



OSSERVATORIO
WEALTH MANAGEMENT

di Morri Rossetti

Monthly Roundup

Maggio 2024

Maggio 2024

I principali aggiornamenti in materia di Wealth Management dello scorso mese.

Riconoscimento della cittadinanza italiana secondo il criterio dello *ius sanguinis*



I discendenti di avi italiani emigrati nei Paesi esteri di antica emigrazione, come Brasile, Argentina, Canada si avvalgono del principio dello *ius sanguinis* per chiedere il riconoscimento della cittadinanza italiana. Ma il procedimento è tutt'altro che semplice e, in questo contesto, sebbene si ricada in un ambito di natura non patrimoniale, l'Agenzia delle entrate richiede comunque il pagamento dell'imposta di registro all'istante.

L'art. 1 della Legge 91/1992 stabilisce che è cittadino per nascita il figlio di padre o di madre cittadini italiani: pertanto, in applicazione del principio dello *ius sanguinis*, il discendente di un emigrato italiano (vale a dire i discendenti di seconda, terza, quarta generazione e oltre), residente all'estero, può rivendicare a sua volta la cittadinanza italiana.

Le condizioni richieste per tale riconoscimento si basano:

1. sulla dimostrazione della discendenza dal soggetto originariamente investito dello status di cittadino italiano (l'avo emigrato);

2. sulla prova dell'assenza di interruzioni nella trasmissione della cittadinanza, vale a dire la mancata naturalizzazione straniera non solo dell'avo italiano prima della nascita del figlio, ma anche dei suoi discendenti in linea retta prima della nascita della successiva generazione, fino ad arrivare al richiedente (non vi deve cioè essere stata rinuncia alla cittadinanza italiana da parte degli ulteriori discendenti, prima della nascita di colui che chiede la cittadinanza *iure sanguinis*).

In altri termini, occorre la dimostrazione che la catena di trasmissioni della cittadinanza non si sia mai interrotta, prova che potrà essere fornita mediante appositi certificati rilasciati dalle competenti Autorità diplomatico e consolari italiane.

Quanto al procedimento per il riconoscimento della cittadinanza italiana, vi sono due modalità:

- a) in via amministrativa: mediante istanza da presentare all'Autorità consolare competente, individuata sulla base del luogo ove risiede il richiedente;
- b) in via giudiziaria, senza attendere la decisione dell'autorità consolare, qualora il Consolato ove è stata presentata la domanda amministrativa presenti un'eccessiva fila di attesa per la convocazione dei richiedenti (tipico esempio è il Consolato di San Paolo in Brasile, che per convocare i richiedenti impiega oltre 10 anni).

Le lunghe tempistiche si traducono, di fatto, in un diniego di giustizia, per cui viene riconosciuta agli interessati la possibilità di rivolgersi direttamente al Giudice italiano il quale, accertata la discendenza sulla base dei documenti allegati al ricorso giudiziale e ove ne sussistano le condizioni, dichiarerà il richiedente cittadino italiano.

Contestualmente, con la suddetta ordinanza il Giudice ordina al Ministero dell'Interno, e per esso all'Ufficiale dello Stato civile competente, di procedere alle iscrizioni, trascrizioni e annotazioni di legge nei registri dello stato civile, provvedendo alle eventuali comunicazioni alle autorità consolari competenti.

In tale contesto, è emersa la problematica circa la debenza dell'imposta di registro in relazione alla registrazione dell'ordinanza giudiziale di conferimento della cittadinanza italiana, alla luce delle previsioni di cui al D.P.R. n. 131 /1986 (TUR).

In particolare, l'art. 59, al comma 1, lettera a) del TUR dispone che *"si registrano a debito, cioè senza pagamento delle imposte dovute, le sentenze, i provvedimenti e gli atti che occorrono nei procedimenti contenziosi nei quali sono interessate le amministrazioni dello Stato"*.

Con risposta n. 108/2024 del 17/05/2024 l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che l'ordinanza di riconoscimento della cittadinanza italiana di persone straniere ricada tra le fattispecie di cui alla lettera a) dell'art. 59 TUR stabilendo che:

- l'imposta di registro (Euro 200) è prenotata a debito, cioè senza contemporaneo pagamento dell'imposta, se a carico dell'amministrazione;
- qualora, invece, l'ordinanza disponga la compensazione delle spese processuali, l'imposta di registro dell'ordinanza è prenotata a debito per la metà della

stessa, con liquidazione dell'imposta per la restante metà a carico del richiedente, divenuto cittadino italiano.

Sotto tale profilo, in fattispecie analoghe (ove ci si rivolge al Giudice lamentando l'inerzia e l'inefficienza dell'Amministrazione, nel caso specifico dei Consolati per le lunghissime file di attesa prima che la domanda di cittadinanza venga esaminata), i Giudici ritengono generalmente la condotta inerte della Pubblica Amministrazione "incolpevole" e, quindi, sono soliti disporre la compensazione delle spese di giudizio, e ciò pur accogliendo i ricorsi proposti dagli interessati (ovvero la domanda giudiziale di riconoscimento della cittadinanza *iure sanguinis*).

