

Art. 23 Applicazione dell'imposta ai non residenti

1. Ai fini dell'applicazione dell'imposta nei confronti dei non residenti si considerano prodotti nel territorio dello Stato:
 - a) i redditi fondiari;
 - b) i redditi di capitale corrisposti dallo Stato, da soggetti residenti nel territorio dello Stato o da stabili organizzazioni nel territorio stesso di soggetti non residenti, con esclusione degli interessi e altri proventi derivanti da depositi e conti correnti bancari e postali;
 - c) i redditi di lavoro dipendente prestato nel territorio dello Stato, compresi i redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente di cui alle lettere a) e b) del comma 1 dell'articolo 50;
 - d) i redditi di lavoro autonomo derivanti da attività esercitate nel territorio dello Stato;
 - e) i redditi d'impresa derivanti da attività esercitate nel territorio dello Stato mediante stabili organizzazioni;
 - f) i redditi diversi derivanti da attività svolte nel territorio dello Stato e da beni che si trovano nel territorio stesso, nonché le plusvalenze derivanti dalla cessione a titolo oneroso di partecipazioni in società residenti, con esclusione:
 - 1) delle plusvalenze di cui alla lettera c-bis) del comma 1, dell'articolo 67, derivanti da cessione a titolo oneroso di partecipazioni in società residenti negoziate in mercati regolamentati, ovunque detenute;
 - 2) delle plusvalenze di cui alla lettera c-ter) del medesimo articolo derivanti da cessione a titolo oneroso ovvero da rimborso di titoli non rappresentativi di merci e di certificati di massa negoziati in mercati regolamentati, nonché da cessione o da prelievo di valute estere rivenienti da depositi e conti correnti;
 - 3) dei redditi di cui alle lettere c-quater) e c-quinquies) del medesimo articolo derivanti da contratti conclusi, anche attraverso l'intervento d'intermediari, in mercati regolamentati;
 - g) i redditi di cui agli articoli 5, 115 e 116 imputabili a soci, associati o partecipanti non residenti.

1-bis. I redditi diversi realizzati mediante la cessione a titolo oneroso di partecipazioni in società ed enti non residenti, il cui valore, per più della metà, deriva, in qualsiasi momento nel corso dei trecentosessantacinque giorni che precedono la loro cessione, direttamente o indirettamente, da beni immobili situati in Italia si considerano prodotti nel territorio dello Stato. La disposizione del primo periodo non si applica con riferimento alla cessione di titoli negoziati in mercati regolamentati.
2. Indipendentemente dalle condizioni di cui alle lettere c), d), e) e f) del comma 1 si considerano prodotti nel territorio dello Stato, se corrisposti dallo Stato, da soggetti residenti nel territorio dello Stato o da stabili organizzazioni nel territorio stesso di soggetti non residenti:
 - a) le pensioni, gli assegni ad esse assimilati e le indennità di fine rapporto di cui alle lettere a), c), d), e) e f) del comma 1 dell'art. 16 [ora art. 17];

- b) i redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente di cui alle lettere c), c-bis), f); h), h-bis), i) e l) del comma 1 dell'articolo 47 [ora art. 50];
- c) i compensi per l'utilizzazione di opere dell'ingegno, di brevetti industriali e di marchi d'impresa nonché di processi, formule e informazioni relativi ad esperienze acquisite nel campo industriale, commerciale o scientifico;
- d) i compensi conseguiti da imprese, società o enti non residenti per prestazioni artistiche o professionali effettuate per loro conto nel territorio dello Stato.

Commento di Lorenzo del Federico

Sommario: 1. Illustrazione della norma - 2. Redditi prodotti in Italia - 2.1. Elenco dei redditi da considerare tassativamente - 2.1.1. Redditi fondiari - 2.1.2. Redditi di capitale corrisposti dallo Stato - 2.1.3. Redditi di lavoro dipendente e lavoro autonomo prestato nello Stato - 2.1.4. Redditi d'impresa da attività esercitate nello Stato con stabili organizzazioni - 2.1.5. Redditi diversi - 2.2. Casistiche particolari di redditi non imponibili - 2.3. Altre casistiche - 3. Presunzione assoluta di produzione di redditi in Italia - 3.1. Pensioni - 3.2. Indennità di fine rapporto (lett. a), c), d), e) ed f), art. 17, comma 1, TUIR) - 3.2.1. Indennità simili a quelle di fine rapporto - 3.3. Redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente - 3.3.1. Proventi derivanti da co.co.co. - 3.4. Utilizzazione delle opere dell'ingegno, brevetti, processi e formule - 3.5. Compensi conseguiti da imprese, società, enti non residenti per prestazioni artistiche o professionali - 4. Partecipazioni in società immobiliari.

1. Illustrazione della norma

L'art. 23, avente ad oggetto l'applicazione dell'IRPEF ai non residenti, è strutturato in tre commi.

La prima parte contiene l'elencazione dei redditi che vengono considerati prodotti nel territorio dello Stato (c.d. Stato della fonte) e che quindi vengono assoggettati a tassazione in Italia anche se percepiti da soggetti non residenti (per i soggetti residenti la tassazione in Italia riguarda il reddito complessivo globale, secondo la regola del c.d. Stato della residenza - v. art. 3 TUIR).

Il comma 2 contempla una **presunzione assoluta**, in base alla quale taluni redditi, indipendentemente dalle specifiche condizioni previste dal comma 1, si considerano in ogni caso prodotti in Italia se corrisposti dallo Stato, da soggetti residenti nel territorio dello Stato o da stabili organizzazioni di soggetti non residenti.

In entrambi i commi la disposizione è caratterizzata da **previsioni specifiche e tassative**, mancando clausole di chiusura di carattere generale e residuale. Si tratta di elencazioni tassative, per cui le imposte sui redditi sono applicabili ai non residenti soltanto per le ipotesi espressamente previste.

La disposizione rileva non solo per l'IRPEF, ma anche per l'IRES, in virtù dei rinvii operati dagli artt. 151 e 153 TUIR.

