comunitari*, in *Rass. trib.*, 2009/4, 1002 ss., M. CALCAGNO, *Il federalismo fiscale di fronte al divieto comunitario di aiuti di Stato: il criterio della selettività nell'elaborazione della Corte di Giustizia delle Comunità Europee*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2008/3, 1145.

agevolazioni sull'IRAP assumerebbe immediatamente rilevanza ai fini della valutazione della legittimità europea della misura<sup>55</sup>.

Ciò a maggior ragione laddove si consideri che la stessa legislazione nazionale<sup>56</sup> consente alle Regioni di prevedere differenziazioni (e quindi anche agevolazioni) in ragione del settore produttivo in cui il beneficiario opera.

Il tema si pone senza dubbio già con riguardo alla normativa attualmente vigente alla luce delle profonde differenziazioni che emergono a livello regionale nella disciplina dell'imposta, all'interno della quale per effetto della già parziale autonomia riconosciuta alle Regioni, sono state negli anni adottate le più diverse discipline, spesso collegate alle particolarità del tessuto produttivo regionale<sup>57</sup>.

Ne discende che, qualora si volessero prevedere nell'ambito di tale imposta delle agevolazioni apposite al fine di incentivare il rientro o lo stabilimento di nuovi cittadini, il profilo della compatibilità con la disciplina degli aiuti di stato non potrebbe essere trascurato, imponendo altresì di verificare altresì la possibilità di inserimento della misura negli aiuti consentiti a monte di cui al Reg. (UE) n. 651/2014 come da ultimo modificato dal Reg. (UE) 2021/1237<sup>58</sup> o di limitare la misura alla soglia degli aiuti *de minimis* disciplinati dal Regolamento (UE) n. 1407/2013<sup>59</sup>.

---

<sup>55</sup> Nella nostra prospettiva, il tema, pur esistente, appare tuttavia ridimensionato alla luce dell'esclusione dall'imposta delle persone fisiche esercenti, in forma individuale, attività d'impresa o di lavoro autonomo.

<sup>56</sup> In tal senso, l'art. 16, comma 3 del D.lgs. 446/1997.

<sup>57</sup> Per un approfondimento del tema si veda A. MONDINI, *Le agevolazioni IRAP alla luce del divieto di aiuti di stato*, in A. DI PIETRO - A. MONDINI (a cura di), *Aiuti di Stato fiscali e giurisdizioni nazionali: i problemi attuali*, Bari, 2015, 235 ss.

<sup>58</sup> Si tratta della normativa che dichiara alcune categorie di aiuti compatibili con il mercato interno, senza necessità di preventiva notifica e autorizzazione da parte della Commissione. Il regolamento autorizza preventivamente all'art. 1 gli aiuti rientranti nelle seguenti categorie: « a) aiuti a finalità regionale; b) aiuti alle PMI sotto forma di aiuti agli investimenti, aiuti al funzionamento e accesso delle PMI ai finanziamenti; c) aiuti per la tutela dell'ambiente; d) aiuti a favore di ricerca, sviluppo e innovazione; e) aiuti alla formazione; f) aiuti all'assunzione e all'occupazione di lavoratori svantaggiati e di lavoratori con disabilità; g) aiuti destinati a ovviare ai danni arrecati da determinate calamità naturali; h) aiuti a carattere sociale per i trasporti a favore dei residenti in regioni remote; i) aiuti per le infrastrutture a banda larga; j) aiuti per la cultura e la conservazione del patrimonio; k) aiuti per le infrastrutture sportive e le infrastrutture ricreative multifunzionali; l) aiuti per le infrastrutture locali; m) aiuti a favore degli aeroporti regionali; n) aiuti a favore dei porti; o) aiuti per progetti di cooperazione territoriale europea; p) aiuti contenuti nei prodotti finanziari sostenuti dal Fondo InvestEU».

<sup>59</sup> In base al quale «l'importo complessivo degli aiuti "de minimis" concessi da uno Stato membro a un'impresa unica non può superare 200 000 EUR nell'arco di tre esercizi finanziari».

### 3.3. Possibili interventi sull'addizionale regionale IRPEF

Come visto in precedenza, uno dei principali tributi derivati assegnati alle Regioni dalla normativa statale è l'addizionale regionale IRPEF, istituita dall'art. 50 del D.lgs. 446/1997.

In base alla norma essa «è determinata applicando l'aliquota, fissata dalla regione in cui il contribuente ha la residenza, al reddito complessivo determinato ai fini dell'imposta sul reddito delle persone fisiche, al netto degli oneri deducibili riconosciuti ai fini di tale imposta».

Tale disciplina è stata successivamente integrata dalle disposizioni del decreto sul federalismo fiscale, il quale ha determinato i limiti delle possibilità di intervento da parte del legislatore regionale.

In base ad esse è consentito «aumentare o diminuire l'aliquota dell'addizionale regionale all'IRPEF di base», introducendo eventualmente aliquote differenziabili per scaglioni di reddito e, in caso di aumento, modificabili entro i massimi indicati per ciascuno di essi.

Il limite alle possibilità di riduzione delle aliquote è rappresentato dalla necessità che la misura ridotta sia in grado di «assicurare un gettito che, unitamente a quello derivante dagli altri tributi regionali di cui all'articolo 12, comma 2, non sia inferiore all'ammontare dei trasferimenti regionali ai comuni, soppressi».

È altresì previsto che le Regioni possano prevedere, al solo fine della determinazione dell'addizionale, maggiorazioni delle detrazioni per carichi di famiglia già stabilite dal TUIR o l'erogazione di misure di aiuto economico diretto in favore di quei contribuenti che non riescano a usufruirne. Lo strumento delle detrazioni dall'addizionale può inoltre essere utilizzato dalla Regioni come mezzo per assicurare misure di sostegno economico-sociale, in alternativa all'erogazione di sussidi o bonus.

Altro limite d'intervento sul tributo è quello rappresentato dal coordinamento con le misure adottate in relazione all'IRAP, per cui non è consentito un aumento dell'addizionale superiore allo 0,5% nel caso in cui sia già stata disposta una riduzione di quella imposta.

Per quanto riguarda l'Emilia-Romagna, il legislatore regionale non ha ad oggi introdotto alcuna disposizione particolare, né previsto alcuna detrazione ulteriore rispetto a quelle già disciplinate dal TUIR<sup>60</sup>, essendosi limitato ad introdurre maggiorazioni di aliquota differenziate per scaglioni di reddito<sup>61</sup>.

<sup>60</sup> Con solo riferimento alle regioni a statuto ordinario, misure in tal senso sono state introdotte da Piemonte, Liguria, Veneto, Marche, Lazio, Campania e Puglia.

<sup>61</sup> Come stabilito dall'art. 1, comma 1, della L.r. 24 marzo 2022, n. 3, che ha modificato

Dal quadro sin qui descritto discende che, in termini di adozione di misure di vantaggio o agevolazioni, le possibilità di intervento relativamente all'addizionale regionale sono molto limitate.

Posto il vincolo di gettito, determinato dal fatto che, anche in caso di riduzione delle aliquote, l'addizionale sia in grado di generare entrate equivalenti ai trasferimenti agli enti locali soppressi, è difficile ipotizzare che il legislatore regionale possa prevedere l'azzeramento dell'addizionale, a meno che un riordino complessivo del sistema tributario regionale non consenta di rispettare il vincolo finanziario. A sostegno di tale interpretazione deve anche notarsi che, laddove il legislatore ha voluto riconoscere alle Regioni la facoltà di azzerare l'aliquota e, quindi, il prelievo lo ha espressamente previsto, come in riferimento all'IRAP.

Altrettanto preclusa è la possibilità di introdurre esenzioni in favore di determinati soggetti, non essendo in alcun modo riconducibile alle facoltà di intervento concesse al legislatore regionale. In tal senso, residua la possibilità di sopperire attraverso l'uso delle detrazioni che, in ogni caso, sono vincolate dal legislatore nazionale all'esclusiva realizzazione di politiche di sostegno economico-sociale.

Nella prospettiva sin qui esaminata, ovvero di valutare le possibilità di adozione di misure fiscali che incentivino il trasferimento o lo stabilimento in Regione, volendo conciliare le possibilità di intervento sulle aliquote con i vincoli finanziari previsti, a condizioni invariate sarebbe possibile per la Regione introdurre una misura che preveda di non applicare alcuna maggiorazione sull'aliquota base in favore di quei cittadini che integrino i presupposti per usufruire di uno dei regimi attrattivi previsti dal legislatore nazionale e per il medesimo arco temporale, in tal modo di fatto potenziando l'effetto dell'agevolazione già riconosciuta a livello nazionale.

L'adozione di una simile misura, ferma ovviamente la sua sostenibilità economica, appare compatibile con la disciplina del tributo, non andando oltre i limiti dei vincoli imposti dal legislatore nazionale che, come visto, non consentono di azzerare l'addizionale, ma senz'altro prevedono la possibilità di non applicare alcuna maggiorazione o di prevedere un'aliquota unica / ridotta.

---

la suddivisione in scaglioni in ragione delle modifiche operate sul TUIR, le aliquote attualmente applicabili in Regione sono le seguenti: 1,33 (1,23 + 0,10) fino a 15000,00 euro; 1,93 (1,23 + 0,70) oltre 15000,00 e fino a 28000,00 euro; 2,03 (1,23 + 0,80) oltre 28000,00 e fino a 50000,00 euro; 2,27 (1,23 + 1,04) oltre 50000,00 euro.

Ad essa si potrebbe obiettare, tuttavia, di essere una misura che non si limita ad operare sull'aliquota, ma che introduce una differenziazione tra diverse tipologie di contribuenti – nuovi residenti e residenti di lungo corso – non contemplata dalla disciplina nazionale dell'imposta che, attenendosi alla lettera del decreto federalismo, consente la sola diversificazione per scaglioni di reddito. Non di meno, il collegamento con i presupposti già previsti dalla normativa nazionale per l'applicazione dei regimi attrattivi, renderebbe la previsione coerente con il sistema già delineato dal legislatore nazionale.

Seppur d'impatto limitato, vista la poca incidenza della maggiorazione regionale sul complessivo carico dell'imposta sui redditi, la misura si renderebbe senz'altro efficace se associata al regime degli impatriati, avendo esso ad oggetto la tassazione dei redditi di fonte interna<sup>62</sup>.

### 3.4. *L'imposta regionale sulle attività produttive (IRAP)*

Sul fronte dell'IRAP, le possibilità appaiono in parte differenti, soprattutto alla luce della facoltà prevista dall'art. 5 del D.lgs. 68/2011 di «ridurre le aliquote dell'imposta regionale sulle attività produttive (IRAP) fino ad azzerarle e disporre deduzioni dalla base imponibile»<sup>63</sup>.

Prima ancora, l'art. 1 comma 43 della L. 244/2007 (Legge di bilancio 2008) nel disporre la regionalizzazione dell'imposta aveva previsto che «Le regioni non possono modificare le basi imponibili; nei limiti stabiliti dalle leggi statali, possono modificare l'aliquota, le detrazioni e le deduzioni, nonché introdurre speciali agevolazioni».

A ciò si aggiunge la possibilità disciplinata dal decreto istitutivo di differenziare il prelievo per «settori di attività e per categorie di soggetti passivi»<sup>64</sup>, norma che originariamente introduceva un limite all'aumento dell'aliquota consentito alle regioni.

---

<sup>62</sup> È infatti evidente che la possibilità di beneficiare di una ulteriore riduzione dell'imposta complessiva rappresenterebbe un (ulteriore) incentivo a stabilirsi in una Regione che prevede tale misura, piuttosto che in un'altra che al contrario mantiene inalterate le maggiorazioni previste per la generalità dei propri residenti.

<sup>63</sup> Ciò appare confermato anche dall'interpretazione della Corte costituzionale secondo cui l'ampiezza della disposizione contenuta nell'art. 5 del D.lgs. 68/2011 consentirebbe alle regioni l'adozione di qualsiasi strumento in grado di ridurre fino ad azzerare il carico dell'imposta, cfr. C. cost, sentenza del 21.6.2013, n. 15 con la quale si è riconosciuta la legittimità di un credito d'imposta introdotto dalla regione Toscana quale misura per favorire la cultura e il paesaggio.

<sup>64</sup> Cfr. art. 16, co. 3 del D.lgs. 446/1997.

Anche con riguardo all'IRAP, l'Emilia-Romagna ha esercitato meno di altre regioni le possibilità concesse, avendo solo introdotto aliquote maggiorate differenziate per categorie di imprese e riduzioni di aliquota in favore di cooperative sociali, Onlus e organizzazioni non governative riconosciute, sulla base di quanto già previsto a livello nazionale.

A ciò si aggiunge, a partire dal periodo d'imposta 2018, la previsione di un credito d'imposta a favore di imprese e lavoratori autonomi con sede nelle aree montane della Regione<sup>65</sup>, raddoppiato per imprese innovative, esercizi polifunzionali ed imprese Slot freE-R<sup>66</sup>.

Nel contesto sin qui delineato, deve senz'altro riconoscersi che le possibilità d'intervento sull'IRAP sono più ampie, anche in termini di tipologia di misura adottabile, purché previste nei limiti di quanto già sancito al livello nazionale, in particolare in tema di aliquote speciali, esenzioni e differenziazioni per categorie e sempre nel rispetto del criterio che il peso finanziario della misura ricada esclusivamente sulle finanze regionali.

Chiaramente, qualsiasi intervento in termini di previsioni di vantaggio che siano al contempo attrattive di nuovi residenti si limitano ai contribuenti soggetti passivi dell'imposta, quindi ad una platea molto più ristretta rispetto ai potenziali beneficiari di misure di favore applicate all'addizionale IRPEF.

In tal senso, volendo raccordare misure agevolative regionali ai regimi già adottati a livello nazionale esclusivamente applicabili ai contribuenti IRPEF, i possibili beneficiari di tali misure sono allo stato notevolmente ridotti, in particolare alla luce delle recenti modifiche che hanno escluso l'applicazione dell'IRAP alle imprese e attività professionali esercitate in forma individuale.

Con la conseguenza che potrebbero beneficiare di entrambe le misure, nazionali e regionali, unicamente quei soggetti che, una volta trasferiti in Italia, avviassero un'attività in forma associata o, comunque, tassata per trasparenza in ragione delle disposizioni generali dell'imposta sui redditi<sup>67</sup>.

---

<sup>65</sup> Cfr. L.r. 1° agosto 2019 n. 18.

<sup>66</sup> Progetto avviato dalla Regione nel 2013 per il contrasto, la prevenzione, la riduzione del rischio della dipendenza dal gioco d'azzardo.

<sup>67</sup> In base al disposto dell'art. 5 TUIR «*I redditi delle società semplici, in nome collettivo e in accomandita semplice residenti nel territorio dello Stato sono imputati a ciascun socio indipendentemente dalla percezione, proporzionalmente alla sua quota di partecipazione agli utili.* [...] 3. *Ai fini delle imposte sui redditi: [...] b) le società di fatto sono equiparate alle società in nome collettivo o alle società semplici secondo che abbiano o non abbiano per oggetto l'esercizio*

Alla luce delle facoltà concesse alla legislazione regionale, le previsioni potrebbero essere le più diverse (credito d'imposta, deduzioni o consistenti riduzioni dell'aliquota) adottate in favore di quelle persone che decidessero di avviare un'attività in Regione a seguito di un trasferimento dall'estero ed in presenza dei medesimi presupposti previsti dai regimi attrattivi nazionali.

Siffatte misure potrebbero agevolmente inquadrarsi anche nell'ambito delle materie assegnate alla competenza delle Regioni dall'art. 117 Cost., quali le politiche del lavoro, le professioni, la ricerca scientifica e tecnologica ed il sostegno all'innovazione per i settori produttivi, soprattutto laddove si andassero ad inserire su regimi quali quello in favore degli impatriati o dei ricercatori, già di per sé proiettati a incentivare lo sviluppo di ambiti produttivi e di ricerca.

Più difficile apparirebbe ricollegarle al regime per i neo-residenti, non tenuti ad avviare nello Stato alcun tipo di attività economica o investimento, e quindi potenzialmente già di per sé esclusi dall'ambito di applicazione dell'imposta.

Del pari, potrebbero essere collegate, al ricorrere dei predetti presupposti, alle possibilità di incentivo già previste anche dalla legislazione nazionale per le nuove attività (in particolare le *start up* innovative) o per favorire lo sviluppo economico e sociale di determinate aree del territorio regionale<sup>68</sup>.

Da questo punto di vista, limitandone l'applicazione al regime *de minimis* o modulando l'eventuale beneficio sulla base della disciplina europea relativa agli aiuti consentiti<sup>69</sup>, una misura di vantaggio sarebbe da considerarsi legittima anche nella prospettiva del diritto europeo, salva la necessità di verificare la presenza di criteri riconducibili alla selettività materiale, quali l'individuazione di specifici settori di attività di particolare interesse regionale.

Nel determinare misure di vantaggio di tale natura dovrebbe senza dubbio tenersi presente la correlazione imposta dalla legislazione nazionale tra le misure adottate in tema di IRAP e quelle relative all'addizionale regionale.

---

*di attività commerciali; c) le associazioni senza personalità giuridica costituite fra persone fisiche per l'esercizio in forma associata di arti e professioni sono equiparate alle società semplici».*

<sup>68</sup> In tal senso, già la legge delega sul federalismo introduce tra i propri principi la facoltà di introdurre «*in conformità con il diritto comunitario, di forme di fiscalità di sviluppo, con particolare riguardo alla creazione di nuove attività di impresa nelle aree sottoutilizzate*», cfr. art. 2, co. 2, lett. *mm*).

<sup>69</sup> Quali gli aiuti alle PMI o quelli in favore di sviluppo, ricerca e innovazione.