Con la conseguenza che l'ipotesi più frequente sarà quella di veder posto a carico dello straniero divenuto cittadino italiano la metà dell'imposta di registro dovuta in relazione all'ordinanza di riconoscimento della cittadinanza italiana. L'importo è di 100 Euro, ma l'assolvimento dell'imposta implica la richiesta del codice fiscale, con un ulteriore appesantimento burocratico in capo allo straniero che vuole ottenere la cittadinanza italiana.

* * *

Imposte assolte all'estero: riconoscimento del credito d'imposta Irpef sugli utili già tassati



La Corte di Giustizia Tributaria di I grado di Siena, con la sentenza n. 68/2024, ha affermato il principio secondo cui deve necessariamente essere riconosciuto in capo al soggetto residente il credito per l'imposta assolta all'estero nei casi in cui il reddito sia obbligatoriamente sottoposto a ritenuta a titolo d'imposta ovvero ad imposta sostitutiva in Italia, e non concorra alla formazione del reddito imponibile

La vicenda riguardava una persona fisica fiscalmente residente in Italia, titolare di azioni di una società quotata tedesca, gestite in Italia attraverso un regime di risparmio amministrato, mediante un mandato sottoscritto con una fiduciaria residente. La distribuzione del dividendo scontava in Germania una ritenuta in uscita pari al 26,3%. All'atto della percezione in Italia, la fiduciaria, nelle vesti di intermediario finanziario, applicava e versava la ritenuta del 26% (ex art. 27, comma 4, Dpr 600/73) sul cosiddetto "netto frontiera", ossia tenendo conto dell'integrale ritenuta tedesca subita.

A causa di tale doppia tassazione, il contribuente avanzava istanza di rimborso all'Agenzia delle Entrate italiana in relazione all'importo della tassazione assolta all'estero e, a fronte del silenzio-rifiuto dell'amministrazione finanziaria, proponeva relativo ricorso dinanzi alla Corte di giustizia.

La Corte ha accolto il ricorso del contribuente in linea con quanto già espresso dalla Corte Suprema di Cassazione nella sentenza n. 5698/2022.

Nella decisione in esame, i giudici toscani, riprendendo le conclusioni dei giudici di legittimità, individuano pienamente il diritto del contribuente alla detrazione delle imposte assolte all'estero dall'imposta sostitutiva dovuta in Italia anche quando i dividendi percepiti non concorrono alla formazione del reddito complessivo ai fini Irpef.

In concreto, il collegio giudicante ha sancito che, poiché non vi è un chiaro metodo per determinare il credito d'imposta, al fine di evitare la doppia imposizione e usufruire del tax credit, l'unica condotta possibile è costituita dalla presentazione di un'istanza di rimborso, così come eseguita dal ricorrente.

Attualmente, infatti, per tali introiti non è possibile servirsi del credito d'imposta estero in quanto detti dividendi sono esclusi dal reddito complessivo Irpef (in questo senso depongono tanto l'art. 24 della Convenzione Italia-Germania, quanto l'art. 165 TUIR e la Circolare esplicativa n. 9/E/2015, ove si afferma che l'istituto del *foreign tax credit* non è fruibile "in presenza di redditi assoggettati a ritenuta a titolo di imposta, a imposta sostitutiva o a imposizione sostitutiva"). Si rende perciò indispensabile la presentazione di un'istanza di rimborso.

Pertanto, nel merito della questione, un intervento normativo da parte del legislatore che porti al pacifico riconoscimento del diritto al credito d'imposta in relazione ai dividendi esteri risulterebbe provvidenziale e chiarificatore.

* * *

In materia di agevolazione "impatriati" non può essere precluso il recupero del beneficio non goduto, non costituendo il regime natura opzionale



Non può essere esclusa al contribuente la possibilità di richiedere a rimborso, anche oltre i termini ordinari di presentazione della dichiarazione, le somme versate a titolo di irpef in eccesso rispetto a quanto spetterebbe applicando il Regime agevolativo previsto per gli Impatriati. Ciò in quanto non può essere considerato un regime opzionale.

La sentenza n. 1118/2024 in commento, resa dalla Corte di Giustizia di II grado della Lombardia, e recentemente depositata, fornisce l'occasione per tornare sulla tematica della c.d. "agevolazione impatriati" di cui all'art. 16 del d.lgs. 147/2015.

L'aspetto peculiare riguarda, probabilmente, il principio fatto proprio dal collegio, secondo cui l'agevolazione in parola non costituirebbe un "esercizio di opzione", quanto piuttosto una modalità di applicazione dell'imposta.

Nel dettaglio, i fatti di causa possono così riassumersi.