Alcune delle previsioni rispondono perfettamente alla logica della fiscalità internazionale ed hanno solida base razionale e sistematica, altre sono ispirate da finalità antielusive o antievasive; talvolta il collegamento con il territorio risulta assolutamente evanescente, suscitando perplessità sul piano della effettività della capacità contributiva.

Ovviamente la disposizione in esame, così come tante altre norme del TUIR con tratti di transnazionalità, può trovare normale applicazione soltanto **in assenza di convenzioni interazionali contro le doppie imposizioni**(1).

2. Redditi prodotti in Italia

I non residenti sono assoggettati ad IRPEF per i redditi prodotti in Italia, secondo quanto tassativamente previsto dall'art. 23, comma 1.

La ratio ispiratrice della norma è quella di ritenere **prodotti nel territorio dello Stato i redditi in ragione del loro collegamento reale con i beni e/o con le attività ivi localizzati**, secondo la logica del c.d. Stato della fonte, comune anche alle convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni e soprattutto alle convenzioni rispondenti al Modello OCSE, normalmente recepito dall'Italia(2). Per i redditi prodotti nel territorio dello Stato rileva quindi questo collegamento reale che, nella misura in cui comporta la potenziale fruizione dei servizi pubblici esistenti nello Stato della fonte, giustifica la tassazione dei non residenti.

2.1. Elenco dei redditi da considerare tassativamente

La norma contiene una **elencazione tassativa** che segue l'ordine delle normali categorie di reddito nel TUIR, aprendosi con i redditi fondiari e chiudendosi con alcune tipologie di redditi diversi, similmente a quanto contemplato dal Modello di convenzione OCSE.

2.1.1. Redditi fondiari

In primo luogo, si considerano prodotti in Italia, e quindi ivi tassabili, **i redditi fondiari** derivanti da terreni e da fabbricati situati nel territorio dello Stato (art. 23, comma 1, lett. a) ed artt. 25 - 43 TUIR).

2.1.2. Redditi di capitale corrisposti dallo Stato

Sono imponibili in Italia anche **i redditi di capitale corrisposti dallo Stato**, da soggetti residenti nel territorio dello Stato o da stabili organizzazioni, con esclusione degli interessi e altri proventi derivanti da depositi e conti correnti bancari e postali (art. 23, comma 1 lett. b) ed artt. 44 - 48 TUIR).

Ovviamente tali redditi concorrono a formare il reddito complessivo del non residente **soltanto qualora non siano sottoposti a ritenuta alla fonte a titolo di imposta**.

Ormai sin dal 1999 gli interessi e altri proventi derivanti da **depositi e conti correnti bancari e postali percepiti da non residenti sono esclusi** dalla tassazione. Si tratta in genere di proventi di entità bagatellare, ma la prassi ha avuto modo di precisare che il beneficio riguarda anche i **proventi dei certificati di deposito emessi dalle banche** (attesa l'omogeneità della fattispecie rispetto al deposito bancario) e che gli interessati, per poter conseguire i proventi senza tassazione devono documentare il proprio **status di non residente con una apposita dichiarazione**; inoltre, trattandosi di redditi di capitale non imponibili, i soggetti eroganti sono tenuti, ai sensi dell'art.

(1) GARBARINO, *La tassazione del reddito transnazionale*, Padova 1990, 477; TARIGO, *Diritto internazionale tributario*, I, Torino, 2018, 81.

(2) GARBARINO, *La tassazione del reddito cit.*, 143; TARIGO, *Diritto internazionale tributario cit.*, 98.

10; comma 2, D.Lgs. 21 novembre 1997, n. 461, ad effettuare le segnalazioni nominative dei percipienti nell'ambito della dichiarazione annuale del sostituto d'imposta⁽³⁾. È stato opportunamente evidenziato che:

"particolari disposizioni regolano il regime tributario dei redditi di capitale corrisposti dallo Stato e da altri soggetti, quando questi sono relativi a titoli emessi all'estero (cfr. art. 26, comma 3, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 e art. 2 del D. Lgs. 1° aprile 1996, n. 239). Inoltre, per quanto riguarda i redditi di capitale corrisposti da soggetti residenti diversi dallo Stato, l'art. 26, comma 2, lett. a), del D.P.R. n. 600 del 1973 prevede che non sono soggetti a ritenuta gli interessi e gli altri proventi su conti correnti e depositi (compresi i certificati di deposito) corrisposti da banche italiane o da filiali italiane di banche estere a banche con sede all'estero o a filiali estere di banche italiane; gli interessi derivanti da depositi e conti correnti intrattenuti tra le banche ovvero tra le banche e l'Ente Poste; gli interessi a favore del Tesoro, nonché gli interessi sul "Fondo di ammortamento dei titoli di Stato" e sugli altri fondi finalizzati alla gestione del debito pubblico. Nelle sopra richiamate ipotesi l'esenzione da imposta è applicabile a tutte le banche estere, a prescindere da qualsiasi previsione di natura convenzionale"⁽⁴⁾.

Tuttavia, l'art. 6, D.Lgs. n. 239/1996 cit. prevede che gli interessi ed altri proventi delle obbligazioni e titoli similari emessi in Italia da taluni emittenti non sono imponibili soltanto se sono conseguiti da soggetti residenti in Stati che consentono un adeguato scambio di informazioni⁽⁵⁾.

2.1.3. Redditi di lavoro dipendente e lavoro autonomo prestato nello Stato

In piena conformità con le soluzioni adottate dai principali Paesi a fiscalità evoluta e con il Modello di convenzione OCSE i redditi di lavoro dipendente, ed assimilati (art. 23, comma 1, lett. c) ed artt. 49 - 52 TUIR), nonché i redditi di lavoro autonomo (lett. d) ed artt. 53 - 54 TUIR) percepiti da non residenti sono tassati in Italia in base al criterio di collegamento con il territorio dello Stato della fonte dato dal luogo di svolgimento dell'attività lavorativa⁽⁶⁾.