Considerando che tale vincolo impedisce la possibilità di aumentare oltre una certa soglia l'addizionale in presenza di una riduzione del prelievo IRAP, ma nulla dispone circa la facoltà di applicare meccanismi di riduzione in entrambi i settori, eventuali misure di vantaggio a beneficio dei nuovi residenti potrebbero essere tra loro coordinate o simultanee senza con ciò incorrere in violazione delle disposizioni del legislatore statale<sup>70</sup>.

#### 4. Osservazioni conclusive

Le riflessioni sin qui condotte inducono a ritenere che, allo stato, le possibilità di intervento a livello regionale per la creazione di misure attrattive sul piano fiscale di nuovi residenti sono limitate, soprattutto se valutate nella prospettiva assunta da questo studio, ovvero l'imposizione delle persone fisiche.

Ciò appare essere il risultato di molteplici fattori, *in primis* la mancanza di una reale autonomia impositiva delle Regioni e degli Enti locali nel contesto nazionale e la limitatezza degli ambiti in cui essa, anche ove pienamente realizzata, potrebbe intervenire.

Come si è visto, quand'anche il disegno autonomista delineato dalla riforma costituzionale e dalle successive norme in tema di federalismo fiscale dovessero trovare piena attuazione, il limite costituito dall'esistenza di imposte nazionali su determinati presupposti ed il principio del beneficio / continenza riducono di molto le aree residue per l'esercizio della potestà impositiva regionale.

Ambiti che difficilmente vanno ad incidere sull'imposizione delle persone fisiche e che quindi mal si prestano ad essere utilizzate per l'introduzione di misure attrattive.

È in questa prospettiva che si è tentato di formulare delle proposte relative ai tributi derivati attualmente esistenti che, per le loro stesse caratteristiche, sono al contrario in grado di interessare gli individui.

---

<sup>70</sup> In ipotesi, potrebbe riconoscersi all'impatriato soggetto passivo IRAP tanto la disapplicazione della maggiorazione regionale dell'addizionale quanto un beneficio IRAP, non essendo vietata dalla legislazione nazionale la somma di agevolazioni, ma piuttosto lo spostamento del carico fiscale da un'imposta all'altra. Allo stesso modo, valutando che in concreto l'introduzione di un doppio beneficio potrebbe porre problemi di sostenibilità finanziaria, potrebbe ipotizzarsi di coordinare le due misure, nel senso di riconoscere una disapplicazione della maggiorazione sull'addizionale ai soli contribuenti non soggetti IRAP, prevedendo al contrario per questi ultimi un beneficio sull'imposta, cui far corrispondere l'applicazione della maggiorazione IRPEF nella misura minima, indipendentemente dallo scaglione di reddito.

Più ampi appaiono al contrario essere i margini di intervento con riferimento alle attività produttive e d'impresa in generale, sulla scorta del fatto che già ora, con solo riferimento all'IRAP, è possibile per il legislatore regionale prevedere interventi fiscali di vario genere che ne incentivino la creazione e lo sviluppo nel proprio territorio.

Lo stesso deve ritenersi nella prospettiva di una completa attuazione dell'autonomia differenziata prevista dalla riforma costituzionale, nella misura in cui materie come le professioni, la ricerca scientifica e tecnologica ed il sostegno all'innovazione per i settori produttivi rientrano appieno tra le materie a competenza concorrente indicate dall'art. 117 co. 3 Cost. che potrebbero in futuro essere interamente attribuite alla potestà regionale.

In tal senso, tenendo fermo il principio di autonomia finanziaria e di entrata in relazione alle funzioni trasferite, dovrebbe aprirsi alle Regioni la possibilità di interventi anche di natura fiscale in tali ambiti.

Ciò non toglie che gli spazi di autonomia già ora previsti, pur se non completamente applicati, rappresentano un'opportunità per pensare ad un sistema regionale che, nel suo complesso, favorisca il rientro dei cittadini espatriati o il trasferimento in Regione di nuovi residenti, anche attraverso l'introduzione di misure fiscali ed il coordinamento con la fiscalità locale.

I progetti già ora avviati dall'Emilia-Romagna, quali ART-ER Attrattività Ricerca Territorio e IT-ER - International Talents in Emilia-Romagna, volti ad attrarre e favorire lo stabilimento nel proprio territorio di *risorse strategiche* provenienti dall'estero nell'ambito dei settori di maggiore interesse per l'economia regionale, costituiscono senza dubbio la base necessaria per lo sviluppo di politiche in tal senso.

In tale contesto, la leva fiscale, soprattutto se specificamente indirizzata ai *nuovi residenti*, può rappresentare uno strumento aggiuntivo idoneo a rendere più efficaci le ulteriori misure volte ad intercettare gli individui *mobili* che, come si è visto, sono sempre più numerosi.

Posto il carattere solidaristico dell'assetto costituzionale delle autonomie, non vi è infatti dubbio che la previsione stessa di un regionalismo asimmetrico consenta la possibilità di adottare politiche di incentivo in tal senso, lasciando a livello statale la funzione di coordinamento e l'adozione di strumenti perequativi / compensativi e incentivi che tutelino le aree più svantaggiate.

Ecco dunque che, di fronte ad una situazione complessa quale quella che affronta il Paese, sia dal profilo finanziario che da quello dei

costanti flussi di espatrio soprattutto della popolazione giovane e qualificata, la possibilità per le Regioni di introdurre misure che si innestino sugli strumenti attrattivi già previsti a livello nazionale potrebbe rappresentare un'ulteriore forma di incentivo e di contrasto al fenomeno che ad oggi, in realtà, non è stata in alcun modo presa in considerazione.

Come si è visto, le norme attualmente vigenti a livello nazionale, già di per sé molto ampie, intervengono esclusivamente sul piano della tassazione generale, limitando il *dato regionale* alla previsione di incentivi ulteriori in caso di trasferimento della residenza in aree determinate, con ciò combinando il regime attrattivo con la politica di sviluppo delle zone ritenute più svantaggiate.

Tuttavia, a fronte delle possibilità di abuso che si sono evidenziate e dell'assenza di vincoli all'investimento o all'avvio di attività nelle Regioni prescelte, il raggiungimento dell'obiettivo di sviluppo di tali aree resta meramente ipotetico, a fronte dell'unica reale certezza rappresentata dall'incremento di un gettito per la gran parte erariale e non necessariamente destinato al territorio.

Se ne può ricavare che una maggiore valorizzazione anche delle misure regionali renderebbe più adatto lo strumento attrattivo allo scopo che gli è proprio: favorire lo sviluppo attraverso l'*importazione* di capitale umano, competenze e mezzi finanziari.

Ciò interesserebbe tanto regimi quale quello per gli impatriati e i ricercatori, quanto quello, ad esempio, dei neo-residenti ove correttamente legato al nuovo meccanismo dell'*investor visa* introdotto dal Legislatore con l'art. 26-*bis* del D.lgs. n. 286/1998, rispetto al quale sarebbe senz'altro opportuno ragionare anche in termini di misure regionali volte ad attrarre localmente gli investimenti legati alla concessione del permesso di soggiorno.

Così, le eventuali differenziazioni frutto dell'autonomia e del federalismo fiscale, invece di rappresentare un meccanismo di *concorrenza interna* non consentito dall'ordinamento, potrebbero divenire uno strumento di risposta più efficace e mirato ad un fenomeno che interessa in modo trasversale tutto il Paese.

## APPENDICE



VALENTINA PASSADORE

MISURE DI ATTRAZIONE REGIONALE.  
LE ESPERIENZE DI EMILIA-ROMAGNA E VENETO  
A CONFRONTO

SOMMARIO: 1. Il fenomeno migratorio delle persone giuridiche: delocalizzazione e rilocalizzazione. – 1.1. Premessa. – 1.2. Residenza e stabile organizzazione. – 1.3. Delocalizzazione e rilocalizzazione. – 2. Strategie e regimi di attrazione della regione Emilia-Romagna. – 2.1. Economia Emiliano Romagnola. – 2.2. Strategie e piani attrattivi. – 3. Strategie e regimi di attrazione della regione Veneto. – 3.1. Economia del Veneto. – 3.2. Strategie e piani attrattivi.

*Abstract*

L'art. 13 della Dichiarazione universale dei diritti Umani del 1948<sup>1</sup> sancisce che ogni uomo ha diritto alla libertà di movimento e di residenza entro i confini di ogni Stato.

«Ogni uomo ha diritto di lasciare qualsiasi paese, incluso il proprio, e di ritornare nel proprio paese»<sup>2</sup>, tale principio è il così detto *jus migrandi* riconosciuto dal diritto internazionale come uno dei diritti naturali e universali dell'individuo. La Costituzione italiana lo prevede e tutela all'art. 16<sup>3</sup>.

Il diritto di migrare viene garantito sia alle persone fisiche che giuridiche.

I concetti che costituiscono il faro guida, dal punto di vista tributaristico, per definire la localizzazione delle imprese e conseguentemente per poterle imputare a tassazione in Italia sono: residenza e stabile organizzazione. Molteplici motivazioni hanno spinto negli anni le aziende a migrare, in particolare l'aspetto economico. Il fenomeno viene definito delocalizzazione. Negli ultimi decenni si è riscontrato l'evento opposto, il rientro delle persone giuridiche: la rilocalizzazione.

L'Unione europea, lo Stato italiano e le regioni si sono adoperate per favorire il ritorno e il nuovo insediamento delle imprese, realizzando politiche fiscali attrattive.

---

<sup>1</sup> Cfr. art. 13 Universal Declaration of Human Rights. 1948.

<sup>2</sup> Cfr. art. 13 *op. cit.*

<sup>3</sup> Cfr. art. 16 C.

L'elaborato ha lo scopo di portare alla luce, attraverso un'analisi comparata, i regimi di attrazione dalle regioni. Emilia-Romagna e Veneto.

## 1. *Il fenomeno migratorio delle persone giuridiche: delocalizzazione e ri-localizzazione*

### 1.1. *Premessa*

L'art. 13 della Dichiarazione universale dei diritti Umani del 1948 sancisce che: «*Ogni uomo ha diritto alla libertà di movimento e di residenza entro i confini di ogni Stato. Ogni uomo ha diritto di lasciare qualsiasi paese, incluso il proprio, e di ritornare nel proprio paese*»<sup>4</sup>, tale principio è il così detto *jus migrandi* riconosciuto dal diritto internazionale come uno dei diritti naturali e universali dell'individuo<sup>5</sup>. La Costituzione italiana lo prevede e tutela all'art. 16<sup>6</sup>.

Lo *jus migrandi* è garantito alle persone fisiche e giuridiche, in quanto il fenomeno migratorio coinvolge entrambe.

### 1.2. *Residenza e stabile organizzazione*

L'elaborato tratta la tematica della migrazione delle persone giuridiche.

È opportuno, in prima battuta, precisare due nozioni: residenza e stabile organizzazione.

I concetti costituiscono il faro guida, dal punto di vista tributario, per definire la localizzazione delle imprese e, conseguentemente, per poterle imputare a tassazione in Italia.

«*Storicamente, nell'ordinamento tributario italiano, la residenza del soggetto passivo si è imposta come criterio principe al quale fare riferimento*

---

<sup>4</sup> Cfr. art. 13 Universal Declaration of Human Rights. 1948, che disciplina il diritto di migrare.

<sup>5</sup> Sul punto M. GIOVANETTI - N. ZORZELLA, *Ius migrandi, Trent'anni di politiche e legislazione sull'immigrazione in Italia*. La pubblicazione è nata per celebrare i 20 anni della rivista «Diritto, Immigrazione e Cittadinanza» ripercorre la legislazione e le politiche sull'immigrazione in Italia negli ultimi 30 anni. ASGI (Associazione per gli studi giuridici sull'immigrazione) e magistratura democratica, 2020, p.898 in <http://digital.casalini.it/>.

<sup>6</sup> Cfr. artt. 16 Cost. che disciplina la libertà di circolazione nel territorio dello Stato. Le limitazioni possono essere poste solo per motivi di sanità o sicurezza. Nessuna restrizione può essere determinata da ragioni politiche.

*nell'ambito della tassazione sui redditi*»<sup>7</sup>. È il criterio di appartenenza privilegiato dal legislatore, perché maggiormente in grado di rispettare il principio di personalità dell'imposizione.

Quando manca la residenza, ma i redditi sono prodotti nel territorio dello Stato italiano, la disciplina positiva fa riferimento a criteri di collegamento diversi, che variano da reddito a reddito.

Fra tutti spicca, per importanza e complessità applicativa, il criterio di collegamento che si riferisce ai redditi di impresa. «*Questi ultimi sono tassati nel territorio dello Stato solo quando sono prodotti per il tramite di una stabile organizzazione nella penisola*»<sup>8</sup>.

Le persone giuridiche residenti vengono indicate dall'articolo 73 del TUIR<sup>9</sup>. Sono costituite da soggetti «*la cui sede legale o la sede dell'amministrazione o l'oggetto principale è nel territorio dello Stato*», mentre i requisiti alternativi sono: la sede legale, la sede dell'amministrazione o l'oggetto principale nel territorio dello Stato.

Per i residenti vale la regola della *Worldwide taxation*, cioè la tassazione dei profitti avviene indipendentemente dal luogo in cui sono generati.

Per i non residenti, lo Stato è legittimato a chiedere le imposte solamente per i redditi d'impresa che vengono realizzati nel territorio nazionale, a condizione che avvenga mediante una sede fissa d'affari, stabile nel tempo, la così detta stabile organizzazione.

Nell'ordinamento italiano tale concetto è di recente introduzione<sup>10</sup>. Precedentemente, non essendoci alcuna disposizione in merito, l'unico riferimento era il Modello di Convenzione OCSE<sup>11</sup>.

All'art. 5<sup>12</sup> la definizione di *Permanent Establishment*<sup>13</sup>, che differenzia diverse fattispecie: materiale e personale<sup>14</sup>. Con il Decreto Legislativo

---

<sup>7</sup> Cfr. M. GREGGI, *Residenza e Stabile organizzazione. Dialoghi fra la giurisprudenza nazionale e quella europea*, Bologna 21 novembre 2015, in [www.academia.edu](http://www.academia.edu).

<sup>8</sup> Cfr. M. GREGGI, *Residenza e Stabile organizzazione. Dialoghi fra la giurisprudenza nazionale e quella europea*, cit.

<sup>9</sup> Cfr. art. 73. TUIR che specifica quali sono i soggetti passivi IRES.

<sup>10</sup> Sul punto L. PERRONE, *L'imposizione sul reddito delle società e degli enti non residenti*, in *Rass. trib.*, 1989, 503 e ss.

<sup>11</sup> Cfr. Modello di convenzione OCSE.

<sup>12</sup> Cfr. art. 5 del Modello di Convenzione OCSE.

<sup>13</sup> Sul punto si veda A. SKAAR, *Permanent establishment. Erosion of a Tax Treaty Principle*. Deventer-Boston, 1991.

<sup>14</sup> Sul punto si veda S. REGGIANI, *Stabile organizzazione e home office: alcune riflessioni*, *Amministrazione & finanza*, luglio 2022.

n. 344 del 2003 è stato inserito ufficialmente l'articolo 162 al TUIR<sup>15</sup>, entrato in vigore dal 1° gennaio 2004.

L'articolo definisce Stabile organizzazione come «una sede fissa di affari per mezzo della quale l'impresa non residente esercita in tutto, o in parte, la sua attività sul territorio dello Stato»<sup>16</sup>. L'articolo ha lo scopo di assoggettare a imposta (nello stato italiano) redditi di impresa che altrimenti non lo sarebbero perché realizzati da soggetti non residenti: è un criterio di collegamento autonomo.

«L'Autorevole dottrina ha portato alla luce come la stabile organizzazione non sia un soggetto autonomo rispetto alla società non residente, ma un centro di imputazione di rapporti giuridici tributari: attraverso di essa si realizza una sorta di segregazione del reddito imponibile, che può essere assoggettato ad imposta in un altro Paese.

Non si tratta di segregazione perfetta, poiché allo Stato di residenza della società sono assoggettati ad imposta i redditi della stessa, fra i quali sono compresi anche quelli della stabile organizzazione»<sup>17</sup>.

Per la verifica della sussistenza di una stabile organizzazione si deve fare riferimento a quanto statuito in sede OCSE. L'art. 5 del M-OCSE<sup>18</sup> distingue fra due ipotesi:

1) la cosiddetta “stabile organizzazione materiale” che sussiste nel caso sia attuata la *basic rule* (disciplinata dai primi quattro paragrafi), che costituisce il criterio generale.

2) La “stabile organizzazione personale”, *agent clause* o *construction clause*, nel caso di un cantiere (prevista ai paragrafi 5 e 6<sup>19</sup>), che costituisce un'estensione del concetto di stabile organizzazione e, conseguentemente, della potestà impositiva dello Stato della fonte.

In Italia, come precedentemente indicato, l'art. 162, co. 1 TUIR<sup>20</sup> definisce la stabile organizzazione.

Perché si abbia una stabile organizzazione materiale occorrono tre presupposti:

- 1) una sede di affari;
- 2) la staticità della sede d'affari ovvero la stabilità territoriale e spaziale;

---

<sup>15</sup> Cfr. art. 162 TUIR.

<sup>16</sup> Cfr. art. 162 TUIR, cit.

<sup>17</sup> Sul punto si veda M. GREGGI, *op. cit.*

<sup>18</sup> Cfr. art. 5 M-OCSE.

<sup>19</sup> Cfr. art. 5, par. 5 e 6 M-OCSE.

<sup>20</sup> Cfr. art. 162 TUIR, co. 1.

3) la condizione che l'impresa non residente svolga, in tutto o in parte, la propria attività nel territorio dello stato per mezzo di tale sede fissa d'affari: è necessario identificare una connessione strumentale della sede fissa con l'attività d'impresa.