2.1.4. Redditi d'impresa da attività esercitate nello Stato con stabili organizzazioni

Altrettanta conformità ai principi della fiscalità internazionale si rinviene a proposito dei redditi di impresa, che si considerano prodotti e tassabili in Italia ove derivanti da attività esercitate nel territorio dello Stato mediante stabili organizzazioni (art. 23, comma 1, lett. e) ed artt. 53 - 66 TUIR).

(3) Min. Fin., Circolare 26 ottobre 1999, n. 207/E; ABRITTA - CACCIAPAGLIA - CARBONE - DE FUSCO - SIRIANNI, *Testo Unico delle Imposte sui Redditi*, Milano 2006, 340 - 344.

(4) AA.VV., *Le imposte sui redditi nel Testo Unico*, diretto da M. LEO, Tomo I, Milano 2020, 443 - 444; v. altresì CORASANITI, *Le attività finanziarie nel diritto tributario*, Milano 2012, 403.

(5) Su questi profili e sulle altre ipotesi di esenzione ex art. 26 D.P.R. n. 600/1973 si veda AA.VV., *Le imposte sui redditi nel Testo Unico cit.*, 453 - 454, e per gli approfondimenti CORASANITI, *Le attività finanziarie cit.*, 153.

(6) Per la casistica si veda ABRITTA - CACCIAPAGLIA - CARBONE - DE FUSCO - SIRIANNI, *Testo Unico cit.*, 344 - 346.

Soltanto nel 2003 la nozione di stabile organizzazione è stata codificata nel TUIR, allorché l'art. 162, riprendendo la definizione dell'art. 5 del Modello di convenzione OCSE, ha definito la 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"

con tutta una serie di specificazioni tratte dai criteri desumibili dagli accordi internazionali (D.Lgs. 12 dicembre 2003, n. 344).

Ai fini dell'art. 23 il concetto di stabile organizzazione coincide con quello definito dall'art. 162, che invero è collocato nel Titolo II del TUIR, dedicato alle disposizioni comuni sia all'IRPEF, di cui al Titolo I, sia all'IRES, di cui al Titolo II.

2.1.5. Redditi diversi

Per quanto riguarda infine i redditi diversi l'art. 23, comma 1, lett. f) contiene previsioni alquanto frammentate rispetto alla categoria di cui agli artt. 67 - 72 TUIR, che richiedono particolare attenzione, giacché tutte le ipotesi di redditi diversi non espressamente contemplate risultano escluse da tassazione, non considerandosi prodotte nel territorio dello Stato.

A proposito dei redditi diversi derivanti da attività svolte nel territorio dello Stato e da beni che si trovano nel territorio stesso, è necessario evidenziare che in base all'art. 67, comma 1, lett. h), TUIR, rilevano come redditi diversi anche quelli derivanti:

- dall'affitto;
- locazione;
- noleggio o concessione in uso di veicoli, macchine ed altri beni mobili.

Conseguentemente per i non residenti tali redditi sono imponibili nel territorio dello Stato ex art. 23, comma 1, lett. f), anche se non corrisposti dallo Stato, da soggetti residenti nel territorio dello Stato o da stabili organizzazioni ex art. 23, comma 2(7).

Per quanto riguarda le plusvalenze sono certamente tassabili quelle derivanti dalla cessione a titolo oneroso di partecipazioni in società residenti:

"con esclusione: 1) delle plusvalenze di cui alla lettera e-bis) del comma 1 dell'art. 67, derivanti da cessione a titolo oneroso di partecipazioni in società residenti negoziate in mercati regolamentati, ovunque detenute; 2) delle plusvalenze di cui alla lettera c-ter) del medesimo articolo derivanti da cessione a titolo oneroso ovvero di rimborso di titoli non rappresentativi di merci e di certificati di massa negoziati in mercati regolamentati, nonché da cessione o da prelievo di valute rivenienti da depositi e conti correnti; 3) dei redditi di cui alle lettere c-quater) e c-quinquies) del medesimo articolo derivanti da contratti conclusi, anche attraverso l'intervento di intermediari, in mercati regolamentati" (8)

(7) Per casistica ed approfondimenti, si veda ABRITTA - CACCIAPAGLIA - CARBONE - DE FUSCO - SIRIANNI, *Il Testo Unico cit.*, 349 - 350).

(8) AA.VV., *Le imposte sui redditi nel Testo Unico cit.*, 547.

Come per le altre categorie reddituali, gli interessati, per poter conseguire i proventi senza tassazione devono documentare il proprio status di non residente con una apposita dichiarazione (Min. Fin., Circolare n. 207/1999; Agenzia Entrate, Circolare 10 dicembre 2004, n. 52/E).

2.2. Casistiche particolari di redditi non imponibili

La prassi amministrativa ha avuto modo di intervenire e fare chiarezza su alcuni casi limite:

- laddove la non imponibilità sia prevista con riferimento a **titoli o diritti, quotati**, essa compete anche qualora la cessione dei titoli o diritti non sia effettuata in un mercato regolamentato (si pensi allo scambio di un titolo azionario che avviene direttamente tra le parti che si rivolgono ad un notaio o un intermediario che appone la girata);
- la non imponibilità spetta soltanto alle **cessioni di partecipazioni** (es. azioni), titoli (obbligazioni convertibili) o diritti (opzioni, warrants) qualora detti strumenti finanziari siano quotati in mercati regolamentati; viceversa non spetta qualora la cessione riguardi un diritto o un titolo non quotato, anche nel caso in cui consenta di acquisire un titolo quotato;
- in tutti i casi in cui **un'operazione non è suscettibile di generare redditi imponibili**, non possono assumere rilievo neanche le relative minusvalenze (e gli altri componenti negativi specificamente imputabili);
- ai fini della non imponibilità occorre considerare **tutti i titoli diversi da quelli aventi natura partecipativa e da quelli rappresentativi di merci** come, ad esempio, le obbligazioni, i certificati di deposito, i certificati rappresentativi di partecipazioni in O.I.C.R., i titoli atipici, sempreché quotati in mercati regolamentati italiani o esteri⁽⁹⁾.