Per avere una stabile organizzazione risulta indispensabile il presupposto della fissità territoriale, spaziale<sup>21</sup> e temporale, non il carattere *produttivo* né che vi sia personale dipendente.

Stabile organizzazione *personale* viene definita al paragrafo 5 dell'art. 5 del M-OCSE<sup>22</sup>. La si ha quando una persona, diversa da un agente che goda di uno status indipendente, opera per l'impresa straniera, abitualmente e con stabili poteri legali di rappresentanza che le permettono di concludere contratti a nome dell'impresa stessa, si può considerare che tale impresa abbia una stabile organizzazione in quest'ultimo Stato.

Vi sono due requisiti essenziali perché vi sia l'esistenza di stabile organizzazione personale che devono essere riscontrati nella persona fisica o giuridica:

1) soggettivo: persona diversa da un agente con status indipendente il quale operi nel corso ordinario dei propri affari.

2) oggettivo: esercizio abituale, per conto di un'impresa, del potere di concludere contratti in nome dell'impresa stessa.

### 1.3. *Delocalizzazione e Rilocalizzazione*

Le motivazioni che spingono le imprese a lasciare il proprio Paese sono prettamente di carattere economico. Il fenomeno migratorio delle persone giuridiche è definito delocalizzazione. Ha avuto inizio negli anni '60 e '70, dove si è assistito, soprattutto da parte delle grandi imprese italiane, a spostamenti di sede o parte di essa verso altri Paesi sia europei che extra UE<sup>23</sup>.

La delocalizzazione ha avuto il suo massimo sviluppo tra fine anni '80 e primi anni '90 dove sono entrati anche nuovi attori a far parte del fenomeno le piccole e medie imprese. Le cause socio-culturali scatenanti sono state, da un lato, la progressiva liberalizzazione del commercio, dal-

<sup>21</sup> Sul punto C. RIGATO, G. LAZZARATO, *Stabile organizzazione*, in *Il Sole 24 Ore, Diritto* 24, 6 febbraio 2017.

<sup>2</sup> Cfr. art. 5 par. 5 M-OCSE.

<sup>23</sup> Sul punto S. CASINI BENVENUTI, *Delocalizzazione produttiva, da problema a opportunità*, IRPET (Istituto regionale progr. econ. Toscana) 2011.

l'altro, la crescente concorrenza dei Paesi emergenti<sup>24</sup>. Le motivazioni che spinsero diversi imprenditori a delocalizzare la propria azienda, o parte di essa, in un altro stato erano: l'abbattimento dei costi di produzione; l'adozione da parte di questi Paesi di regimi fiscali favorevoli per l'insediamento di imprese rispetto ai nazionali; la presenza di materie prime vicine al luogo di produzione; leggi meno restrittive per la tutela dell'ambiente e costi di energia contenuti<sup>25</sup>.

Come indicato precedentemente il fattore fiscale è uno dei motivi che hanno attratto imprese verso altri Stati. La globalizzazione internazionale ha aperto nuovi orizzonti alle aziende anche dal punto di vista del prelievo tributario<sup>26</sup>. A differenza di un mercato caratterizzato da economie chiuse, dove le imprese operavano prevalentemente in una dimensione nazionale e la fiscalità dipendeva essenzialmente dalle scelte di politica tributaria interna<sup>27</sup>, in un contesto globalizzato le economie sono aperte e integrate. Alle imprese è data la possibilità, percepita da queste come necessità per poter essere competitivi sul mercato, di assumere una dimensione internazionale che permette di poter pagare le imposte all'interno di un paese in grado di offrire il regime fiscale più favorevole. Le aziende hanno la possibilità di scegliere l'ordinamento o gli ordinamenti cui affidare la propria tassazione attuando una pianificazione fiscale<sup>28</sup>.

L'entità del prelievo tributario del Paese di insediamento è sicuramente una variabile che incide pesantemente sulla decisione di migrare delle aziende. Non deve essere valutata solo l'aliquota nominale del tributo sui profitti generati dalle attività delocalizzate, ma si devono considerare le regole relative alla formazione della base imponibile e alla possibilità di stringere accordi con l'amministrazione finanziaria locale<sup>29</sup>.

Un ruolo fondamentale per la decisione di delocalizzare è giocato anche delle convenzioni contro le doppie imposizioni stipulate dal Paese

---

<sup>24</sup> Sul punto L. BACCI, *Delocalizzazione produttiva, da problema a opportunità*, Atti del Convegno IRPET (Istituto regionale progr. econ. Toscana) 2007.

<sup>25</sup> Sul punto L. PISCITELLO, *Delocalizzazione produttiva, da problema a opportunità*, Atti del Convegno IRPET, 2007.

<sup>26</sup> Sul punto G. ZIZZO, *Innovazione e delocalizzazione? Solo qualche volta* - *Delocalizzazione delle attività produttive e fattore fiscale*, Atti del Convegno Istituto regionale progr. econ. Toscana IRPET 2007, 33-34.

<sup>27</sup> Sul punto G. MARONGIU, *Fisco e fascismo*, Torino, 2020.

<sup>28</sup> Sul punto S. LOCONTE, *Strumenti di pianificazione fiscale*, 2022.

<sup>29</sup> Sul punto P. VALENTE - C. OSTINELLI, *Pianificazione fiscale finanziaria*, Milano 2017.

di insediamento. Senza questi accordi la tenuità del prelievo operato dallo stato estero potrebbe essere vanificata, sia per i flussi in entrata, che per i flussi in uscita. Senza di queste sarebbe molto difficile che un imprenditore prenda la decisione di spostarsi.

Con il passare degli anni soprattutto a partire dal primo decennio degli anni 2000 si è assistito a un cambiamento di tendenza, cioè al fenomeno contrario alla delocalizzazione: il ritorno in patria, attraverso la così detta rilocalizzazione delle imprese.

Il settimanale “The Economist” in un articolo del 6.03.2014 sostiene che i grandi mercati emergenti del mondo stanno diventando posti troppo cari ed è sempre più difficile fare *business*<sup>30</sup>. Parte della letteratura sostiene che il processo di internazionalizzazione dell’impresa è di tipo evolutivo e consente di ipotizzare anche fenomeni di “ritorno”<sup>31</sup>.

Nuovi scenari economici e sociali sono le motivazioni principali della rilocalizzazione. Le Nazioni Unite hanno riconosciuto per la prima volta nel report Unctad 2013 la rilevanza del fenomeno della ricollocazione evidenziandone le implicazioni in termini di politiche economiche tese a favorirlo<sup>32</sup>. Dal rapporto si evince che si torna in Italia, come in altri Paesi, principalmente per due ordini di motivi:

1) le aspettative sui benefici della delocalizzazione non sono state adeguatamente soddisfatte per decisioni manageriali sbagliate;

2) i vantaggi correttamente stimati si sono deteriorati nel tempo.

Le cause si attribuiscono cambiamenti nel contesto politico, economico e sociale<sup>33</sup> che erodono i vantaggi iniziali<sup>34</sup>, quali:

a) la riduzione del *gap* tra i salari<sup>35</sup>;

b) i costi della logistica che riguardano sia il trasporto fisico delle merci ma anche quelli dello stoccaggio e dell’anticipazione dei tempi di invio dell’ordine: «*Molte aziende hanno scelto di delocalizzare per avere*

<sup>30</sup> Sul punto P.H., *Offshoring - Innocence abroad*, in *The Economist*, 6 marzo 2014.

<sup>31</sup> Sul punto L. FANTOCCHI - A. FANTOCCHI - A. ANCARANI - P. BARBIERI - C. DI MAURO, NASSIBENI G. - M. SARTOR - M. VIGNOLI - A. ZANONI, *Il back-reshoring manifatturiero nei processi di internazionalizzazione: inquadramento teorico ed evidenze empiriche*, 2014 in <https://www.cueim.org/>.

<sup>32</sup> World Investment Report 2013: Global Value Chains - UNCTAD del 10 marzo 2013.

<sup>33</sup> Sul punto L. FANTOCCHI - C. BARBIERI - G. NASSIBENI - G. ZANONI, *When manufacturing moves back: Concepts and questions*, *Journal of Purchasing & Supply Management*, 2014.

<sup>34</sup> Sul punto C. ZANINI, *ME Reshoring Manufacturing - Coming Home*, in *The Economist*, 19 gennaio 2013.

<sup>35</sup> Cfr. C. ZANINI, *ME Reshoring Manufacturing - Coming Home*, cit.

*maggior competitività e flessione in particolare sui costi di produzione, non calcolando dei costi di trasporto, e l'approvvigionamento delle materie prime»<sup>36</sup>;*

c) qualità del prodotto soprattutto per i mercati di fascia alta. Il marchio “Made in Italy” stimola gli acquirenti anche perché i consumatori sono sempre più informati e consci dei rischi derivanti dai prodotti realizzati in disapplicazione delle normative CEE,

d) incentivi sia italiani (sia statali che regionali) che europei i quali spronano le imprese al ritorno.

Per un'azienda tornare in patria non è sempre facile anche se ciò fosse la volontà dell'imprenditore. Per rilocalizzare le imprese necessitano di importanti aiuti dal punto di vista economico, fiscale, amministrativo/burocratico che normativo.

L'UE nel primo decennio del 2000 si era profondamente adoperata per spronare le imprese a tornare in Italia introducendo l'art. 41<sup>37</sup> del decreto-legge n. 78 del 31 maggio 2010 la così detta “Manovra correttiva 2010”<sup>38</sup>. L'articolo istituiva il così detto *regime fiscale di attrazione europea*.

L'art. 41 prevedeva per le imprese residenti in uno Stato membro UE, diverso dall'Italia, che dessero vita a nuove attività economiche nella Penisola, l'opportunità di poter scegliere, per un periodo di tre anni, la disciplina fiscale di uno dei 27 Stati membri dell'UE, in alternativa a quella nazionale<sup>39</sup>.

L'art. 1 co. 3 del decreto<sup>40</sup> dal punto di vista soggettivo chiariva che il concetto di residenza doveva essere riferito alla nozione della stessa recata dalla specifica Convenzione per evitare le doppie imposizioni stipulata dall'Italia con lo Stato membro di residenza dei soggetti che usufruivano di tale agevolazione.

<sup>36</sup> C. ZANINI, *op. cit.*

<sup>37</sup> La disposizione stabilisce che «*Alle imprese residenti in uno Stato membro dell'Unione europea diverso dall'Italia che intraprendono in Italia nuove attività economiche, nonché ai loro dipendenti e collaboratori per un periodo di tre anni – si può applicare, in alternativa alla normativa tributaria statale italiana, la normativa tributaria statale vigente in uno degli Stati membri dell'Unione europea*».

<sup>38</sup> Cfr. D.l. n. 78 del 31 maggio 2010, emendato dalla L. di conversione del 30 luglio 2010, n. 122.

<sup>39</sup> A. BALLACIN, *Lo shopping italiano delle regole fiscali*, Manno, luglio 2010, 18 e ss.

<sup>40</sup> Cfr. art. 1 co. 3 D.l. n. 78 del 31 maggio 2010.

Lo speciale regime impositivo riguardava le persone giuridiche residenti da almeno 24 mesi in uno Stato membro dell'UE che, successivamente all'entrata in vigore del decreto in questione, hanno dato vita a nuove realtà economiche mediante il trasferimento della residenza fiscale o attraverso la costituzione di una stabile organizzazione e/o di una società direttamente controllata o collegata, ai sensi dell'articolo 2359 c.c.<sup>41</sup>.

La manovra correttiva del 2010 è stata però abrogata dall'art. 1 co. 583 della L. 27 dicembre 2013, n. 147<sup>42</sup>.

Accanto alle disposizioni europee in materia di regimi di attrazione c'è anche lo stato italiano. «*Nel 2021 il Governo ha elaborato PNRR - Il Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza, per rilanciarne l'economia dopo la pandemia di COVID-19*»<sup>43</sup>.

Il Piano è coerente con i sei pilastri del Next Generation EU<sup>44</sup>:

- 1) digitalizzazione, innovazione, competitività e cultura,
- 2) rivoluzione verde e transizione ecologica,
- 3) infrastrutture per una mobilità sostenibile,
- 4) istruzione e ricerca,
- 5) inclusione e coesione,
- 6) salute<sup>45</sup>.

Il Piano è un valido aiuto per spronare il ritorno di aziende devolvendo la possibilità di creare bandi e piani strategici alle regioni<sup>46</sup>. Nella disamina verranno analizzate due regioni: l'Emilia-Romagna e il Veneto, evidenziando le proposte avanzate dalle due regioni.

<sup>41</sup> Cfr. art. 2359 cc.

<sup>42</sup> La L. n. 147 del 2013 ha disposto (con l'art. 1, comma 583, lettera a) che «*a partire dall'anno d'imposta 2014, sono abrogati le agevolazioni fiscali e i crediti di imposta, con la conseguente cancellazione dei relativi stanziamenti iscritti in bilancio, di cui al presente articolo*».

<sup>43</sup> Cfr. PNRR, piano presentato il 30 aprile 2021 dal Governo italiano alla Commissione Europea per accedere ai fondi del programma Next generation EU, approvato il 13 luglio 2021 <https://www.mise.gov.it/it/pnrr>.

<sup>44</sup> Cfr. Il Next Generation EU (NGEU), noto in Italia con i nomi informali di Recovery Fund o Recovery Plan (o, a volte, di Fondo europeo per la ripresa), è un fondo dal valore di 750 miliardi di euro approvato nel luglio del 2020 dal Consiglio europeo al fine di sostenere gli Stati membri colpiti dalla pandemia di COVID-19. Il fondo NGEU copre gli anni 2021-2023 e sarà accompagnato dal bilancio 2021-2027 dell'UE, per un valore totale di 1824,3 miliardi di euro "NextGenerationUE". [https://next-generation-eu.europa.eu/index\\_en](https://next-generation-eu.europa.eu/index_en), cit.

<sup>45</sup> Cfr. *Next Generation Eu e il Piano di Ripresa e Resilienza*, 5 maggio 2021, in <https://www.agenziacoesione.gov.it/>, cit.

<sup>46</sup> PNRR - Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza. <https://www.mise.gov.it/it/pnrr/piano>, visitato il 24.12.22.

## 2. *Strategie e regimi di attrazione della regione Emilia-Romagna*

### 2.1. *Economia Emiliano Romagnola*

L'Emilia-Romagna presenta un'economia sviluppata in tutti i suoi macrosettori.

L'ambito industriale è costituito da piccole-medie aziende, ma non mancano grandi realtà industriali.

La regione ha una particolarità, la presenza di società cooperative, insediate soprattutto nelle province di Reggio Emilia, Modena, Bologna e Forlì-Cesena.

L'industria emiliano-romagnola è fortemente legata all'agricoltura e all'allevamento. Vi sono migliaia di aziende di piccola e media dimensione che operano nel settore agro-alimentare.

I settori agricolo e dell'allevamento sono floridi. La regione presenta: ampi terreni pianeggianti, che si prestano alle coltivazioni e alla cura del bestiame; condizioni climatiche favorevoli e l'utilizzo di tecniche e strumenti tecnologicamente avanzati. Le cooperative agricole permettono un rapporto diretto tra il settore agricolo e le industrie di trasformazione. I prodotti della terra e dell'allevamento godono di fama mondiale ed alimentano l'industria. Sono presenti, in particolare: zuccherifici, pastifici, caseifici, fabbriche di conserve che inscatolano carne, frutta e ortaggi. Si producono grandi quantità di formaggi, salumi e insaccati.

Le industrie meccaniche sono un vanto sia per la regione che per l'intero stato italiano. La produzione è costituita da: trattori, macchine agricole, materiale ferroviario, strumenti di precisione e le famosissime e ammiratissime automobili e motociclette sportive e da corsa che tutto il mondo conosce e idolatra.

Un peso dell'economia regionale è dato dalla produzione di fertilizzanti, gomma sintetica, materie plastiche, dall'abbigliamento, delle ceramiche e farmaceutici.

Il turismo è un altro macrosettore fondamentale per l'economia. La regione presenta chilometri di litorale che alimentano il settore. La riviera romagnola, in particolare, è stata consacrata negli anni una delle capitali del turismo estivo, soprattutto giovanile. In questa zona sono situati i luoghi del divertimento e della movida, che attirano ogni anno migliaia di persone da ogni parte della penisola e dall'estero, offrendo ai turisti strutture e servizi all'avanguardia: spiagge a, alberghi, locali notturni, discoteche e pub.

Nel resto della regione, in particolare nelle zone più interne, si è svi-

luppato un turismo legato alle bellezze storiche, architettoniche e alle manifestazioni culturali.

## 2.2. Strategie e piani attrattivi

Il 22 novembre 2022 è stato elaborato il Rapporto sull'economia regionale realizzato in collaborazione tra la Regione e Unioncamere<sup>47</sup>. Dal quale si evince che: il 2022 è stato un anno di crescita per l'Emilia-Romagna. Il Pil è aumentato del 4,1% rispetto al 2021<sup>48</sup>.

I dati Istat<sup>49</sup> dei primi nove mesi del 2022 affermano che l'occupazione è in crescita. La disoccupazione risulta stabile nonostante l'aumento dei prezzi, la ridotta reperibilità delle materie prime, la bassa crescita e alta inflazione causati dalla crisi internazionale.

La fase positiva ha interessato tutti i settori economici. Nell'industria e nell'agricoltura la produzione è stata sostenuta sia dalla domanda interna ma, soprattutto, da quella di altri Stati. I comparti del turismo, della ristorazione e delle attività ricreative che avevano maggiormente risentito delle misure di contenimento della pandemia<sup>50</sup>, hanno beneficiato della ripresa dei consumi.

Unioncamere sostiene che ci sarà crescita anche nel 2023. L'assessore regionale allo sviluppo economico e green economy, lavoro, formazione e relazioni internazionali Vincenzo Colla ha affermato che: *«con le risorse europee, i fondi del PNRR e risorse proprie della Regione intende investire nel lavoro e sostenere le imprese che innovano e creano buona occupazione, perché la regione crede nella grande forza e capacità di reazione nel nostro ecosistema economico... L'Emilia-Romagna compete nel mondo con la qualità e l'eccellenza delle sue produzioni e in questa direzione deve continuare a puntare per restare ai vertici nella transizione digitale e sostenibile»*<sup>51</sup>.

Alberto Zambianchi, presidente di Unioncamere Emilia-Romagna, afferma che: *«In valori assoluti, nel 2022, la produttività è risultata la quarta a livello nazionale. Il percorso avviato da tempo dall'Emilia-Romagna volto ad accrescere la produttività per spostare il baricentro economico*

<sup>47</sup> Cfr. Rapporto sull'economia regionale, 22 novembre 2022.

<sup>48</sup> Rapporto sull'economia regionale, 22 novembre 2022, *op. cit.*

<sup>49</sup> Rapporto sulla competitività e i settori produttivi 2021 <https://www.istat.it/storage/settori-produttivi/2021>.

<sup>50</sup> Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2023 e bilancio pluriennale per il triennio 2023-2025 (C. 643) Audizione del Presidente dell'Istituto nazionale di statistica Prof. Gian Carlo Blangiardo <https://www.istat.it/it/files//2022/12/Istat-Audizione-Bilancio-2023.pdf>.

<sup>51</sup> Sul punto si veda cit. V. COLLA, Bologna 22. dicembre 2022 *rapporto sull'economia regionale realizzato in collaborazione tra Regione e Unioncamere*.

*della regione verso attività a maggior valore aggiunto e per introdurre fattori di innovazione, di nuove competenze, di sostenibilità, di internazionalizzazione all'interno di settori considerati più tradizionali e maturi. I prossimi anni saranno caratterizzati da grandi cambiamenti del contesto competitivo che premierà le imprese capaci di innovare, di stare sui mercati esteri, di valorizzare le competenze. Se puntiamo su questi aspetti il futuro non ci coglierà impreparati»<sup>52/53</sup>.*

La regione negli anni 2020/2022, come anche l'intero Stato italiano, si è trovata in una situazione di profonda crisi. Le cause sono note a tutti, la pandemia da COVID 19 prima e successivamente, quando sembrava finalmente tutto finito e si realizzasse il tanto sperato ritorno alla normalità, è intervenuto il terribile conflitto bellico ucraino-russo. La guerra, in particolare, ha ampliato esponenzialmente le problematiche legate all'energetica.

Per contrastare questi terribili accadimenti, l'Emilia-Romagna ha attuato politiche economiche attrattive di aiuto per le imprese presenti nel territorio regionale, attuando quanto previsto dal Piano nazionale di ripresa e resilienza e iniziative proprie. Questo dimostra la volontà di “rinascere” della regione e il voler contribuire: alla creazione di nuove imprese, al rientro di imprese che erano già insediate nel territorio e impedire la migrazione di aziende insediate nel territorio emiliano romagnolo. Il PNRR ha offerto un forte aiuto in termini economici.

Il primo pilastro del Next Generation EU<sup>54</sup> rappresenta un obiettivo di impulso per la creazione di investimenti per la trasformazione digitale ed ecologica del sistema economico regionale. L'Emilia-Romagna ha attuato con bandi che hanno contribuito (come precedentemente riportato l'incremento del PIL è pari al 4,1% nel 2022) e contribuiranno (in quanto molti hanno obiettivi da attuare per gli anni a venire) alla crescita economica della stessa.

Una delle tematiche fondamentali perché vi possa essere crescita per il futuro è la ricerca e sviluppo. Il complesso di attività creative intraprese per accrescere l'insieme delle conoscenze e per utilizzarle in nuove applicazioni, devono essere attuate introducendo tecnologie “innovative” che utilizzino energie rinnovabili e sostenibili sul piano ambientale.

La tematica è molto cara alla Regione, già da tempo.

---

<sup>52</sup> Rapporto economia regionale 2022 <https://imprese.regione.emilia-romagna.it/>.

<sup>53</sup> Sul punto A. ZAMBIANCHI, Bologna 22. dicembre 2022 *rapporto sull'economia regionale realizzato in collaborazione tra Regione e Unioncamere*.

<sup>54</sup> Next Generation EU e il Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza. 5 maggio 2021 [https://www.agenziacoesione.gov.it/dossier\\_tematici/nextgenerationeu-e-pnrr/](https://www.agenziacoesione.gov.it/dossier_tematici/nextgenerationeu-e-pnrr/).

Nel 2017, grazie a una gara internazionale vinta dal Governo italiano, l'Emilia-Romagna è riuscita a ottenere l'incarico per costituire e ospitare il nuovo Data center all'interno del Tecnopolo bolognese, completato e inaugurato il 20 settembre 2021. Il nuovo sistema di supercomputer Atos entrerà in funzione a metà del 2022 dopo una serie di test, operativi e di affidabilità. Fornirà previsioni meteo a oltre 30 nazioni e costituirà il più grande archivio dati al mondo.

Il nuovo Data center del Centro Meteo Europeo, aprirà le porte alle ultime tecnologie in tema di supercalcolo a ECMWF (European Centre for Medium-Range Weather Forecasts)<sup>55</sup>, permetterà il miglioramento delle previsioni delle temperature, dei venti, introdurrà la maggiore frequenza – da bisettimanale a giornaliera, delle previsioni a lungo termine, anche nell'ottica di un'adeguata prevenzione dagli eventi meteorologici estremi. Oltre al Centro Meteo Europeo, il Tecnopolo si prepara ad accogliere al suo interno anche altre infrastrutture di primo piano, come il supercomputer europeo Leonardo, uno dei cinque più potenti al mondo, concepito e gestito dal Cineca<sup>56</sup>. Ciò fa pensare che all'orizzonte ci sia una vera e propria cittadella della scienza, che riunirà le più importanti istituzioni scientifiche e della ricerca italiane<sup>57</sup>.

Questa importante struttura oltre che essere vista come un vanto per la regione e l'Italia, a livello sia europeo che mondiale, costituisce una fonte di risorse. Si pensi all'indotto che potrà portare, sia in termini di aziende che vorranno sfruttare la vicinanza con la struttura, sia per quanto riguarda la mole di persone che vi lavoreranno e usufruiranno dei servizi della regione. Sicuramente la forte volontà emiliana di voler il Tecnopolo di Bologna fa supporre che la regione abbia una spiccata vocazione in relazione alla tematica di ricerca e sviluppo.

L'Emilia-Romagna sul tema sopra citato si è adoperata, in particolar modo, proponendo una serie di incentivi. In ottemperanza della legge regionale n. 14 del 18.7.14 "Contributi per le imprese, Promozione degli investimenti in Emilia-Romagna"<sup>58</sup> la giunta regionale con delibera n. 1098 del 4 luglio 2022<sup>59</sup> ha emanato una serie di bandi per attuare le azioni del piano PR-FESR 2021-2027<sup>60</sup>.

---

<sup>55</sup> Cfr. sul tema si veda <https://www.ecmwf.int/>.

<sup>56</sup> Cfr. sul tema si veda <https://www.cineca.it/temi-caldi/Leonardo>, cit.

<sup>57</sup> Cfr. sul punto si veda <https://leonardo-supercomputer.cineca.eu/it/home-it/>.

<sup>58</sup> Cfr. L.r. n. 14 del 18.7.14 *Contributi per le imprese, Promozione degli investimenti in Emilia-Romagna*.

<sup>59</sup> Cfr. DGR n. 1098 del 4 luglio 2022.

<sup>60</sup> Cfr. PR-FESR 2021-2027.

In questo modo la Regione ha l'opportunità di raccogliere proposte per la realizzazione di investimenti strategici ad elevato impatto occupazionale. I proponenti devono comprendere attività di ricerca e sviluppo industriale sperimentale finalizzati a sviluppare avanzamenti tecnologici per il sistema produttivo, per le filiere produttive regionali. Il primo bando promosso attua l'azione 1.1.1 del PR-FESR 2021-2027. Si pone, come requisito per essere ammessi a beneficiare degli incentivi, che le candidature presentino un progetto di ricerca e sviluppo del valore di 2 milioni di euro e che sia previsto un incremento occupazionale di almeno 20 nuovi addetti a tempo pieno e indeterminato. I soggetti che possono beneficiare dei contributi regionali<sup>61</sup> sono le imprese singole di grandi dimensioni ma anche PMI che esercitano attività diretta alla produzione di beni e di servizi già presenti in Emilia-Romagna o, non ancora attive, ma che intendano investire nel territorio regionale.

È verosimile pensare che la ratio del bando sia duplice. In primo luogo si vuole sicuramente creare occupazione, cercando di trattenere nella regione personale altamente qualificato in materia di ricerca e sviluppo e impedire la fuga di capitale umano altamente specializzato e capace. In secondo luogo, essendo il bando indirizzato principalmente alle grandi imprese, cercare con la dotazione finanziaria messa a disposizione, di creare una sorta di imprese di élite già presenti in regione. Questo renderebbe le grandi aziende sempre più competitive all'avanguardia e inviate.

La Regione ha posto in essere ulteriori bandi, la cui tematica è la ricerca e sviluppo, inseriti nella medesima delibera della Giunta Regionale<sup>62</sup>. La differenza rispetto a quanto già descritto è che questi bandi sono rivolti a: imprese singole aventi qualunque forma giuridica; le aggregazioni di imprese costituite nella forma di contratto di rete; soggetti giuridici iscritti al Repertorio Economico Amministrativo (REA); consorzi con attività esterne. I bandi sono aperti anche alle grandi imprese, ma è verosimile pensare che, visto il basso l'ammontare della dotazione finanziaria, sia più conveniente il precedente descritto.

Le imprese che aderiscono ai bandi devono avere l'unità locale o la sede operativa, nelle quali si realizza il progetto, nel territorio della Regione Emilia-Romagna. Gli interventi devono essere finalizzati alla riqua-

---

<sup>61</sup> Cfr. PR-FESR 2021-2027 PRIORITÀ 1 Ricerca, Innovazione e Competitività Azione 1.1.1 Sostegno a progetti di ricerca, sviluppo sperimentale e innovazione delle imprese.

<sup>62</sup> Cfr. DGR, *op. cit.*

lificazione energetica degli edifici coinvolti nello svolgimento dell'attività del soggetto richiedente e alla realizzazione di nuovi impianti di produzione di energia da fonti rinnovabili, destinate all'autoconsumo, del soggetto richiedente.

Le spese ammissibili sono: per la fornitura dei materiali e componenti necessari per la realizzazione degli impianti e delle opere inerenti alla riqualificazione energetica; la fornitura dei materiali indispensabili alla produzione di energia da fonti rinnovabili; le spese relative ad opere di carattere strutturale e per il miglioramento o adeguamento sismico; spese per progettazione, direzione lavori, collaudo e certificazione degli impianti. Il contributo concesso dalla regione è a fondo perduto nella misura massima del 25% della spesa ritenuta ammissibile. Potrà essere incrementato di 5 punti percentuali se il progetto porti a conseguire una riduzione di almeno il 30% delle emissioni dirette e indirette di gas a effetto serra rispetto alle emissioni ex ante, o a conseguire una ristrutturazione che porti ad un risparmio di energia primaria tra il 30% e i 60%. L'importo massimo del contributo complessivo sarà di euro 150.000. Il contributo verrà concesso in regime di *Temporary crisis framework* e non saranno cumulabili con altri provvedimenti che si qualificano come aiuti di stato.

È verosimile pensare che la volontà del bando sia quella di mettere nelle condizioni anche le piccole e medie realtà presenti in regione (che, come precedentemente ribadito, costituiscono la maggior parte delle imprese emiliano-romagnole), di poter fare nuovi investimenti in piani energetici e sismici grazie agli incentivi regionali. Così facendo queste imprese, che costituiscono il substrato dell'imprenditoria della regione, avranno meno oneri tributari e potranno continuare a sopravvivere non lesinando sui costi, rimanendo un fiore all'occhiello della regione per qualità e bellezza dei prodotti.

Il problema dell'approvvigionamento energetico e il conseguente "caro bollette" sono apparsi sempre più onerosi e insostenibili negli ultimi mesi del 2022 a causa del protrarsi del conflitto bellico ucraino-russo. Per poter contrastare la situazione nel medio, lungo periodo, il 7 novembre 2022 il presidente Bonaccini<sup>63</sup> (nella veste di commissario straordinario<sup>64</sup>) ha firmato il Decreto di approvazione del Provvedimento

---

<sup>63</sup> BONACCINI S., Presidente della regione Emilia-Romagna.

<sup>64</sup> Attraverso il Decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri del 8.6.2022, registrato dalla Corte dei Conti in data 10.6.2022 al n. 1585 e trasmesso al Presidente della Giunta regionale in data 16.6.2022, il Presidente della Regione Emilia-Romagna è stato no-

Autorizzatorio Unico, dopo il via libera della Conferenza di servizi, per la creazione del Rigassificatore di Ravenna. L'intervento garantirà un flusso annuo di circa cinque miliardi di metri cubi di gas, un sesto della quantità che, ad oggi, viene importata dalla Russia<sup>65</sup>.

Sul fronte energia la regione il 18.10.2022 ha promosso un tavolo permanente per la gestione della crisi energetica con associazioni di impresa, professioni e organizzazioni sindacali, firmatarie del Patto per il Lavoro e per il Clima, per monitorare l'impatto dei costi sul sistema regionale delle imprese e del lavoro. Sono state definite le richieste prioritarie al Governo nazionale e le azioni da introdurre a livello regionale, ribadendo l'importanza primaria dell'iniziativa assunta dal Governo italiano in sede europea in materia di approvvigionamento e contenimento del prezzo del gas, contrasto alla speculazione.

Il tavolo punta a raddoppiare la produzione da parte di fonti green entro il 2026 per venire incontro in modo tempestivo alle esigenze di aziende, lavoratori e professionisti e per accelerare investimenti e impiego delle energie rinnovabili.

Le misure regionali che si vogliono intraprendere sono la conclusione dell'iter del Piano triennale di attuazione 2022-2024 del Piano Energetico Regionale 2030, già approvato dalla Giunta e ora inviato all'Assemblea legislativa, ma anche accelerare sulle Comunità energetiche. La creazione di una task force che dovrà semplificare, omogeneizzare e accelerare i procedimenti autorizzativi per impianti a fonti rinnovabili (fotovoltaico, eolico, biometano da scarti eccetera).

Allo stesso tempo si procederà alla stabilizzazione e semplificazione del quadro normativo regionale, operando una revisione in materia di fonti rinnovabili per facilitare la diffusione degli impianti.

A maggio 2022 è stato emanato il bando regionale<sup>66</sup> a sostegno delle comunità energetiche rinnovabili, della riqualificazione energetica, per

---

minato Commissario straordinario di Governo per la realizzazione delle opere finalizzate all'incremento della capacità di rigassificazione nazionale mediante unità galleggianti di stoccaggio e rigassificazione da allacciare alla rete di trasporto esistente nella Regione Emilia-Romagna, ai sensi e per le finalità di cui all'art. 5 del D.l. n. 50/2022.

<sup>65</sup> Cfr. decreto del Presidente in qualità di commissario straordinario 7 novembre 2022, n. 3 Provvedimento di autorizzazione unica ai sensi dell'art. 5, comma 2, D.l. 50/2022 e dell'art. 46 del D.l. 159/2007, per la costruzione e l'esercizio del progetto "Emergenza Gas - FSRU Ravenna e Collegamento alla Rete Nazionale Gasdotti" proposto da Snam FSRU Italia S.r.l. *cit.*

<sup>66</sup> Cfr. BUR n. 162 del 27.5.2022 promozione e sostegno delle comunità energetiche rinnovabili e delle auto consumatori di energia rinnovabile che agiscono collettivamente, in ottemperanza alla L.r. n° 5 del 2022.

l'utilizzo di fonti rinnovabili e l'adeguamento sismico di edifici pubblici, per Pmi e Terzo settore con le stesse finalità.

Sul fronte nuove energie la regione ha istituito il 27 maggio 2022 con legge regionale n°5 il Fondo Energia con il quale l'Emilia-Romagna<sup>67</sup> intende sostenere le imprese locali che effettuano interventi di green economy che costituirà il motore dell'economia italiana ed europea del futuro. I beneficiari del fondo sono le imprese con sede o unità locale nella regione (comprese le ESCO<sup>68</sup>). *«Le agevolazioni vengono attuate con finanziamento agevolato tramite la concessione di mutui chirografari (senza iscrizione di ipoteca o garanzie) a copertura del 100% del progetto. La durata prevista è minimo 36 mesi e massimo 96. Il finanziamento minimo richiedibile è pari a 25.000 euro e il massimo è di 750.000 euro. L'importo massimo del contributo non potrà superare il 12,5% della quota pubblica di finanziamento ammesso e verrà erogato dopo la rendicontazione finale del progetto»*<sup>69</sup>. La creazione del fondo rende palese come l'Emilia-Romagna sia molto incline alla creazione di interventi di green economy.

La Regione si dimostra estremamente attenta all'ambiente, favorevole a uno sviluppo sostenibile per contrastare i potenziali danni ambientali prodotti dall'intero ciclo di trasformazione delle materie prime. L'impatto ambientale della produzione si ripercuotono, in un meccanismo tipico di retroazione negativa, sul PIL facendolo diminuire.

La Green-economy non ha solo l'obiettivo di creare occupazione nell'ambito dei cd lavori verdi, assicurando la crescita economica in modo sostenibile, ma ha anche tra gli obiettivi di prevenire e ridurre l'inquinamento ambientale, l'esaurimento delle risorse e il degrado ambientale e paesaggistico. La transizione ecologica è anche uno dei punti cardine su cui si fonda il Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza.