Nella logica generale dell'art. 23 anche le operazioni di cessione a termine di valute estere generano proventi non imponibili.

Per quanto riguarda i proventi derivanti dalla conclusione di contratti derivati negoziati nei mercati regolamentati, la non imponibilità compete qualora siano osservati gli schemi di funzionamento previsti per tali mercati che prevedono che le parti si obblighino ad eseguire le prestazioni (versamento dei margini) nei confronti di una Cassa di Compensazione e Garanzia e mai direttamente tra esse; ne consegue che in tutti i casi in cui, in relazione ad un contratto stipulato da un soggetto non residente è previsto l'intervento di un siffatto organismo avente sede in Italia si verifica il presupposto di non imponibilità richiesto dalla norma (Min. Fin., Circolare 24 giugno 1998, n. 165/E, § 2.2).

Per quanto riguarda tali proventi non è previsto alcun obbligo di comunicazione all'Agenzia delle Entrate (l'art. 10, D.Lgs. n. 461/1997, distingue infatti tra redditi di capitale e redditi diversi, e fra residenti e non residenti - sul punto v. il § 6.1 della circolare n. 165/E-1998).

(9) Su tali questioni v.: Min. Fin., Circolare n. 207/E-1999; ABRITTA - CACCIAPAGLIA - CARBONE - DE FUSCO - SIRIANNI, *Testo Unico cit.*, 347 - 349; AA.VV., *Le imposte sui redditi nel Testo Unico cit.*, 447; CORASANITI, *Le attività finanziarie cit.*, 234, 349, 515.

Va segnalato che l'art. 23, comma 1, lett. f) si distacca dai principi della fiscalità internazionale, giacché le norme convenzionali escludono l'imponibilità di questo tipo di plusvalenze nello Stato della fonte (art. 13 Modello OCSE; conf. anche il Modello USA); pertanto, in presenza di convenzioni la norma impositiva in questione non potrà trovare applicazione. Inoltre, nel caso in cui il non residente non possa attivare le norme convenzionali che riservano in via esclusiva l'imposizione al diverso Stato della residenza, potrà comunque avvalersi delle disposizioni di cui agli artt. 5, comma 5, D.Lgs. n. 461/1997 e 6, comma 1, D.Lgs. 1° aprile 1996, n. 239, che, sussistendo peculiari presupposti, consentono di godere di un regime di non imponibilità di diritto interno (v. il § 2.3.4 della circolare n. 165/1998).

2.3. Altre casistiche

Sono considerati infine prodotti in Italia i redditi di cui agli:

- art. 5 ("Redditi prodotti in forma associata");
- art. 115 ("Opzione per la trasparenza fiscale");
- art. 116 ("Opzione per la trasparenza fiscale delle società a ristretta base proprietaria")

del TUIR; imputabili a soci, associati o partecipanti non residenti, ma ciò, ovviamente, sul presupposto che le strutture associative e societarie da cui scaturiscono i redditi in questione svolgano la loro attività di lavoro autonomo o di impresa nel territorio dello Stato.

3. Presunzione assoluta di produzione di redditi in Italia

L'art. 23, comma 2, contempla una serie di **presunzioni legali assolute** secondo cui, indipendentemente dal verificarsi delle condizioni di cui alle lett. e), d), e) e f) del comma 1 (ovvero dalla circostanza che le attività e/o i beni si trovino nel territorio dello Stato), **alcuni redditi si considerano prodotti in Italia, se corrisposti dallo Stato, da soggetti residenti nel territorio dello Stato o da stabili organizzazioni.**

Una prima ipotesi ricomprende le pensioni, gli assegni ad esse assimilati e le indennità di fine rapporto di cui alle lett. a), e), d), e) ed f), dell'art. 17, comma 1, TUIR.

3.1. Pensioni

Per quanto riguarda le **pensioni** erogate dallo Stato in favore di non residenti la prassi amministrativa, consapevole della divergenza rispetto ai principi della fiscalità internazionale, ha chiarito che esse devono essere assoggettate ad imposizione in Italia salve le diverse norme contenute nelle convenzioni contro le doppie imposizioni (Risoluzioni ministeriali 12 febbraio 1998, n. 10/E, 8 settembre 1998, n. 136/E e 14 dicembre 1998, n. 181/E).

La tematica risulta alquanto **variegata** e di estrema attualità. Alcune delle **convenzioni** stipulate dall'Italia prevedono che le pensioni sono tassabili nello Stato estero di residenza del percipiente a condizione che il soggetto non abbia mantenuto la nazionalità italiana (v. ad es. le convenzioni con Francia, Spagna e Svizzera); tuttavia la maggior parte delle convenzioni internazionali prevede, conformemente al Modello OCSE, che la tassazione delle pensioni private si effettua nello Stato di residenza del beneficiario, mentre per quelle pubbliche l'imposizione compete allo

Stato nel cui interesse sono stati resi i servizi per i quali le pensioni stesse vengono corrisposte, quindi allo Stato della fonte⁽¹⁰⁾. Situazione del tutto peculiare si rinviene nella convenzione fra Italia e Lussemburgo⁽¹¹⁾.

3.2. Indennità di fine rapporto (lett. a), c), d), e ed f), art. 17, comma 1, TUIR)

La presunzione di territorialità relativa alle indennità di fine rapporto di cui alle lett. a), c), d), e ed f) dell'art. 17, comma 1, TUIR, erogate a favore di lavoratori che abbiano prestato la propria attività all'estero, sembra chiara e lineare, ma riguarda una risalente e complessa tematica che ha dato origine ad un poderoso contenzioso.

In passato, sino al 2000, a proposito di tali indennità di fine rapporto, in un contesto normativo alquanto diverso, si contrapponevano due soluzioni che prendevano spunto dai principi della fiscalità internazionale, secondo cui non doveva concorrere alla formazione della base imponibile il reddito di lavoro dipendente prestato all'estero, proprio per carenza di territorialità.

I contribuenti tendevano a valorizzare la genesi dell'indennità quale retribuzione differita, radicandola nel lavoro prestato all'estero e facendone conseguire l'intassabilità, mentre l'Amministrazione Finanziaria valorizzava l'autonomia reddituale dell'indennità, sganciandola dalla sua fonte e ritenendola, pertanto soggetta a tassazione nello Stato in cui si trovava il soggetto erogatore; dopo molteplici oscillazioni la giurisprudenza si è consolidata a favore dell'intassabilità (v. Cass., Sez. trib., 14 agosto 2002, n. 12201, 12 gennaio 2004, n. 251, 6 maggio 2005, n. 11175, 4 novembre 2008, n. 26438; da ultimo Cass., Sez. trib., 1° marzo 2019, n. 6117).

Tuttavia risolta la controversia relativa alla vecchia normativa, la problematica è riemersa sotto il diverso profilo dell'art. 51, comma 8-bis, TUIR, secondo cui:

"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..."

La questione riguarda specificamente la fiscalità del lavoro e non può essere risolta in questa sede; qui è sufficiente ricordare che la prassi amministrativa contrasta decisamente la tesi dell'intassabilità (Min. Fin., Circolare n. 207/E-1999⁽¹²⁾), mentre la dottrina prevalente ritiene che il pregresso orientamento giurisprudenziale possa essere riproposto anche nei confronti del nuovo assetto normativo, giungendo a ritenere che le indennità di fine rapporto siano assorbite nelle retribuzioni convenzionali⁽¹³⁾.

(10) Si veda SAGGESE, *Le pensioni estere*, in AA.VV., *La mobilità transnazionale del lavoratore dipendente. Profili tributari*, a cura di E. Della Valle - L. Perrone - C. Sacchetto - V. Uckmar, Padova, 2006, 185.

(11) In merito si rinvia a AA.VV., *Le imposte sui redditi nel Testo Unico cit.*, 452 - 453.

(12) A conferma di questo, si veda AA.VV., *Le imposte sui redditi nel Testo Unico cit.*, 453 - 454.

(13) FORTUNATO, *Il trattamento di fine rapporto*, in AA.VV., *La mobilità transnazionale del lavoratore cit.*, 174.

Si evidenzia, a chiusura, come il Legislatore con la Legge di Bilancio per il 2025 (Legge 30 dicembre 2024, n. 207) ha interpretato tale comma 8-bis nel senso di affermare che:

sono compresi nella loro applicazione anche i redditi di lavoro dipendente prestato all'estero in via continuativa e come oggetto esclusivo del rapporto dai dipendenti che, nell'arco di dodici mesi, soggiornano nello Stato estero per un periodo superiore a 183 giorni ritornando in Italia al proprio domicilio una volta alla settimana".

Comunque, anche sotto altri profili assume rilievo un'ampia casistica a proposito della tassazione dell'indennità di fine rapporto in contesto transnazionale, in ragione della sua formazione su base pluriennale e delle specificità di talune convenzioni internazionali (sulla convenzione Italia - Germania v. Agenzia Entrate, Risoluzione 1° agosto 2008, n. 341/E; sulla convenzione Italia - Regno Unito v. Agenzia Entrate, Risoluzione 20 marzo 2001, n. 29/E e 26 settembre 2013, n. 61/E).

3.2.1. Indennità simili a quelle di fine rapporto

Questioni collaterali si pongono a proposito dell'**indennità simili all'indennità di fine rapporto**, aventi causa in patti di non concorrenza, incentivi all'esodo, premi di fedeltà ecc.

La prassi ha avuto modo di pronunciarsi su un caso emblematico di indennità per **patto di non concorrenza**, sostenendo che la fattispecie rientra nella previsione di cui all'art. 23, comma 2, lett. a), che pur parlando di "indennità di fine rapporto", va intesa in senso ampio (Agenzia Entrate, Risoluzione 10 giugno 2008, n. 234/E).

Viceversa risulta condivisibile la tesi secondo cui tali indennità:

"non dovrebbero essere ricomprese nella presunzione... posto che la dizione utilizzata dal legislatore nel testo dell'art. 23 del T.U.I.R. non sembra idonea a ricomprendere tutte le erogazioni disciplinate dall'art. 17, comma 1, lett. a) del T.U.I.R.. L'art. 23... infatti, opera un esplicito riferimento alle sole indennità di fine rapporto, fermo restando che nell'ambito della lett. a) dell'art. 17 del T.U.I.R. è possibile enucleare due distinte fattispecie: le "indennità", da un lato, e le "somme" dall'altro lato. Che si tratti di due fattispecie diverse è ben evidenziato dallo stesso art. 17, comma 1, lett. a), del T.U.I.R., il quale dispone l'assoggettamento a tassazione separata per "le altre indennità e somme percepite una volta tanto in dipendenza della cessazione dei predetti rapporti, comprese l'indennità di preavviso, le somme risultanti dalla capitalizzazione delle pensioni e quelle attribuite a fronte dell'obbligo di non concorrenza ai sensi dell'art. 2125 del codice civile" nonché per "le somme e i valori comunque percepiti... a seguito di provvedimenti dell'autorità giudiziaria o di transazioni relativi alla risoluzione del rapporto di lavoro"... D'altra parte, tale interpretazione sembrerebbe confortata anche dalla relazione di accompagnamento all'introduzione del T.U.I.R., laddove viene espressamente affermato che l'inserimento delle indennità di fine rapporto nella presunzione di cui al secondo comma dell'art. 23 trae origine dalla necessità di fugare qualsiasi dubbio circa la loro integrale tassabilità in Italia..."⁽¹⁴⁾

(14) CAA.VV., *Le imposte sui redditi nel Testo Unico cit.*, 456.