Un macrosettore fondamentale per l'economia emiliano romagnola è l'agricoltura. Per questo importante comparto sono stati introdotte misure per incentivare l'inserimento di impianti fotovoltaici su tetti agricoli e agroindustriali. La misura è inserita nella missione "Rivoluzione verde e transizione ecologica", componente "Economia circolare e agricoltura sostenibile" ed è finalizzata a sostenere gli investimenti nelle strutture

---

<sup>67</sup> Cfr. BUR del 27 maggio 2022 *op. cit.*

<sup>68</sup> ESCO: è una società certificata che opera nel campo dell'efficienza energetica che effettua diagnosi e ottiene incentivi TEE.

<sup>69</sup> Cit. BUR del 27 maggio.

produttive del settore agricolo, zootecnico e agroindustriale al fine di rimuovere e smaltire i tetti esistenti e costruire nuovi tetti isolati, creare sistemi automatizzati di ventilazione e/o di raffreddamento e installare pannelli solari e sistemi di gestione intelligente dei flussi e degli accumulatori. Obiettivo finale della misura è quello di promuovere l'installazione di pannelli fotovoltaici con una nuova capacità di generazione di 375.000 kW da energia solare. Anche in questo settore la regione si dimostra molto attenta alla rivoluzione verde.

La legge regionale 14 del 2014 “promozione investimenti in Emilia-Romagna”<sup>70</sup>, ha fatto sì che la regione divenisse attrattiva per le imprese. In 7 anni, 95 imprese, tra cui grandi gruppi internazionali, hanno scelto di puntare sull'Emilia-Romagna. Grazie al bando 2022 che attua l'art. 6 della legge regionale<sup>71</sup> sopracitata verranno erogati 152,7 milioni di fondi regionali erogati, prevedendo investimenti generati per oltre 804 milioni di euro con la creazione di 3.700 posti di lavoro.

Il 27 dicembre 2022 la giunta regionale ha deliberato che finanzia 13 progetti in ricerca e sviluppo di 9 aziende e gruppi appartenenti a diversi comparti e diverse attività interessate: da soluzioni per la manutenzione sostenibile delle strade nelle città a materiali avanzati per il miglioramento delle prestazioni dei veicoli; da tecnologie 4.0 applicate a macchine utensili; dal riciclo delle materie plastiche e l'economia circolare; da dispositivi medici per la prevenzione di complicazioni legate alle diverse patologie a sistemi digitali di supporto alla diagnostica per immagini.

La Regione si sta distinguendo anche con bandi per aiutare a favorire la nascita e la crescita di imprese che operano nel campo digitale. Il tragico periodo vissuto a causa della pandemia da Covid 19, che ci ha costretto, di fatto, all'isolamento fisico e sociale, ha evidenziato l'importanza e la possibilità di utilizzo degli strumenti messi a disposizione grazie all'implementazione delle tecnologie digitali, ad esempio lo smart working, l'istruzione a distanza, la possibilità di acquistare prodotti con conseguente consegna a domicilio, la possibilità di seguire programmi di intrattenimento e approfondimento culturale, la possibilità di mantenere rapporti sociali attraverso i social network, eliminando le barriere dello spazio e del tempo.

---

<sup>70</sup> Cfr. L.r. n° 14 del 18 luglio 2014 *Promozione investimenti in Emilia-Romagna*”.

<sup>71</sup> Cfr. TITOLO II, Strumenti e misure per la promozione e l'attrazione degli *investimenti e la internazionalizzazione del sistema produttivo regionale*. Art. 6. Accordi regionali di insegnamento e sviluppo delle imprese.

La Regione Emilia-Romagna pone in essere misure per il sostegno di imprese del territorio grazie all'erogazione di prestiti a tasso agevolato tramite la misura del Fondo Starter<sup>72</sup> «un fondo rotativo di finanza agevolata a compartecipazione privata, finalizzato al sostegno della nuova imprenditorialità».

*Vengono finanziati progetti attraverso la concessione di mutui di importo fino a ? 300.000 a tasso zero per il 70% e ad un tasso convenzionato non superiore all'EURIBOR +4,75% per il restante 30%, la durata massima è di 96 mesi Sono rivolti a: innovazione produttiva e di servizio; sviluppo organizzativo; messa a punto dei prodotti e servizi che presentino potenzialità concrete di sviluppo; consolidamento e creazione di nuova occupazione sulla base di piani industriali; introduzione ed uso efficace di strumenti ICT, nelle forme di servizi e soluzioni avanzate, con acquisti di soluzioni customizzate di software e tecnologie innovative per la manifattura digitale»<sup>73</sup>.*

I Beneficiari sono le piccole Imprese con massimo 50 dipendenti e 10 milioni di fatturato. I requisiti per ottenere tale fondo sono: la localizzazione dell'unità produttiva in Emilia-Romagna, essere in attività ed iscritte al registro delle imprese da non più di cinque anni dalla data di presentazione della domanda.

A dimostrazione della vocazione digitale dell'Emilia-Romagna, la regione con Delibera di Giunta regionale n. 1171 dell'11 luglio 2022 modificata con delibera di Giunta regionale n. 1485 del 5.9.2022<sup>74</sup> intende supportare le PMI del territorio per accrescerne la competitività a livello nazionale e internazionale, promuovendo sia la fase di progettazione che la successiva realizzazione e adozione di soluzioni innovative in campo digitale. Il sostegno, per quanto riguarda la definizione strategica e la prima messa in opera dei progetti, sarà garantito anche dall'affiancamento agli operatori economici dei soggetti appartenenti alla Rete Regionale per la Transizione Digitale e sarà rivolto alla realizzazione di progetti innovativi, finalizzati all'introduzione delle più moderne tecnologie digitali sia nei processi produttivi e organizzativi, che nei prodotti e servizi nelle reti di distribuzione e vendita<sup>75</sup>.

---

<sup>72</sup> Cfr. bando Por Fesr 2014-2020, Asse 3, Azione 3.5.1, cit.

<sup>73</sup> Cfr. *op. cit.*

<sup>74</sup> Cfr. delibera di Giunta regionale n. 1485 del 5.9.2022.

<sup>75</sup> Cfr. bando *Per il sostegno della transizione digitale delle imprese dell'Emilia-Romagna* approvato con delibera n. 1171 del 11.7.2022 e modificato con delibera n. 1485 del 5.9.2022.

Il contributo è del 40% a fondo perduto della spesa ritenuta ammissibile, incrementata di 5 punti percentuali nel caso in cui ricorra una delle priorità previste nel bando.

Con questo bando, la Regione Emilia-Romagna, si propone l'obiettivo di supportare il consolidamento delle start up innovative ed in particolare favorire lo sviluppo di iniziative lungo tutta la catena del valore, dall'idea alla "accelerazione" fino allo "scale-up"<sup>76</sup>.

La Regione è anche attenta ai giovani e all'imprenditoria giovanile e femminile. Riapre lo sportello per la presentazione delle domande di persone under 35 e donne che vogliono avviare nuove imprese, attraverso agevolazioni con finanziamenti a tasso zero e contributi a fondo perduto<sup>77/78</sup>.

Questi vengono finanziati con 150 milioni di euro stanziati dalla legge di bilancio 2022, l'importo del finanziamento non potrà superare al 90% della spesa ammissibile.

"*Oltre Nuove imprese a tasso zero*" punta a sostenere la creazione e lo sviluppo di micro e piccole imprese composte in prevalenza, o totalmente, da giovani tra i 18 e i 35 anni o da donne di tutte le età. In particolare, sono ammissibili le imprese che abbiano una compagine sociale composta per almeno il 51% da giovani under 35 e da donne di tutte le età. Accedono al finanziamento le imprese costituite entro i 5 anni precedenti con regole e modalità differenti a seconda che si tratti imprese costituite da non più di 3 anni o da imprese costituite da almeno 3 anni e da non più di 5. L'agevolazione finanzia imprese che desiderano realizzare nuove iniziative imprenditoriali nei settori manifatturiero, servizi, commercio e turismo o nel caso siano già presenti ampliarle, diversificarle o trasformarle.

### 3. *Strategie e regimi di attrazione della regione Veneto*

#### 3.1. *Economia del Veneto*

Il Veneto, come l'Emilia-Romagna, gode di un'economia sviluppata in tutti i suoi macrosettori. La principale fonte economica della regione è l'agricoltura, malgrado vi sia stata una progressiva industrializzazione. Le politiche di razionalizzazione hanno trasformato l'agricoltura da autoconsumo ad agricoltura di mercato. Le aziende del settore hanno dimen-

---

<sup>76</sup> Cfr. bando per sostegno e sviluppo delle start up innovative. Pr Fesr 2021-2027, azione 1.1.5.

<sup>77</sup> Cfr. delibera di Giunta regionale n. 1485 del 5.9.2022.

<sup>78</sup> Cfr. bando *Nuove imprese a tasso zero: incentivi per giovani e donne*.

sioni medio-piccole, si avvalgono di moderni mezzi di meccanizzazione per una maggiore resa dei terreni rendendo la produzione agricola tra le più abbondanti e fiorenti d'Italia.

Anche l'allevamento di bestiame suini bovini e pollame rappresentano settori strategici per la regione Veneto. Una particolarità della regione è allevamento del baco da seta, attività altrove quasi del tutto abbandonata. Il Veneto primeggia nella produzione italiana di bozzoli e di seta naturale. Questa alimenta l'industria dei filati di alta gamma.

Il settore industriale negli ultimi anni è stato profondamente incrementato. Molte aziende si sono stabilite in Veneto. Imprese di ogni tipo, soprattutto di medie e piccole dimensioni, sono diffuse in tutta la Regione, anche se non mancano, come in Emilia-Romagna, grandi realtà. Nelle varie province vi sono stabilimenti industriali: grafici, fabbriche di elettrodomestici, di tessuti e filati, di biciclette, di macchine agricole a, calzaturifici, stabilimenti ottici, oreficerie e concerie.

Le industrie alimentari (zuccherifici, industria dolciaria, ecc.) sono diffuse in tutta la Regione in quanto vengono alimentate direttamente dai prodotti delle aziende agricole venete.

La regione è al secondo posto in Italia per la produzione di energia elettrica, prodotta grazie a bacini artificiali<sup>79</sup>.

Non devono essere dimenticate le produzioni artigianali che la regione offre. Esse sono di grande pregio riconosciute e apprezzate in tutto il mondo come, ad esempio, i vetri artistici di Murano e i merletti di Burano, ecc.

Il turismo è il settore economico più prospero del Veneto, ogni anno ospita oltre 14 milioni di turisti-attratti sia dalle bellezze architettoniche (si pensi alla città di Venezia, Verona ecc.) sia balneari, sciistiche e per dalle manifestazioni culturali.

Fondamentale per l'economia regionale è la pesca d'alto mare e la vallicoltura<sup>80</sup>. Chioggia è un attivo porto peschereccio e uno dei primi mercati ittici d'Italia.

### 3.2. Strategie e piani attrattivi

Il Veneto è una delle regioni più produttive d'Europa. I dati sulla crescita del PIL regionale, elaborati dalla CGIA di Mestre del 17 dicem-

---

<sup>79</sup> Cfr. All. B, D.G.R. n. 1175 del 27 settembre 2022, *Valutazione ambientale strategica rapporto ambientale preliminare*.

<sup>80</sup> Allevamento di alcune specie di pesci nelle acque salmastre delle valli da pesca.

bre 2022, stimano una crescita del 3,8% nel il 2022. Questa è la conferma che il sistema economico veneto ha una straordinaria capacità di risposta alle crisi. Non appena il Covid ha “mollato la presa”, l’economia del Veneto si è profondamente ripresa, rispetto alle aree più industrializzate d’Europa. Luca Zaia, presidente della regione ha dichiarato «*il Veneto non è solo un modello che vince, ma un modello da imitare*»<sup>81</sup>, «*Ora lo sguardo al 2023: gli analisti prevedono un generale rallentamento dell’economia europea ed italiana, dovuto alle ricadute della crisi internazionale. Il mio auspicio è che il Veneto invece confermi la crescita ciò porterà, vantaggi per l’intero Paese*»<sup>82</sup>.

La Regione per contrastare la crisi e confermare la crescita anche per gli anni futuri si sta adoperando su più fronti con politiche economiche attrattive.

Il Consiglio regionale il 20 settembre 2022 in considerazione all’interesse riscontrato per le nuove energie ha dedicato una sezione del Fondo Anticrisi al fotovoltaico. Questo si concretizza come un forte segnale a sostegno delle imprese che investono in energia da fonti rinnovabili. Sono stati stanziati altri 5 milioni di euro da destinare all’erogazione di finanziamenti agevolati combinati ad una quota di contributo a fondo perduto. Questa dotazione finanziaria porta a 10 milioni di euro il Fondo di rotazione “Anticrisi attività produttive” riservata al sostegno delle imprese che investono nell’installazione di impianti fotovoltaici nelle proprie strutture produttive. L’incentivo è stato elaborato a fronte dell’attuale elevato costo dell’energia, che rappresenta un pericolo gravissimo per la tenuta delle piccole e medie imprese italiane e dei lavoratori delle stesse.

Il Fondo di rotazione “Anticrisi attività produttive”, è stato istituito nel 2021 e affidato alla gestione di “Veneto Sviluppo S.p.A.”, agisce a supporto di varie tipologie di operazioni e conta su una dotazione complessiva di 99,2 milioni di euro, destinati in parte all’erogazione di finanziamenti agevolati e in parte alla concessione di contributi a fondo perduto associati ai finanziamenti.

Il Fondo agevola anche la realizzazione e l’adeguamento di impianti tecnologici, tra cui rientra una specifica sezione, la fornitura ed installazione di impianti fotovoltaici che le imprese possono realizzare nelle strutture della propria sede produttiva e in quelle di relativa perti-

---

<sup>81</sup> L. Zaia, presidente della Regione Veneto, Venezia 17.12.2022.

<sup>82</sup> L. Zaia, *op. cit.*

nenza<sup>83</sup>. La “Sezione Fotovoltaico” opera mediante la concessione di un finanziamento agevolato associato ad un contributo a fondo perduto del 10% per la media impresa e del 20% per la piccola. Le agevolazioni si riferiscono sia alle spese per la fornitura e l’installazione dei pannelli, ma anche alle spese per gli impianti di accumulo, il sistema combinato di inverter e l’allacciamento alla rete elettrica<sup>84</sup>. I beneficiari sono PMI con sede operativa in Veneto.

La Regione non dimentica le imprese artigiane. Il 5 settembre 2022 è stato approvato con DGR n. 866 del 19 luglio 2022<sup>85</sup> il bando a sostegno degli investimenti delle imprese artigiane “Il Veneto Artigiano. Anno 2022” che prevede un contributo per la realizzazione di impianti a fonte rinnovabile.

Il bando è riservato alle imprese artigiane venete prevede che le spese ammissibili siano finalizzate a sostenere l’acquisto di macchinari, attrezzature, impianti produttivi, hardware e, a certe condizioni, software, impianti a fonte rinnovabile (incluso il fotovoltaico), autocarri e lavori edili<sup>86</sup>. La spesa minima per un progetto è di 25.000 euro, la massima di 250.000 euro.

L’agevolazione è nella forma di contributo a fondo perduto, pari al 40% della spesa rendicontata ammissibile per la realizzazione del progetto<sup>87</sup>. È verosimile pensare che gli incentivi siano stati posti in essere sia per risollevarne l’economia ma soprattutto, come sostiene una recente analisi di Confartigianato, per tutelare la forza lavoro. In Veneto vi sono circa 880.000 micro e piccole imprese, che occupano oltre il 20% del totale degli addetti del sistema imprenditoriale italiano, a rischio chiusura. Si tratta di circa 77.000 realtà con 376.000 occupati. Di fronte a questi numeri la Regione non poteva restare indifferente. Diventa allora sempre più importante sostenere l’aumento del contributo che le fonti rinnovabili danno alla copertura del fabbisogno energetico, definendo una strategia nel lungo periodo.

Sul fronte energia vi sono diversi incentivi: la Regione del Veneto ha approvato un bando (*ex* POR 3.1.1. e 3.3.1.) a supporto dei progetti di

---

<sup>83</sup> Cfr. D.G.R. n. 885/21 e D.G.R. n. 666/22 - *Fondo Di Rotazione “Anticrisi Attività Produttive*, <https://www.venetosviluppo.it/index.php/>.

<sup>84</sup> Cfr. <https://www.venetosviluppo.it/index.php/>.

<sup>85</sup> Cfr. DGR n. 866 del 19 luglio 2022.

<sup>86</sup> Cfr. DGR n. 866 del 19 luglio 2022 il bando a sostegno degli investimenti delle Imprese artigiane “Il Veneto Artigiano. Anno 2022”.

<sup>87</sup> Cfr. B.u.r. n. 86 del 22 luglio 2022, <https://bur.regione.veneto.it/>.

digitalizzazione, efficienza energetica, economia circolare delle PMI manifatturiere e di servizi con una dotazione 33.5 milioni di euro. Il contributo è a fondo perduto e pari al 30% della spesa, con un massimale di 150.000 euro. I progetti devono essere realizzati dal 1° novembre 2021 al 14 febbraio 2024.

Le spese devono essere minimo 800.000 euro e possono prevedere anche i leasing per macchinari, impianti produttivi, attrezzature tecnologiche e strumenti tecnologici innovativi in grado di aumentare il tempo di vita dei prodotti e di efficientare il ciclo produttivo, nuovi di fabbrica, inclusi gli interventi per la Transizione 4.0, interventi di efficientamento energetico (supportati da diagnosi energetica ante-intervento ai fini del punteggio), gli autoveicoli per uso speciale e i mezzi d'opera Euro 6, programmi informatici e tecnologie per l'ingegnerizzazione di software/hardware.