A ciò aggiungasi poi che le previsioni dell'art. 23 hanno portata **tassativa**, e sono quindi di stretta interpretazione ed insuscettibili di analogia; del resto, la loro ratio si basa sul **collegamento reale tra proventi e beni e/o attività presenti nel territorio dello Stato**, che solo ove configurabile giustifica, sul piano razionale e costituzionale, la tassazione di redditi, altrimenti del tutto extraterritoriali.

3.3. Redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente

Per quanto riguarda la presunzione di territorialità avente ad oggetto i redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente (art. 23, comma 2, lett. b), a fronte di una notevole frammentazione e specificità della casistica di cui all'art. 50, comma 1, TUIR, si ritengono ricompresi i seguenti **proventi**:

- le **rendite vitalizie** e le rendite a tempo determinato costituite a titolo oneroso;
- gli **assegni periodici**, comunque denominati, alla cui produzione non concorrono attualmente capitale e lavoro;
- le **borse di studio** e gli **assegni**;
- le **indennità**, i **gettoni** di presenza e gli altri compensi corrisposti per l'esercizio di pubbliche funzioni;
- le **prestazioni di previdenza complementare**;
- i **compensi** percepiti dai soggetti impegnati in **lavori socialmente utili**;
- i proventi corrisposti per gli **uffici di amministratore, sindaco e revisore**, nonché per le **collaborazioni coordinate e continuative**.

3.3.1. Proventi derivanti da co.co.co.

È stata acutamente evidenziata un notevole problematica in tema di proventi derivanti da collaborazioni coordinate e continuative, assimilati prima ai redditi di lavoro autonomo, e poi invece ai redditi di lavoro dipendente (art. 50, comma 1, lett. c-bis), introdotta dall'art. 34, comma 1, lett. b), Legge 21 novembre 2000, n. 342). Tale modifica ha comportato la necessità di includere nell'ambito delle previsioni di cui all'art. 23, comma 2, lett. b) i redditi in questione:

"fermo restando che nulla è stato modificato con riferimento a quanto disposto dal comma 1 dell'articolo... (il quale, originariamente, attraeva ad imposizione le collaborazioni coordinate e continuative prestate in Italia da contribuenti non residenti in virtù del loro inserimento nelle previsioni proprie del reddito di lavoro autonomo di cui all'art. 49, TUIR) con la conseguenza che, ai sensi del comma 1, lett. c) dell'articolo in commento, si, considerano prodotti nel territorio dello Stato esclusivamente "i redditi di cui alle lett. a) e b) del comma 1 dell'art. 50".

Alla luce del combinato disposto delle citate norme, pertanto, si riterrebbe di poter concludere:

"che i redditi prodotti a fronte di una collaborazione coordinata e continuativa svolta in Italia da un soggetto fiscalmente residente all'estero siano attratti a tassazione esclusivamente nel caso in cui l'erogazione degli stessi venga effettuata dallo Stato, da soggetti residenti nel territorio dello Stato o da stabili organizzazioni... mentre restino

del tutto esclusi dall'assoggettamento ad imposizione nel caso in cui la corresponsione gli avvenga da parte di un soggetto non residente in Italia..."⁽¹⁵⁾.

3.4. Utilizzazione delle opere dell'ingegno, brevetti, processi e formule

La presunzione di territorialità opera anche per quanto riguarda i compensi per l'utilizzazione di opere dell'ingegno, di brevetti industriali, marchi, processi, formule e informazioni in campo industriale, commerciale o scientifico.

Le precedenti formulazioni della norma avevano generato notevoli controversie che la nuova formulazione e soprattutto il meccanismo presuntivo tendono a risolvere alla radice, giacché, per i compensi in questione, indipendentemente dalla collocazione in una determinata categoria di reddito, assume rilievo assorbente la residenza del soggetto che li eroga (sulle risalenti controversie v. l'emblematico contenzioso definito dalle Sezioni Unite della Corte di Cassazione con la Sentenza 7 luglio 1983, n. 7184).

Tuttavia, l'attuale formulazione della norma, pur lasciando scarsi margini interpretativi (salvo che sul piano della capacità contributiva), si pone in contrasto con i principi della fiscalità internazionale, che giustificano la tassazione nello Stato della fonte in presenza di elementi di territorialità apprezzabili, di massima più sostanziali ed effettivi della mera residenza del soggetto erogante.

Per questi ed altri analoghi redditi, corrisposti a favore di non residenti, trova di norma applicazione una ritenuta del 30% a titolo di imposta (art. 25, comma 4, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600).

3.5. Compensi conseguiti da imprese, società, enti non residenti per prestazioni artistiche o professionali

La lett. d) dell'art. 23, comma 2, contiene una previsione antielusiva o antievasiva, la quale prevede la tassazione dei compensi conseguiti da soggetti non residenti per prestazioni artistiche e professionali effettuate per loro conto nel territorio dello Stato.

La norma deroga dal requisito della stabile organizzazione per la tassazione del reddito d'impresa, codificato nella lett. e) del primo comma, intendendo contrastare il fenomeno dell'interposizione di strutture societarie nella erogazione di prestazioni artistiche e professionali. Ove la società interposta sia reale e genuina prende corpo una funzione antielusiva, che tuttavia, declinandosi in chiave antievasiva, consente di contrastare anche le interposizioni fittizie.

4. Partecipazioni in società immobiliari

La Legge di Bilancio 2023 ha introdotto nell'art. 23 il comma 1 bis), norma con finalità antiabuso, secondo la quale:

"I redditi diversi realizzati mediante la cessione a titolo oneroso di partecipazioni in società ed enti non residenti, il cui valore, per più della metà, deriva, in qualsiasi momento nel corso dei trecentosessantacinque giorni che precedono la loro cessione, direttamente o indirettamente, da beni immobili situati in Italia si considerano prodotti nel territorio dello Stato. La disposizione del primo periodo non si applica con riferimento alla cessione di titoli negoziati in mercati regolamentati".

(15) AA.VV., *Le imposte sui redditi nel Testo Unico cit.*, 458.

La norma, in sostanza, considera territorialmente rilevanti in Italia - ai fini fiscali - i redditi diversi ritratti da soggetti non residenti derivanti dalla cessione a titolo oneroso di partecipazioni in enti e società immobiliari non residenti. In particolare, una società si considera immobiliare quando il suo valore deriva per più della metà, in qualsiasi momento nel corso dei 365 giorni che precedono la cessione, da immobili situati nel territorio dello Stato italiano.

Il richiamo normativo a "società ed enti" dovrebbe coinvolgere nell'ambito di applicazione della novella legislativa anche i redditi da immobili situati in Italia prodotti attraverso trust, società di persone e fondi non residenti.

L'integrazione normativa dell'art. 23 si è resa necessaria per adeguare l'ordinamento interno alle disposizioni internazionali.

In particolare l'ordinamento convenzionale, per evitare che il soggetto non residente, anziché cedere immobili situati nello Stato estero (con tassazione concorrente delle plusvalenze in entrambi gli Stati), li conferisca in una società di diritto estero e ne ceda le quote, scontando l'imposta nel solo Stato di residenza ha introdotto una norma antiabuso, l'art. 13 del Modello OCSE, stabilendo al paragrafo 4 che:

"le plusvalenze conseguite da un residente di uno Stato contraente a seguito dell'alienazione di partecipazioni derivanti per oltre il 50%, direttamente o indirettamente, da beni immobili situati nell'altro Stato contraente possono essere tassate in detto altro Stato".

La norma pattizia ha tuttavia prestato il fianco a manovre abusive attraverso operazioni di conferimento di beni diversi dagli immobili (ad esempio provvista finanziaria) effettuate a ridosso della cessione della partecipazione consentendo in tal modo la riduzione della percentuale "immobiliare" al di sotto della soglia del 50% e trasformando l'oggetto societario da "immobiliare" a "non immobiliare".

Per evitare tali comportamenti abusivi, la Convenzione Multilaterale attuativa dell'Action 15 del progetto BEPS (MLI), dispone all'art. 9 una verifica puntuale nell'arco temporale annuale ("in qualsiasi momento nel corso dei 365 giorni") al fine di determinare la natura "immobiliare o non immobiliare" della società; il test immobiliare deve verificare se il valore delle partecipazioni oggetto della cessione sia prevalentemente riferibile a beni immobili. Nei singoli Stati la disposizione contenuta nell'art. 9 del MLI troverà applicazione solamente nel caso in cui la disciplina domestica del singolo Stato in cui è ubicato l'immobile preveda la tassazione dei redditi immobiliari realizzati "indirettamente" attraverso un ente societario (o assimilato).

In questo contesto si inserisce l'intervento della Legge di Bilancio 2023: l'intento del legislatore domestico è quello di attrarre a tassazione anche le plusvalenze immobiliari realizzate attraverso società o enti residenti all'estero.

L'adeguamento dell'art. 23, TUIR all'art. 13, par. 4 del Modello OCSE e la neutralizzazione (ad opera del nuovo comma 5-bis dell'art. 5, D.Lgs. n. 461/1997), dell'esenzione di cui all'art. 5, comma 5 del decreto stesso nel caso di cessione delle partecipazioni in società (peraltro sia estere sia italiane a prescindere dal luogo di detenzione) non quotate il cui valore, per più della metà, deriva, in qualsiasi momento nel corso dei 365 giorni che precedono la loro cessione, direttamente o indirettamente, da beni immobili situati in Italia è destinato ad avere impatto anche sulle cessioni fatte da soggetti residenti in Stati che non hanno convenzione con l'Italia.

Art. 24 Determinazione dell'imposta dovuta dai non residenti

1. Nei confronti dei non residenti l'imposta si applica sul reddito complessivo e sui redditi tassati separatamente a norma dei precedenti articoli, salvo il disposto dei commi 2 e 3.
2. Dal reddito complessivo sono deducibili soltanto gli oneri di cui alle lettere a), g), h), i) e l) del comma 1 dell'articolo 10.
3. Dall'imposta lorda si scomputano le detrazioni di cui all'articolo 13 nonchè quelle di cui all'articolo 15, comma 1, lettere a), b), g), h), h-bis) e i), e dell'articolo 16-bis. Le detrazioni per carichi di famiglia non competono.
- 3-bis. In deroga alle disposizioni contenute nel comma 1, nei confronti dei soggetti non residenti nel territorio italiano che assicurino un adeguato scambio di informazioni, l'imposta dovuta è determinata sulla base delle disposizioni contenute negli articoli da 1 a 23, a condizione che il reddito prodotto dal soggetto nel territorio dello Stato italiano sia pari almeno al 75 per cento del reddito dallo stesso complessivamente prodotto e che il soggetto non goda di agevolazioni fiscali analoghe nello Stato di residenza. Con decreto di natura non regolamentare del Ministro dell'economia e delle finanze sono adottate le disposizioni di attuazione del presente comma.

Commento di Lorenzo del Federico

Sommario: 1. Illustrazione della norma - 2. Regime di determinazione dell'imposta per i non residenti - 2.1. Oneri deducibili - 2.2. Oneri detraibili - 3. Regime per i residenti nell'Unione Europea.

1. Illustrazione della norma

La norma è strutturata in quattro commi, che prevedono due diversi regimi di determinazione dell'imposta dovuta da non residenti.

I primi tre commi disciplinano un regime ordinario di generale applicazione nei confronti di tutti i non residenti; l'ultimo comma delinea un regime speciale riservato ai soggetti residenti nell'Unione Europea o in Stati aderenti all'Accordo sullo spazio economico europeo.

2. Regime di determinazione dell'imposta per i non residenti

L'imposta a carico dei non residenti si applica sul **reddito complessivo**, costituito in tal caso:

- dai soli redditi prodotti nel territorio dello Stato;
- e sui redditi tassati separatamente a norma dei precedenti articoli, salvo quanto poi specificato dalla norma (commi 2 e 3).