La Regione ha molto a cuore la tematica giovanile in quanto è importante dare il futuro alle persone che lo occuperanno: i giovani.

Con la Deliberazione della Giunta Regionale n. 1158 del 17 agosto 2021, aveva approvato il bando per l'erogazione di contributi alle PMI giovanili (attualmente il bando è scaduto)<sup>88</sup>. Destinatari del bando erano le imprese individuali i cui titolari avevano un'età compresa tra 18 e 35 anni o le società, anche di tipo cooperativo, i cui soci erano per almeno il 60% di età compresa tra 18 e 35 anni o il cui capitale sociale era detenuto per almeno i due terzi da persone di età compresa tra 18 e 35 anni. Tali requisiti dovevano essere posseduti alla data del 20 settembre 2021.

Erano ammissibili i progetti di investimento volti alla realizzazione di nuove iniziative imprenditoriali o allo sviluppo di attività esistenti. Infine, sono ammesse le spese per licenze, brevetti, campagne promozionali, anche su canali digitali come i social network.

Ha dato vita a un Fondo di rotazione per l'imprenditoria giovanile. Questo è destinato alle imprese a gestione prevalentemente giovanile, composte da giovani di età compresa tra i 18 ed i 35 anni compiuti, classificate come PMI e possono richiedere l'agevolazione di: un contributo in conto capitale pari al 15% del costo del progetto ammesso e oggetto di realizzazione; un finanziamento bancario/leasing (per le fattispecie ammissibili) agevolato di importo pari al 85% del costo del progetto ammesso e oggetto di realizzazione, attuato con il sistema del fondo di rota-

---

<sup>88</sup> Cfr. Bando per l'erogazione di contributi alle PMI giovanili, attuato con D.G.R. n. 1158 del 17 agosto 2021 ai sensi della L.r. 24 dicembre 1999, n. 57.

zione. Sono ammissibili le spese per un ammontare che va da un minimo di € 20.000,00 ad un massimo di € 100.000,00 IVA esclusa. Il Bando Regionale è sempre aperto, poiché si tratta di un Fondo a rotazione.

Da segnalare c'è il progetto Microcredito d'impresa, uno strumento di aiuto per tutti coloro che vogliono avere la possibilità di creare una propria impresa, senza dover fornire garanzie reali alla banca o chiedere aiuto alla famiglia. Il microcredito d'impresa o di lavoro autonomo prevede finanziamenti fino a 25.000 euro, per favorire l'avvio o l'esercizio di attività di lavoro autonomo o di microimpresa a persone fisiche, società di persone, s.r.l. semplificate, associazioni o società cooperative, con sede sul territorio. Per favorire la concessione di prestiti destinati a sostenere la creazione di attività di microimpresa le Camere di Commercio territoriali hanno sottoscritto una convenzione con Istituti bancari locali che prevede la costituzione di un fondo di garanzia che agevola la concessione di finanziamenti. È stato aperto uno Sportello per il Microcredito, presso l'Ufficio Nuova Impresa di ciascuna Camera di Commercio, che fornisce gratuitamente: formazione sui temi dell'impresa e-business plan; valutazione sulla concedibilità del finanziamento.

Vi sono anche finanziamenti ISMEA (Istituto di Servizi per il mercato Agricolo Alimentare) a sostegno dell'imprenditoria femminile e giovanile in agricoltura essendo il primo settore economico veneto.

Per favorire il ricambio generazionale in agricoltura e ampliare aziende agricole condotte da giovani e donne, ISMEA sostiene progetti di sviluppo e consolidamento nei settori della produzione agricola, della trasformazione e commercializzazione dei prodotti agricoli e della diversificazione del reddito agricolo attraverso: mutui agevolati a tasso zero per un importo non superiore al 60% delle spese ammissibili; contributi a fondo perduto per un importo non superiore al 35% delle spese ammissibili. La misura si rivolge a micro, piccole e medie imprese agricole organizzate sotto forma di ditta individuale o di società, composte da giovani di età compresa tra i 18 e i 41 anni non compiuti oppure donne.

La Regione Veneto eroga contributi a fondo perduto a sostegno dei prestiti per le piccole e medie imprese (PMI) e a fondo perduto per gli Enti Locali in attuazione delle normative regionali. La normativa di riferimento è costituita da: la Legge regionale 28.12.2012, n. 50<sup>89</sup> recante *“Politiche per lo sviluppo del sistema commerciale nella Regione del Ve-*

---

<sup>89</sup> Cfr. L.r. 28.12.2012, n. 50.

neto”; legge regionale 18.1.1999, n. 1<sup>90</sup> recante “*Interventi regionali per agevolare l’accesso al credito nel settore del commercio*”, legge regionale 10.4.1998, n. 16<sup>91</sup> recante “*Interventi regionali a favore della qualità e dell’innovazione nei settori del commercio, del turismo e dei servizi e modifiche alla LR 28/1/1997, n. 3*”.

Le succitate normative disciplinano l’azione regionale con: rivitalizzazione dei centri storici e urbani e riqualificazione delle relative attività commerciali; promozione e sostegno del commercio tradizionale, del commercio elettronico o delle attività avente valore storico o artistico; ammodernamento e sviluppo delle piccole e medie imprese commerciali presenti nel territorio regionale; promozione dell’associazionismo e della cooperazione creditizia; incentivazione della diffusione delle metodologie di certificazione di qualità nell’ambito delle PMI del commercio e dei servizi.

Il 6 ottobre 2022 con decreto del Presidente del Consiglio dei ministri è stato approvato il piano per la creazione ZLS “Zona Logistica Semplificata” che sorgerà nelle zone di Venezia e Rovigo. La Legge di Bilancio per il 2020<sup>92</sup> ha consentito di estendere le agevolazioni del credito di imposta delle Zone Economiche Speciali (Zes)<sup>93</sup> anche alle Zls del Centro-Nord<sup>94</sup>.

Gli investimenti sono per un ammontare di 2,4 miliardi di euro in dieci anni si creeranno 177 mila nuovi posti di lavoro, vi sarà un incremento dell’export del 40% e dell’8,4% del traffico portuale. La ZLS avrà una durata massima di 7 anni, rinnovabile fino a un massimo di ulteriori 7 anni. Con questo atto il Governo dell’ex premier Mario Draghi, ha mantenuto il suo impegno «*sorgerà una nuova area a burocrazia semplificata e con vantaggi fiscali che aiuterà ad attrarre imprese e investimenti verso il territorio*»<sup>95</sup>. La creazione della ZLS di Venezia è stata resa possibile dal fatto che il suo porto riveste un’importanza europea (definito secondo i criteri del regolamento TEN-T<sup>96/97</sup>).

<sup>90</sup> Cfr. L.r. 18.1.1999, n. 1.

<sup>91</sup> Cfr. L.r. 10.4.1998, n. 16.

<sup>92</sup> Cfr. Legge 27 dicembre 2019, n.160.

<sup>93</sup> <https://www.agenziacoesione.gov.it/zes-zone-economiche-speciali/>.

<sup>94</sup> <https://politichescoesione.governo.it/>.

<sup>95</sup> Cfr. M. Draghi, 6 ottobre 2022, cit.

<sup>96</sup> Cfr. Reg. del Parlamento europeo e del consiglio sugli orientamenti dell’Unione per lo sviluppo della rete transeuropea dei trasporti, che modifica il regolamento (UE) 2021/1153 e il regolamento (UE) n. 913/2010 e abroga il regolamento (UE) n. 1315/2013.

<sup>97</sup> Cfr. Reg. TEN-T definirà il tracciato dei corridoi europei di trasporto che sostituiranno i corridoi ferroviari merci e i corridoi della rete centrale. Ciò garantirà la coerenza nello

Le aree ricomprese nella ZLS sono funzionalmente connesse al Porto di Venezia anche grazie alla via navigabile del Fissero-Tartato-Canal Bianco che attraversa l'Interporto di Rovigo<sup>98</sup>.

Tali superfici sono in buona parte ammesse alle deroghe degli aiuti di stato dalla Commissione europea<sup>99</sup>. In particolare, l'articolo 107 del Trattato sul funzionamento dell'UE<sup>100</sup> consente, per il periodo 2021-2027, di godere delle deroghe per le seguenti aree ricomprese nella Zls: per il Comune di Venezia Porto Marghera, Campalto, Murano, Arsenale, Zona Portuale e Tronchetto, nella Provincia di Rovigo il Comune di Rovigo e quelli di Bergantino, Bosaro, Calto, Canaro, Castelmassa, Castelnovo Bariano, Ceneselli, Ficarolo, Gaiba, Melara, Occhiobello, Polesella, Salara e Stienta. Rientrano nella ZLS di Venezia e Rodigino anche se non sono aree ammesse alle deroghe agli aiuti di Stato il Porto di Chioggia, Bagnolo di Po, Fiesso Umbertiano e Trecenta. Il piano industriale di Confindustria Venezia area metropolitana di Venezia e Rovigo aveva stimato fin dal 2019 che, in tali superfici, sono disponibili 385 ettari ad oggi dismessi o abbandonati. Se inseriti in una Zls, essi potrebbero attivare in tre anni 2,4 miliardi di euro di investimenti e 26.600 posti di lavoro, tra diretti e indiretti (1 ogni 320.00 euro di investimento).

Il Piano Strategico della Regione Veneto ha non solo confermato le previsioni dello studio di Confindustria, ma ha esteso ulteriormente i benefici che deriverebbero dall'attivazione della Zls: nuovi posti di lavoro in Veneto e aumento dell'export regionale del 40%<sup>101</sup>. È una novità che sicuramente potrà essere un motivo di vanto per il Veneto.

È un'occasione unica anche per uscire dal tunnel della pandemia da Covid 19 e dall'altra crisi, quella provocata dalla guerra in Ucraina. Ora investimenti e posti di lavoro sono nelle mani delle istituzioni locali e delle categorie economiche. E non a caso il presidente della Regione, Luca Zaia, ha annunciato che il passo successivo sarà l'insediamento del

---

sviluppo della rete e contribuirà a creare sinergie tra l'infrastruttura e gli aspetti operativi della rete. <https://eur-lex.europa.eu>.

<sup>98</sup> Cfr. <https://www.regione.veneto.it/web/attivita-produttive/zls-porto-di-venezias-e-rodigino>.

<sup>99</sup> Cfr. La Commissione europea ha approvato la carta dell'Italia per la concessione degli aiuti a finalità regionale dal 1° gennaio 2022 al 31 dicembre 2027 nel quadro degli orientamenti riveduti in materia di aiuti di Stato a finalità regionale <https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail>.

<sup>100</sup> Cfr. Art. 107 TFUE.

<sup>101</sup> Cfr. <https://www.confindustria.venezia.it/>.

<sup>102</sup> Cfr. L. ZAIA governatore del Veneto.

Comitato d'indirizzo che dovrà assicurare gli strumenti per garantire l'insediamento delle aziende, nonché la promozione dell'area verso i potenziali investitori internazionali: «Una grande occasione di rilancio dei territori che siamo pronti a sfruttare».

«Occorre ora l'impegno di tutti i soggetti coinvolti per conseguire gli obiettivi che il Piano di Sviluppo Strategico si pone» ha aggiunto l'assessore regionale allo Sviluppo economico Roberto Marcato. Complessivamente sono 4.681 gli ettari coinvolti, tra aree portuali, retroportuali e aree di sviluppo industriale, situate nei Comuni di Venezia e Rovigo e in 17 Comuni Polesani, con il baricentro nel Porto di Venezia e Chioggia.

La Zls in questi territori diventerà un attrattore in grado di far tornare aziende che se n'erano andate altrove e di accogliere imprese straniere in particolar modo della logistica, dei trasporti e delle attività produttive. Gli strumenti attraverso i quali si concretizzerà il nuovo sviluppo saranno semplificazioni amministrative e burocratiche, accordi per condizioni creditizie favorevoli, bonus assunzioni, agevolazioni nei bandi regionali e soprattutto il credito di imposta: per le grandi imprese sarà del 10% a Venezia e del 15% in Polesine, per le medie aziende del 20% a Venezia e del 25% a Rovigo, mentre per le piccole del 30% a Venezia e del 35% tra Adige e Po.

Il governatore del Veneto, Zaia, si è detto «orgoglioso di questo risultato che il Veneto aspettava da tempo e che cade in un momento difficile per le imprese, i lavoratori e le famiglie, colpiti dall'esponenziale aumento dei costi energetici e delle materie prime»<sup>102</sup>.

L'economia veneta, come precedentemente affermato, è fortemente influenzata dal settore turistico. Dal 6 al 22 febbraio 2026 la regione ospiterà i giochi olimpici invernali, noti come Milano Cortina 2026. Daranno importanza e lustro alla regione, in particolare alla cittadina di Cortina, la "Perla delle dolomiti". Grazie ai giochi olimpici si creerà un forte ritorno di immagine e verrà alimentato il settore turistico e il suo indotto che ha subito pesanti perdite a causa della pandemia con le relative chiusure da questa provocate, si è trovato in una situazione di profonda crisi.

## BIBLIOGRAFIA

- ACCORDINO P., *Le asimmetrie fiscali tra Regioni italiane: stato dell'arte, criticità e prospettive*, in *Nuove autonomie*, 2020/3, 853-865.
- AMADDEO F., *Il telelavoro e la residenza fiscale: (in)certezza italiana del diritto, Novità fiscali*, 2022/2, 107-112.
- AMADDEO F., *L'Unione europea sul telelavoro e i (trans)frontalieri*, in *Novità fiscali*, 2022/10, 520-524.
- AMADDEO F., *Telelavoro, e-residency e Digital Nomad Visa*, in *Novità fiscali*, 2022/5, 281-286.
- ARGINELLI P. - CUZZOLARO G. - ZANNI R., *Sull'applicabilità delle convenzioni contro le doppie imposizioni ai c.d. "UK Non-domiciled tax residents" alla luce dei recenti orientamenti giurisprudenziali*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2019/2, 606-609.
- ARGINELLI P. - G. CUZZOLARO, *Osservazioni critiche in merito alla sussistenza di una presunzione assoluta di residenza fiscale degli iscritti nelle anagrafi della popolazione residente*, in *Riv. dir. trib.*, 2019/1, 3-29.
- BACCI L., "Delocalizzazione Produttiva, da problema a opportunità" - Atti del Convegno Istituto regionale progr. econ. Toscana 2007, 131.
- BACILIERI C., *La Consulta degli emiliano-romagnoli nel mondo: un patrimonio per l'intera Regione*, in *Le istituzioni del federalismo*, suppl. 3/2006, 13 ss.
- BALLACIN A., "Lo shopping italiano delle regole fiscali", in *Novità fiscali*, luglio 2010, 18-20.
- BERNABEI G. - MONTANARI G., *Tributi propri e autonomie locali*, Pavia, 2015.
- BERNASCONI M., AMADDEO F., *Frontalieri: riconfermato il rientro giornaliero*, in *Novità fiscali*, 2020/6, 312.
- BERNASCONI M., AMADDEO F., *Il regime fiscale dei lavoratori frontalieri a fronte delle misure di emergenza Covid-19*, in *Novità fiscali*, n° 1/Edizione-speciale-Coronavirus/2020, 73-77.
- BERNASCONI M., NEGRINI D., AMADDEO F., *L'Accordo sui frontalieri del 1974 sotto esame*, in *Novità fiscali*, 2020/7, 402-420.
- BERTOCCHI F., *La disciplina della residenza fiscale: i criteri dell'iscrizione anagrafica e della sede legale ed il loro formalismo, alla luce dell'evoluzione tecnologica e dei nuovi modelli di attività economiche*, in *Dir. prat. trib.*, 2021/2, 682-719.
- BIZIOLI G. - MOLOGNI D., *Residenza delle persone fisiche che si trasferiscono in corso d'anno e split year clause*, in *Corr. trib.*, 2022/5, 455-459.

- BIZIOLI G., *Il divieto di doppia imposizione contenuto nella legge delega in materia di "federalismo fiscale": elementi ricostruttivi e profili costituzionali*, in A.E. LA SCALA (a cura di), *Federalismo fiscale e autonomia degli enti territoriali*, Torino, 2010.
- BORIA P. (a cura), *La concorrenza fiscale tra gli Stati*, Milano, 2019.
- BRUNELLO S. - RONCA P. - BARCELLONA M., *Regime dei neo-residenti e capital gain su partecipazioni qualificate estere*, in *Corr. trib.*, 2020/11, 1009-1014.
- BUCCISANO A., *Il ruolo della residenza fiscale delle persone fisiche nell'imposizione sui redditi e la introduzione di un nuovo discutibile criterio di tassazione per i "neo residenti"*, in *Riv. dir. trib.*, 2018/5, 25-78.
- BUSCHINI P. - SANTARELLI P., *Il reddito prodotto in remote working dall'Italia per entità estera: i chiarimenti dell'Agenzia delle Entrate*, in *Fisc. comm. int.*, 10/2021, 11-20.
- CALCAGNO M., *Il federalismo fiscale di fronte al divieto comunitario di aiuti di Stato: il criterio della selettività nell'elaborazione della Corte di Giustizia delle Comunità Europee*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2008/3, 1145.
- CARBONE M. - MANCAZZO A., *Contrasto alla fiscalità internazionale aggressiva*, Milano, 2021.
- CARDINALE R. - CARBONE G., *Primi bilanci a cinque anni dall'entrata in vigore del regime neo-residenti*, in *Il fisco*, 2022/35, 3320-3326.
- CASINI BENVENUTI S., *"Delocalizzazione produttiva, da problema a opportunità"*, IRPET 2011, 18.
- CIARCIA A.R., *Analisi ragionata dell'evoluzione giurisprudenziale in tema di trasferimento all'estero della residenza delle persone fisiche tra procedura di notifica e presunzione di residenza*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2017/3, 687-703.
- CIPOLLA G.M., *Le aporie del regionalismo differenziato*, in *Rass. trib.*, 2019/3, 508-530.
- CONTRINO A. - BORTOLINI S., *L'attuazione del federalismo fiscale tra riforma del sistema tributario e PNRR (annotazioni in corso d'opera)*, in *Riv. dir. trib. suppl. online*, 13 settembre 2022.
- CONTRINO A., *La concorrenza fiscale tra gli Stati nel contesto della governance economica europea*, in *Riv. dir. trib. suppl. online*, 24 novembre 2022.
- COPPOLA P., *Il fisco come leva e acceleratore delle politiche di sviluppo*, Milano, 2016.
- CORCIULO G. - LEARDINI A., *Il requisito della "discontinuità" nell'ambito del regime impatriati*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2021/2, 1153 e ss.
- CROSTI A. - VIGNOLI S., *Flat tax per attrarre i pensionati dall'estero e Convenzioni sulle doppie imposizioni*, in *Il fisco*, 2019/11, 1015 ss.
- CROSTI A. - VIGNOLI S., *Riduzione del carico fiscale per i pensionati esteri trasferiti al Sud: ne è valsa la pena?*, in *Il fisco*, 2022/16, 1553.
- CROVATO F., *Il lavoro dipendente transnazionale (dall'emigrante al manager)*, in L. CARPENTIERI - R. LUPI - D. STEVANATO (a cura di), *Il diritto tributario nei rapporti internazionali*, Milano, 2003.

- DEGANI G. E., *I diversi trattamenti impositivi derivanti dalle Convenzioni contro le doppie imposizioni non violano i principi UE*, in *Il fisco*, 2020/21, 2069-2071.
- DEGANI G.E., *Agevolazioni fiscali agli impatriati anche senza un nuovo contratto di lavoro*, in *Il fisco*, 2022/28, 2794-2795.
- DELLA CARITÀ A. - PALMITESSA E.A., *I regimi fiscali italiani per attrarre capitale umano: concorrenza fiscale vs. eguaglianza tributaria*, in *Fisc. comm. int.*, 2020/8-9, 24-33.
- DELLA CARITÀ A., *Iscrizione all'anagrafe della popolazione residente presupposto della residenza fiscale*, in *Corr. trib.*, 2020/3, 242-248.
- DELLA VALLE E. - INNOCENZI E., *Chiarimenti sull'imposta sostitutiva per le persone fisiche neo-residenti, ma i dubbi di costituzionalità restano*, in *Il fisco*, 2017/29, 2822-2826.
- DELLA VALLE E., *La fiscalità dei "lavori agili"*, in *Riv. dir. trib.*, 1/2022, 1-27.
- DELLI FALCONI F., *Il luogo di produzione del reddito nello smart working "transfrontaliero"*, in *Il fisco*, 41/2021, 3915-3921.
- DORIGO S., *Effetti per l'imposta di successione del regime UE sulle successioni transfrontaliere*, in *Corr. trib.*, 2019/12, 1059-1066.
- FANTOCCHI L. - FANTOCCHI A. - ANCARANI A. - BARBIERI P. - DI MAURO C. - NASIBENI G. - SARTOR M. - VIGNOLI M. - ZANONI A., *"Il back-reshoring manifatturiero nei processi di internazionalizzazione: inquadramento teorico ed evidenze empiriche"*, CUEIM Comunicazione.
- FANTOCCHI L. - BARBIERI C. - NASSIBENI G. - ZANONI A., *"When manufacturing moves back: Concepts and questions"*, *Journal of Purchasing & Supply Management*, 2014.
- FARRI F., *Flat tax per neo-residenti: i dubbi permangono*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2017/1, 92-97.
- FASSÒ F., *Difetti di coordinamento tra normative interne, diritto internazionale ed europeo: il caso del trattamento fiscale dei redditi da pensione*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2020/4, 1673-1685.
- Fazio F., *L'iscrizione all'Anagrafe della popolazione residente non determina automaticamente la residenza fiscale di un soggetto persona fisica: nota a margine di una peculiare sentenza di merito*, in *Dir. prat. trib.*, 2017/5, 2207-2227.
- FEDELE A., *La Cassazione e l'interpretazione delle norme di agevolazione tributaria: primi segnali di un nuovo cambiamento*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2018/2, 5-6.
- FEDELE A., *La sentenza della Corte costituzionale come "rimedio" al rifiuto dell'estensione analogica*, in *Riv. dir. trib.*, 2018, II, 171-177.
- FERRANTI G., *Il nuovo regime dei lavoratori sportivi impatriati*, in *Il fisco*, 2022/27, 2607-2611.
- FERRANTI G., *Proroga del regime agevolato per docenti e ricercatori universitari trasferiti in Italia*, in *Il fisco*, 2022/21, 2015-2020.

- FERRANTI G., *Regime degli impatriati: più difficile l'applicazione in caso di ritorno dal distacco all'estero*, in *Il fisco*, 2021/9, 821-826.
- FERRANTI G., *Residenza delle persone fisiche: gli interessi personali ed economici vanno valutati globalmente*, in *Corr. trib.*, 2021/10, 823-829.
- FIERRO M., *Il criterio di selettività negli aiuti di Stato: World Duty Free Group SA e Regno di Spagna contro Commissione Europea*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2022/2, 770-787.
- FLAMANT E. - GODAR S. - RICHARD G., *New Forms of Tax Competition in the European Union: an Empirical Investigation*, Report n. 3 - Nov. 2021.
- GAFFURI G., *L'imposta sulle successioni e donazioni*, Padova, 2008.
- GALLO F., *Due temi caldi che gli studiosi di diritto tributario dovrebbe approfondire: la nozione di tributo e l'autonomia tributaria degli enti territoriali*, in *Astrid Rassegna*, 2014/17.
- GALLO F., *I limiti del regionalismo differenziato*, in *Rass. trib.*, 2019/1, 239-246.
- GALLO F., *L'incerto futuro del regionalismo differenziato sul piano finanziario, in Federalismi*, 2018/10.
- GIOVANARDI A. - STEVANATO D., *Autonomia, differenziazione, responsabilità*, Venezia, 2020, versione ebook.
- GIOVANARDI A., *Complicate ricostruzioni per risolvere questioni microconflittuali di dettaglio: il bollo auto come paradigma di un'autonomia tributaria asfittica e, comunque, sempre sottrattiva*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2019/2, 453-464.
- GIOVANETTI M. - ZORZELLA N., *Ius migrandi*, "Trent'anni di politiche e legislazione sull'immigrazione in Italia", ASGI.
- GREGGI M. (a cura di), *La fiscalità degli espatriati emiliano-romagnoli. Linee guida per una tassazione inclusiva e sostenibile*, Napoli, 2021.
- GREGGI M., *Revisiting 'Schumacker': The Role of Limited Tax Liability in EU Law*, in E. TRAVERSA - W. SCHÖN - I. RICHELLE, *Allocating Taxing Powers within the European Union*, Munich, 2013, 43-62.
- GRIMALDI G., *I problematici confini applicativi del regime "impatriati" nelle fattispecie di rientro post-distacco*, in *Corr. trib.*, 2022/11, 993-998.
- GUERRA M.C., *Regionalismo differenziato: una scorciatoia a favore di pochi*, in *Riv. pol. soc.*, 2019/2, 159-181.
- GUERRA M.C., *Autonomia regionale differenziata: verso la secessione dei ricchi?*, in *Le Regioni*, 2019/2, 413-444.
- ICOLARI M.A., *Regionalismo differenziato e tributi propri: problemi vecchi e nuovi*, in F. PASTORE (a cura di), *Il regionalismo differenziato. Atti del convegno di Cassino del 5 aprile 2019*, Milano, 2019, 103-115.
- INGRAO G., *Ancora incertezze sull'interpretazione delle leggi di agevolazione fiscale: il caso dell'Ici sui terreni agricoli condotti da società semplici*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2019/1, 156-158.
- KLEINBARD E.D., *Stateless Income*, in *Florida Tax Review*, 11, no. 9 (April 7, 2022). <https://doi.org/10.5744/fr.2011.1009>.

- LEO M., *Esclusi dalla proroga del regime degli impatriati i soggetti non iscritti all'AIRE*, in *Corr. trib.*, 2021/11, 939-944.
- LEO M., *Regime degli impatriati bis: i dubbi non mancano*, in *Corr. trib.*, 2021/7, 624-629.
- LETIZIA L., *Dal 'federalismo fiscale simmetrico' al 'decentramento fiscale asimmetrico' nella prospettiva dell'autonomia regionale differenziata*, in *Innovazione e diritto*, 1, 2019, 90-127.
- LETIZIA L., *Lineamenti dell'ordinamento delle regioni - Ragioni e limiti del federalismo fiscale*, Torino, 2020.
- LETIZIA L., *Regionalismo fiscale o riaccentramento?*, in C. BUCCICO, S. DUCCESCHI, S. TRAMONTANO *L'evoluzione della fiscalità internazionale le venti "primavere" di Napoli*, Milano, 2020.
- LETIZIA L., *Prospettive di asimmetria tra mancati compimenti del federalismo fiscale, nodi finanziari, divari regionali e crisi pandemica*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2021/1, 527-536.
- LETIZIA L., *Nil sub sole novum nella riforma del sistema fiscale per il completamento dell'autonomia finanziaria e tributaria territoriale*, in *Innovazione e diritto*, 2022/2, 137-152.
- LIBURDI D. - SIRONI M., *Le problematiche nei rapporti transnazionali per la tassazione del lavoro dipendente*, in *Il fisco*, 28/2021, 2741-2746.
- LOCONTE S., *Strumenti di pianificazione fiscale*, Milano, 2022.
- LOFARO G., *Il federalismo fiscale in "perdurante transizione": sul nuovo assetto finanziario e tributario del federalismo differenziato*, in *Istituzioni del federalismo*, 2021/3, 641-673.
- LUCHENA G., *Dalla compartecipazione regionale alle risorse statali alla compartecipazione statale alle risorse regionali: inversione della finanza derivata e armonizzazione dei bilanci in funzione di coordinamento*, in *Riv. AIC - Associazione Italiana dei Costituzionalisti*, 2019/3, 320-327.
- MAGLIARO A. - CENSI S., *Ancora un ampliamento delle norme tributarie di favore per i soggetti che trasferiscono la residenza fiscale in Italia*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2019/2, 417-420.
- MAGLIARO A. - CENSI S., *Criptovalute e territorialità: c'è spazio per una nuova chiave di lettura?*, in *Il fisco*, 2022/38, 3649-3656.
- MAGLIARO A. - CENSI S., *Il trasferimento di residenza all'estero: questioni controverse, punti insoluti e prospettive ricostruttive*, in *Corr. trib.*, 2021/2, 173-176.
- MAISTO G., *Iscrizione anagrafica e residenza fiscale ai fini dell'imposta sul reddito delle persone fisiche*, in *Riv. dir. trib.*, 1998, 221.
- MANCINI M., *Prove tecniche di regionalismo differenziato: considerazioni critiche intorno alle fonti attuative dell'art. 116 comma 3, Cost.*, in *Federalismi*, 2020/22, 130-161.
- MARIANETTI G. - GOBBI L., *Estesa l'agevolazione fiscale per docenti e ricercatori*, in *Il fisco*, 2022/7, 615-619.

- MARIANETTI G. - GOBBI L., *La prassi amministrativa conferma la soluzione di continuità per l'estensione dell'agevolazione a docenti e ricercatori per docenti e ricercatori universitari trasferiti in Italia*, in *Il fisco*, 2022/28, 2721-2726.
- MARIANETTI G., *Emergenza Covid-19: implicazioni fiscali e contributive per i lavoratori operanti all'estero*, in *Il fisco*, 2020, 1436-1440.
- MARINO G., *La geometria variabile della residenza fiscale alla luce della più recente giurisprudenza italiana ed europea*, in *Dir. prat. trib.*, 2016/1, 260-278.
- MARINO G., *La residenza nel diritto tributario*, Milano, 1999.
- MARINO G., *Osservazioni in tema di residenza nel contesto dello scambio automatico di informazioni*, in *Dir. prat. trib.*, I, 2018, 1-19.
- MARONGIU G., *Fisco e fascismo*, Torino, 2020.
- MARTONE M. (a cura di), *Il lavoro da remoto*, Piacenza, 2020.
- MASTELLONE P., *Il trattamento impositivo dei "residenti non domiciliati" nel regno unito e la sua legittimità nel panorama internazionale*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2009, 1369-1444.
- MASTELLONE P., *Il ventaglio dei regimi fiscali per attrarre soggetti ad "alta capacità" intellettuale, lavorativa, sportiva e... contributiva: pianificazione successoria e compatibilità con le regole europee*, in *Riv. dir. trib.*, 2020, 1-60.
- MASTROIACOVO V., *Grecia: viola la libertà di circolazione dei capitali l'esenzione dall'imposta di successione per i soli soggetti permanentemente residenti*, in *Riv. dir. trib. suppl. online*, 10 giugno 2016.
- MELIS G., *Riflessioni intorno alla presunzione di residenza fiscale di cui all'art. 10 della l. 23 dicembre 1998, n. 448*, in *Rass. trib.*, 1999/4, 1077.
- MELIS G., *Trasferimento della residenza fiscale e imposizione sui redditi*, Milano, 2009.
- MELIS G., *La delega sul federalismo fiscale e la cosiddetta "fiscalità di vantaggio": profili comunitari*, in *Rass. trib.*, 2009/4, 1002.
- MELIS G., *La riforma costituzionale Renzi-Boschi e la sua incidenza sul federalismo fiscale*, in *Dir. prat. trib.*, 2017/1.
- MERCURI G., *Alcuni chiarimenti sugli effetti della c.d. sanatoria AIRE sul regime degli impatriati*, in *Riv. telematica dir. trib.*, 2021/1, 284-290.
- MICELI R., *Federalismo fiscale e principi europei. Spazi di autonomia, livelli di responsabilità e modelli di federalismo*, Milano, 2014.
- MOLO G., *Assistenza amministrativa e scambio delle informazioni nell'Accordo sui frontalieri*, in *Novità fiscali*, 2021/1, 21-24.
- MONDINI A., *Le agevolazioni IRAP alla luce del divieto di aiuti di stato*, in A. DI PIETRO - A. MONDINI (a cura di), *Aiuti di Stato fiscali e giurisdizioni nazionali: i problemi attuali*, Bari, 2015.
- OECD (2017) *Commentary*, in *Model Tax Convention on Income and on Capital - Condensed Version*, OECD Publishing, Parigi.
- PALMITESSA E.A., *I regimi speciali per "lavoratori impatriati" e "neo-residenti", tra forme di competizione fiscale e vincoli europei in materia di concorrenza*, in *Novità fiscali*, 2020/8, 522-529.

- PERRONE A., *Tax competition e giustizia sociale nell'Unione europea*, Milano, 2019.
- PERRONE L., *L'imposizione sul reddito delle società e degli enti non residenti*, in *Rass. trib.*, 1989, 503.
- PEVERINI L., *Sulla legittimità costituzionale dell'art. 24 bis Tuir e sulla possibilità di differenziare il concorso alle spese pubbliche da parte dei residenti in funzione del grado di collegamento con il territorio*, in *Riv. dir. trib.*, 2019, 684-704.
- PISCHETOLA A., *Successione aperta all'estero e territorialità dell'imposta*, in *Notariato*, 2016/3, 313-319.
- PISCITELLO L., "Delocalizzazione produttiva, da problema a opportunità" - Atti del Convegno IRPE Toscana 2007, 120.
- PISTONE P., *Profili di diritto comparato, internazionale e comunitario in materia di imposta sulle successioni*, in AA.VV., *L'imposta sulle successioni e donazioni tra crisi e riforme*, Milano, 2001, 347-389.
- POZIELLO M. - SANSEVERINO L., *Lo smart/remote working "forzato" ai fini della retribuzione convenzionale*, in *Corr. trib.*, 10/2021, 893-899.
- PROCOPIO M., *L'infinita querelle relativa all'accertamento della residenza fiscale*, in *Dir. prat. trib.*, 2019/6, 2485-2500.
- PUOTI G., *Redditi di lavoro nel modello OECD*, in V. Uckmar (a cura di), *Diritto tributario internazionale*, Padova, 2005, III ed., 689.
- PURPURA A., *Trasferimento di residenza all'estero: inerzia degli Uffici nella trasmissione della domanda di iscrizione all'AIRE*, in *Il fisco*, 2019/34, 3253-3260.
- QUARTANA C., *Piani di incentivazione monetari e azionari transnazionali: risvolti per neo residenti e lavoratori impatriati*, in *Il fisco*, 2020/13, 1215 ss.
- QUARTANA C. - PIRRONI C., *Soggetti "neo residenti": i servizi di investimento e intermediazione finanziaria*, in *Il fisco*, 2021/13, 1222-1228.
- QUATTROCCHI A., *Lineamenti evolutivi della fiscalità delle regioni a statuto ordinario tra assetti costituzionali e diritto dell'unione europea*, in *Dir. prat. trib.*, 2018/6, 2366-2454.
- QUATTROCCHI A., *Gli aiuti di stato nel diritto tributario*, Padova, 2020.
- RAVERA A., *La residenza fiscale in bilico fra interessi personali e patrimoniali*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2016/2, 768-797.
- REGGIANI S., *Stabile organizzazione e home office: alcune riflessioni*, *Amministrazione & finanza*, luglio 2022.
- ROCCATAGLIATA F., *Dubbi sulla residenza fiscale? "Cherchez la femme"*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2016/10, 769-774.
- ROCCATAGLIATA F., *Come liberarsi di moglie e Fisco e vivere felici e contenti per sempre (o almeno fino al prossimo grado di giudizio)*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2018/2, 182-186.
- ROCCATAGLIATA F., *Il postino paga sempre due volte (o quasi) ... quando se ne va in pensione in Portogallo*, in *Corr. trib.*, 2020/7, 685-694.