Ovviamente non concorrono alla formazione del reddito complessivo:

- i redditi assoggettati a forme di tassazione sostitutiva, quali le imposte sostitutive, le ritenute a titolo d'imposta e la tassazione separata;

- i redditi esenti a favore di soggetti residenti in Stati diversi da quelli a c.d. fiscalità privilegiata (D.M. 4 settembre 1996 e succ. modifiche).

2.1. Oneri deducibili

Vengono tassativamente indicati gli oneri deducibili dal reddito complessivo del contribuente non residente. Si tratta degli oneri di cui alle lett. a), g), h), i) e l, comma 1 dell'art. 10, TUIR, ossia:

- canoni ed altri oneri gravanti sui redditi degli immobili che concorrono a formare il reddito complessivo;
- contributi e donazioni in favore delle organizzazioni non governative;
- indennità per perdita dell'avviamento corrisposte per disposizione di legge al conduttore;
- erogazioni liberali in denaro a favore di talune istituzioni religiose.

2.2. Oneri detraibili

In passato è stato a lungo incerto e controverso il tema delle detrazioni soggettive ed oggettive (Agenzia Entrate, Circolare 6 giugno 2005, n. 31/E), tuttavia ormai, sin dal 2006, il Legislatore ha chiarito quali sono le detrazioni spettanti, mediante una elencazione tassativa e la specifica esclusione delle detrazioni per carichi di famiglia⁽¹⁾.

Il vigente comma 3:

- conferma il diritto alle detrazioni per gli oneri di cui all'art. 15, comma 1, lett. a), b), g), h), h-bis) ed i) e dell'art. 16-bis, TUIR, ossia:
 - interessi passivi ed oneri relativi a mutui agrari;
 - interessi passivi ed oneri relativi a mutui per l'acquisto di abitazioni;
 - spese sostenute dai soggetti obbligati alla manutenzione, protezione e restauro di beni vincolati;
 - erogazioni liberali in denaro a favore dello Stato o di enti impegnati nelle attività di salvaguardia e tutela di beni vincolati;
 - costo o valore normale dei beni ceduti gratuitamente allo Stato o agli enti impegnati nelle attività di salvaguardia e tutela di beni vincolati;
 - erogazioni liberali in denaro a favore di enti che svolgono attività nel settore dello spettacolo);
 - spese per interventi di recupero del patrimonio edilizio e di riqualificazione energetica degli edifici;
- chiarisce che competono le detrazioni di tipo oggettivo ex art. 13, TUIR (variegate detrazioni per redditi di lavoro dipendente ed assimilati, pensioni ecc.);
- chiarisce infine che non competono le detrazioni per carichi di famiglia⁽²⁾.

I non residenti hanno inoltre diritto ad ulteriori detrazioni non contemplate dal TUIR ma da leggi speciali, mediante previsioni ad hoc.

(1) ABRITTA - CACCIAPAGLIA - CARBONE - DE FUSCO - SIRIANNI, *Testo Unico delle Imposte sui Redditi*, Milano 2006, 360 - 362.

(2) Sia pure con un complesso regime temporale, che si è protratto sino al 2014, si veda AA.VV., *Le imposte sui redditi nel Testo Unico*, diretto da M. LEO, Tomo I, Milano 2020, 561 - 562).

3. Regime per i residenti nell'Unione Europea

Nel 2014 è stata introdotta una nuova disciplina, rispetto all'ordinario sistema di determinazione dell'imposta per i non residenti, che normalmente viene qualificata come regime speciale, stante la formulazione del comma 3-bis, che opera "in deroga alle disposizioni contenute nel comma 1", ma che in realtà si connota come regime naturale per i soggetti residenti nell'Unione Europea (art. 7, comma 1, Legge 30 ottobre 2014, n. 161, concernente "Disposizioni per l'adempimento degli obblighi derivanti dall'appartenenza dell'Italia all'Unione Europea - Legge Europea 2013-bis").

Il regime di determinazione dell'imposta per i residenti nell'Unione Europea comporta l'applicabilità degli oneri deducibili e delle detrazioni previste per i residenti, facendo venir meno una smaccata ed ingiusta discriminazione fra residenti in Italia e residenti in altri Stati membri dell'UE, che sino al 2014 risultava in palese spregio del fondamentale principio Unionale del divieto di discriminazione in base alla residenza.

Successivamente il Legislatore ha in parte modificato il regime per i residenti nell'Unione Europea (Legge 28 dicembre 2015, n. 208), attenuando il profilo soggettivo e valorizzando alcuni elementi di natura oggettiva.

Questi interventi hanno infine esteso il medesimo regime di determinazione dell'imposta dovuta dai soggetti residenti in Italia ai soggetti residenti in uno degli Stati membri dell'Unione Europea o in uno Stato aderente all'Accordo sullo Spazio economico europeo che assicuri un adeguato scambio di informazioni, a condizione che il reddito prodotto dal soggetto nel territorio italiano sia pari almeno al 75% del reddito complessivamente prodotto e che lo stesso non goda di analoghe agevolazioni fiscali nello Stato di residenza.

È stato quindi recepito l'orientamento della Corte di Giustizia UE secondo cui il principio di libera circolazione dei lavoratori osta all'applicazione di una normativa nazionale di uno Stato membro che, quale Stato della fonte, non riconosca, deduzioni e detrazioni di carattere personale (anche per carichi di famiglia), al lavoratore non residente che realizzi in quest'ultimo Stato la maggior parte del proprio reddito (caso Schumacker, Sentenza 14 febbraio 1995, causa C-279/93).

Alle previsioni di principio di cui al comma 3-bis, dell'art. 24, è stata data attuazione con il D.M. 21 settembre 2015⁽³⁾.

(3) Si veda, al riguardo AA.VV., *Le imposte sui redditi nel Testo Unico cit.*, 564-565.