- RONCO S.M., *Tassa automobilistica ed autonomia finanziaria: quali nuovi spazi per la discrezionalità del legislatore regionale?*, in *Osservatorio costituzionale*, n. 2019/5, 153-166.
- RONCO S.M., *Considerazioni in merito all'autonomia tributaria ed agli spazi di equità orizzontale nel tempo del regionalismo differenziato*, in *Riv. dir. trib.*, 2020/2, 127-152.
- SALANITRO G., *Profili sistematici dell'imposta sostitutiva per le persone fisiche che trasferiscono la residenza in Italia (cd. flat tax per neo-residenti)*, in *Riv. dir. trib.*, 2018/1, 53-87.
- SALANITRO G., *Relazioni familiari, domicilio e comprovata mancata presenza fisica per l'intera annualità nel territorio italiano*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2021/12, 973-977.
- SBARAGLIA G. - CHIARANDÀ G., *Smart working e personale in mobilità: ricadute fiscali in tempo di pandemia*, in *Il fisco*, 35/2021, 3319-3327.
- SCALIA R., *Sistema-Regione ed Emiliano-Romagnoli nel mondo: fiscalità inclusiva come fattore di promozione e coesione oltre confini*, in M. GREGGI (a cura di), *La fiscalità degli espatriati emiliano-romagnoli. Linee guida per una tassazione inclusiva e sostenibile*, Napoli, 2021, 19-112.
- SCANU G., *Regionalismo differenziato e sostenibilità finanziaria*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2019, 137-152.
- SCHIAVOLIN R., *Sulla costituzionalità dell'imposta sostitutiva italiana per i cd. "neo-residenti"*, in *Novità fiscali*, 2018/10, 438-443.
- SCHIAVONE G., *Il resident non domiciled inglese*, in *Novità fiscali*, 3/2019, 129-134.
- SCIANCALÉPORE C., *Il federalismo differenziato tra difficoltà applicative e politiche regionali di fiscalità di vantaggio*, in *Dir. prat. trib.*, 2020/4, 1393-1434.
- SERBINI S., *Il "centro degli interessi vitali" e l'esterovestizione alla prova delle ultime pronunce della Cassazione in tema di residenza fiscale*, in *Fisc. comm. int.*, 2019/5, 23-27.
- SKAAR A., *Permanent establishment. Erosion of a Tax Treaty Principle*, Deventer-Boston, 1991.
- STEVANATO D., *Il regime fiscale dei "neo-residenti" come agevolazione selettiva in conflitto con principi costituzionali e regole europee*, in *Novità fiscali*, 2020/7, 435-442.
- STIZZA P., *Profili evolutivi della "dottrina Schumacker" nell'ambito della determinazione della capacità contributiva "soggettiva"*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2022/1, 187-246.
- TITO E. - GIUSTI G., *Flat tax italiana per i neo-residenti e remittance basis of taxation inglese a confronto* in *Corr. trib.*, 2017/26, 2088-2094.
- TREMONTI G., *Il Futuro del Fisco*, in TREMONTI G. - GALGANO F. - TREU T. - CASSESE S., *Nazioni senza ricchezza e ricchezze senza nazione*, Bologna 1993.
- TURRI G., *Le agevolazioni per attrarre in Italia cittadini ad alto reddito e ad elevata specializzazione*, in *Dir. prat. trib.*, 2018/6, 2755-2830.

- URICCHIO A.F., *Equilibrio Finanziario e prospettive di riforma della finanza locale tra fiscalità di prossimità e neocentralismo*, in C. GLENDI, G. CORASANITI, C. CORRADO OLIVA, P. DE' CAPITANI DI VIMERCATE, *Per un nuovo ordinamento tributario* - Tomo I, Milano, 2019, 271-298.
- URICCHIO A.F., *Primi passi nella direzione dell'autonomia regionale differenziata profili finanziari*, in *Riv. Corte dei conti*, 2019/3, 3-11.
- VALENTE P. - OSTINELLI C., *Pianificazione fiscale finanziaria*, Milano, 2017.
- VORPE S., *I privilegi fiscali per le persone facoltose secondo il diritto svizzero, italiano ed euro-unitario*, Lugano, 2021.
- ZIZZO G., *"Innovazione e delocalizzazione? Solo qualche volta. Delocalizzazione delle attività produttive e fattore fiscale"* - Atti del Convegno Istituto regionale progr. econ. Toscana 2007, 33-34.



PUBBLICAZIONI DELLA FACOLTÀ GIURIDICA  
DELL'UNIVERSITÀ DI FERRARA

---

1. FRIGNANI A., *L'«injunction» nella «common law» e l'inibitoria nel diritto italiano* (1974), pp. XX-666.
2. COSTATO L., *I domini collettivi nel Medio Polesine* (1968), pp. IV-196.
3. LEGA C., *Il rapporto giuridico di previdenza sociale* (1969), pp. IV-304.
4. ZAMORANI P., *Precario habere* (1969), pp. XII-320.
5. LEZIROLI G., *Enti canonici ed enti ecclesiastici* (1974), pp. IV-128.
6. LEGA G., *La organizzazione periferica degli enti di previdenza sociale* (1974), pp. VIII-173.
7. COLORNI V., *L'eguaglianza come limite della legge nel diritto intermedio e moderno* (1976), pp. VIII-204.
8. FABRIS P., *Il patto di non concorrenza nel diritto del lavoro* (1976), pp. VIII-240.
9. ZAMORANI P., *Possessio e animus*, I (1977), pp. 274.
10. LEZIROLI G., *Aspetti della libertà religiosa* (1977), pp. 244.
11. MANFREDINI A., *Contributi allo studio dell'«iniuria» in età repubblicana*, pp. IV-276.
12. MANFREDINI A., *La diffamazione verbale nel diritto romano. I. Età repubblicana* (1979), pp. VIII-296.
13. CIACCIA CAVALLARI B., *La rinnovazione nel processo di cognizione* (1981), pp. IV-440.
14. COLORNI V., *Judaica minora* (1983), pp. XVI-830.
15. DE MAESTRI L., *Il processo delle misure di sicurezza* (1983), pp. IV-192.
16. ZACCARIA G., *Ermeneutica e giurisprudenza. I fondamenti filosofici nella teoria di Hans Georg Gadamer* (1984), pp. IV-104.
17. ZACCARIA G., *Ermeneutica e giurisprudenza. Saggio sulla metodologia di Josef Esser* (1984), pp. XVI-228.
18. BIGNARDI A., *«Controversiae agrorum» e arbitrati internazionali* (1984), pp. IV-220.
19. FALCON G., *Le convenzioni pubblicistiche* (1984), pp. VIII-332.
20. SCARANO USSANI V., *L'utilità e la certezza* (1987), pp. IV-224.
21. ZACCARIA A., *La prestazione in luogo dell'adempimento fra novazione e negozio modificativo del rapporto* (1987), pp. VI-402.
22. TOSCHI A., *Il segreto nell'istruzione penale* (1988), pp. IV-344.
23. COCOZZA F., *Collaborazioni preliminari al procedimento legislativo* (1988), pp. IV-240.
24. NANNINI U. G., *Il consenso al trattamento medico* (1989), pp. VIII-584.
25. COCOZZA F., *Il Governo nel procedimento legislativo* (1989), pp. IV-266.
26. DESANTI L., *Sileat omnibus perpetuo divinandi curiositas* (1990), pp. VI-246.
27. LEZIROLI G., *Il riconoscimento degli enti ecclesiastici* (1990), pp. IV-324.
28. COLORNI V., *Judaica minora. Nuove ricerche* (1991), pp. VI-114.
29. BRUNELLI G., *Struttura e limiti del diritto di associazione politica* (1991), pp. VI-274.
30. LEGA C., *Diritto della bonifica* (1992), pp. XII-276.
31. BIGNARDI A., *De suo iure agere oportet. Contributo allo studio di una «regula iuris»* (1992), pp. VIII-240.

32. CIACCIA CAVALLARI B., *La contestazione nel processo civile. I. La contestazione tra norme e sistema* (1992), pp. XXII-190.
33. CIACCIA CAVALLARI B., *La contestazione nel processo civile. II. La non contestazione: caratteri ed effetti* (1993), pp. VI-156.
34. NAPPI P., *Tutela giurisdizionale e contratti agrari* (1994), pp. XVI-516.
35. PUGIOTTO A., *Sindacato di costituzionalità e "diritto vivente". Genesis, uso, implicazioni* (1994), pp. VI-702.
36. DESANTI L., *De confirmando tutore vel curatore* (1995), pp. VI-372.
37. PASTORE B., *Giudizio, prova, ragion pratica. Un approccio ermeneutico* (1996), pp. X-278.
38. FORMIGONI W., *ΠΙΘΑΝΩΝ a Paulo epitomatorum libri VIII. Sulla funzione critica del commento del giurista Iulius Paulus* (1996), pp. VI-190.
39. VERONESI P., *I poteri davanti alla Corte. "Cattivo uso" del potere e sindacato costituzionale* (1999), pp. XII-302.
40. AVIO A., *I diritti inviolabili nel rapporto di lavoro* (2001), pp. VIII-244.
41. DELLE MONACHE S., *La «contemplatio domini». Contributo alla teoria della rappresentanza* (2001), pp. XIV-478.
42. MAGRI M., *La legalità costituzionale dell'amministrazione. Ipotesi dottrinali e casistica giurisprudenziale* (2002), pp. XVI-412.
43. PUGIOTTO A., *La legge interpretativa e i suoi giudici. Strategie argomentative e rimedi giurisdizionali* (2003), pp. XII-462.
44. DESANTI L., *Restitutionis post mortem onus. I fedecommessi da restituirsi dopo la morte dell'onerato* (2003), pp. X-494.
45. GRAZIOSI A., *L'esibizione istruttoria nel processo civile italiano* (2003), pp. XII-434.
46. FORLATI S., *Diritto dei trattati e responsabilità internazionale* (2005), pp. X-202.
47. BENELLI F., *La "smaterializzazione" delle materie. Problemi teorici ed applicativi del nuovo titolo V della Costituzione* (2006), pp. VIII-180.
48. SCHIAVO S., *Il falso documentale tra prevenzione e repressione. Impositio fidei criminaliter agere civiliter agere* (2007), pp. X-314.
49. MAINARDIS C., *Poteri sostitutivi statali e autonomia amministrativa regionale* (2007), pp. X-358.
50. NASCOSI A., *Il tentativo obbligatorio di conciliazione stragiudiziale nelle controversie di lavoro* (2007), pp. X-374.
51. MAZZO M., *La responsabilità del produttore agricolo* (2007), pp. VIII-264.
52. VERONESI P., *Il corpo e la Costituzione. Concretezza dei "casi" e astrattezza della norma* (2007), pp. X-358.
53. FINESSI A., *Frazionamento volontario del credito e obbligazione plurisoggettiva* (2007), pp. X-330.
54. BERNARDI A. - PASTORE B. - PUGIOTTO A. (a cura di), *Legalità penale e crisi del diritto, oggi. Un percorso interdisciplinare* (2008), pp. X-248.
55. DESANTI L. - FERRETTI P. - MANFREDINI A. D. (a cura di), *Per il 70° compleanno di Pierpaolo Zamorani. Scritti offerti dagli amici e dai colleghi di Facoltà* (2009), pp. VIII-468.

---

I volumi sopra elencati dal n. 1 al n. 55 relativi alle «Pubblicazioni della Facoltà Giuridica dell'Università di Ferrara» sono stati pubblicati dall'Editore Giuffrè - Milano.

PUBBLICAZIONI DEL DIPARTIMENTO DI SCIENZE GIURIDICHE  
DELL'UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI FERRARA

---

1. A. GUAZZAROTTI, *L'autoapplicabilità delle norme. Un percorso costituzionale* (2011), pp. x-238.
2. S. BORELLI - M. MAGRI (a cura di), *La riforma dell'impiego nelle pubbliche amministrazioni (L. 15/2009 e D.Lgs. 150/2009)* (2011), pp. XIV-226.
3. L. COSTATO - P. BORGHI - L. RUSSO - S. MANSERVISI (a cura di), *Dalla riforma del 2003 alla PAC dopo Lisbona. I riflessi sul diritto agrario alimentare e ambientale. Atti del Convegno di Ferrara, 6-7 maggio 2011* (2011), pp. VIII-524.
4. S. BORELLI - A. GUAZZAROTTI - S. LORENZON (a cura di), *I diritti dei lavoratori nelle Carte europee dei diritti fondamentali* (2012), pp. VIII-264.
5. R. VOLANTE, *Il mutuo nel diritto comune. Il problema del valore finanziario dai Glossatori a Potbier* (2012), pp. VIII-168.

\* \* \*

PUBBLICAZIONI DEL DIPARTIMENTO DI GIURISPRUDENZA  
DELL'UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI FERRARA

---

1. S. FORLATI (a cura di), *La lotta alla tratta di esseri umani. Fra dimensione internazionale e ordinamento interno* (2013), pp. x-246.
2. G. ARANGIO-RUIZ - F. SALERNO - C. FIORAVANTI (a cura di), *Studi giuridici in ricordo di Giovanni Battaglini* (2013), pp. XVIII-290.
3. A. NASCOSI, *Contributo allo studio della distribuzione della somma ricavata nei procedimenti di espropriazione forzata* (2013), pp. x-262.
4. M. VENTUROLI, *La vittima nel sistema penale. Dall'oblio al protagonismo?* (2015), pp. XVI-336.
5. F. OLIVIERO, *La riduzione del prezzo nel contratto di compravendita* (2015), pp. XVI-440.
6. A. PALMA, *La divisione del lavoro in ambito sanitario tra principio di affidamento e dovere secondario di controllo* (2016), pp. xx-238.
7. O. GIOLO - B. PASTORE (a cura di), *Diritto, potere e ragione nel pensiero di Letizia Gianformaggio* (2016), pp. VI-146.
8. L. DURELLO, *Contributo allo studio della tutela del terzo nel processo esecutivo* (2016), pp. XXIV-412.
9. S. BUOSO, *Legalità e solidarietà nell'ordinamento dello Stato sociale* (2017), pp. XVIII-222.
10. A. AVIO, *La performance come valutazione dell'adempimento nel rapporto alle dipendenze della P.A.* (2017), pp. VIII-176.
11. C. FIORAVANTI, *Il ruolo delle istituzioni dell'Unione e degli Stati membri nella nuova politica comune della pesca* (2017), pp. x-262.
12. C. PASQUARIELLO, *L'informazione preassembleare nelle società per azioni quotate in borsa* (2018), pp. VIII-298.
13. S. SCHIAVO, *Ricerche sugli editti dei prefetti del pretorio del Cod. Bodl. Roe 18. Processo e documento* (2018), pp. XII-404.
14. F. OLIVIERO, *Utilità e predialità nelle servitù coattive. Itinerari giurisprudenziali e sistematica del diritto di servitù* (2018), pp. x-206.

15. A. NASCOSI, *Le misure coercitive indirette nel sistema di tutela dei diritti in Italia e in Francia. Uno studio comparatistico* (2019), pp. x-326.
16. C. BERNASCONI, *La metafora del bilanciamento nel diritto penale. Ai confini della legalità* (2019), pp. VIII-152.
17. A. BERNARDI, *La sovranità penale tra Stato e Consiglio d'Europa* (2019), pp. VI-186.
18. M.G. BERNARDINI (a cura di), *Migranti con disabilità e vulnerabilità. Rappresentazioni, politiche, diritti* (2019), pp. VI-198.
19. O. GIOLO, *Il diritto neoliberale* (2020), pp. VI-178.
20. S. BORELLI, *Who cares? Il lavoro nell'ambito dei servizi di cura alla persona* (2020), pp. XII-312.
21. C. BERNASCONI, *L'accessorietà punitiva. Una rivisitazione* (2020), pp. VIII-268.
22. G. MARAGNO, *'Punire e sorvegliare'. Sanzioni in oro imperatori burocrazia* (2020), pp. XII-700.
23. M. GREGGI (a cura di), *La fiscalità degli espatriati emiliano-romagnoli: linee guida per una tassazione inclusiva e sostenibile* (2021), pp. x-166.
24. M.G. BERNARDINI, *La capacità vulnerabile* (2021), pp. VIII-152.
25. E. CARUSO, *La funzione sociale dei contratti pubblici. Oltre il primato della concorrenza?* (2021), pp. XIV-546.
26. A. ANNONI - S. FORLATI - P. FRANZINA (a cura di), *Il diritto internazionale come sistema di valori. Scritti in onore di Francesco Salerno* (2021), pp. XXVIII-852.
27. A. ANNONI, *Il riconoscimento come atto unilaterale dello Stato* (2023), pp. XII-244.
28. E. ADDARI, *Regimi di attrazione fiscale e territorio. proposte, opportunità e sfide per gli espatriati emiliano-romagnoli* (2023), pp. VI-202.

\* \* \*

PUBBLICAZIONI DEL DIPARTIMENTO DI GIURISPRUDENZA  
DELL'UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI FERRARA - SEDE DI ROVIGO

---

1. A. PUGIOTTO (a cura di), *Per una consapevole cultura costituzionale. Lezioni magistrali* (2013), pp. XII-612.
2. AA.VV., *Studi in onore di Luigi Costato* (2014), 3 voll.
3. A. ANNONI - A. THIENE (a cura di), *Minori e privacy. La tutela dei dati personali dei bambini e degli adolescenti alla luce del Regolamento (UE) 2016/679. Atti del convegno Rovigo 22 novembre 2018* (2019), pp. XIV-154.
4. S. BORELLI - A. GUAZZAROTTI (a cura di), *Labour Mobility and Transnational Solidarity in the European Union* (2019), pp. VI-162.

Finito di stampare  
nel febbraio 2023  
PL Print - Napoli