Un contribuente aveva lavorato all'estero (Spagna) in ragione di un contratto di distacco sottoscritto con la propria datrice di lavoro italiana, dal 1° luglio 2018 al 31 dicembre 2020. Successivamente lo stesso faceva rientro in Italia a far data dal 1° gennaio 2021, sottoscrivendo un nuovo contratto di lavoro per la stessa azienda

italiana con qualifica da dirigente (non in continuità di funzioni, dunque, rispetto al precedente rapporto di lavoro). Presentava, dunque, istanza di interpello alla Direzione Regionale Lombardia dell'Agenzia delle Entrate, per richiedere conferma circa la sussistenza dei requisiti per usufruire dell'agevolazione prevista dall'art. 16 del d.lgs. 147/2015. L'Agenzia delle Entrate, tuttavia, rispondeva negativamente ritenendo che la posizione lavorativa assunta al rientro in Italia si ponesse in continuità con la precedente posizione lavorativa ricoperta, pur in presenza di un nuovo contratto di lavoro.

Il contribuente, nonostante il parere negativo reso in risposta all'interpello, proponeva istanza di rimborso della maggiore IRPEF versata in eccedenza per l'anno 2021, impugnando successivamente il silenzio formatosi avverso l'istanza de qua. Ad esito del giudizio di prime cure, da quanto si legge nella sentenza in commento, il collegio adito riconosceva la legittimità della richiesta di rimborso così proposta e, constatata la sussistenza dei requisiti, accoglieva il ricorso.

Avverso detta pronuncia proponeva appello l'Agenzia delle Entrate, basato, su quanto si legge, su due motivi. L'A.F. contestava la sentenza nella parte in cui riconosceva la legittimità della istanza di rimborso come strumento per il recupero dell'agevolazione. Secondo l'ufficio, infatti, il contribuente avrebbe dovuto chiedere al sostituto di imposta in sede di applicazione di ritenuta e solo in caso di esito negativo avrebbe dovuto chiederlo a mezzo della dichiarazione e, considerato che risultavano spirati i termini ordinari per la presentazione della dichiarazione per detta annualità, il diritto all'agevolazione era da ritenersi preclusa definitivamente (non riconoscendo, dunque, nemmeno per ipotesi l'utilizzabilità dello strumento della dichiarazione integrativa). In secondo luogo, secondo l'A.F. la sentenza appariva illegittima nella parte in cui

aveva riconosciuto la sussistenza dei requisiti di cui all'art. 16, nonostante a proprio dire mancasse il requisito della "discontinuità" lavorativa tra la posizione assunta in Spagna e quella ricoperta al rientro in Italia.

Il Collegio di seconde cure lombardo ha respinto l'appello di parte erariale.

In merito alla irritualità della domanda di rimborso eccepita dall'A.F., i Giudici hanno precisato come *"(...) il versamento di una maggiore imposta per effetto della mancata applicazione di una agevolazione, come quella in oggetto, da parte del sostituto, costituisca una "normale" fattispecie di maggiore versamento di imposta e che, una volta acclarata – indipendentemente dalla genesi del diritto al rimborso e in assenza di una specifica norma preclusiva – da diritto al rimborso, da esercitarsi nelle forme di legge.*

Orbene se non vi è dubbio che costituisca diritto del contribuente richiedere l'applicazione della tassazione di favore nella dichiarazione dei redditi, e altrettanto vero che il mancato esercizio di tale diritto in dichiarazione non possa in alcun modo precludere la richiesta di rimborso della maggiore imposta pagata rispetto a quella dovuta, in relazione al possesso dei prescritti requisiti di legge".

Un passaggio di sicuro interesse, inoltre, si rintraccia nella parte in cui i Giudici Lombardi evidenziano il fatto che *"L'agevolazione spettante agli impatriati costituisce una modalità di applicazione dell'imposta e non un'opzione, ossia una scelta tra due regimi (come ad esempio l'opzione tra regime di tassazione ordinario piuttosto che quello forfettario, prevista per la tassazione dei professionisti e delle imprese con volumi di ricavi inferiori a 85.000 euro; opzione che*

nel caso di specie, implica una valutazione di convenienza che si basa su una pluralità di variabili e che a posteriori si potrebbe rivelare svantaggiosa per il contribuente che l'ha effettuata e pertanto, appare giustificabile la non emendabilità, se non nel limite temporale previsto dalla legge per dare stabilità ai rapporti tributari, attraverso una dichiarazione integrativa da presentarsi entro il termine di 90 giorni dalla scadenza del termine ordinario di presentazione della dichiarazione)".

In altre parole, i Giudici rigettano la posizione erariale¹ (riproposta in tutti gli atti difensivi prodotti nei giudizi attinenti a tale materia) secondo cui tale regime sia da considerarsi di natura "opzionale" e pertanto non "recuperabile" tardivamente se non esercitato al momento della presentazione della dichiarazione.

Il Collegio, poi, ha ulteriormente ritenuto priva di pregio la tesi dell'Ufficio secondo cui dal mancato riconoscimento dell'agevolazione in sede di applicazione delle ritenute da parte del datore di lavoro (in quanto sostituto di imposta) e dalla successiva mancata presentazione di una dichiarazione dei redditi con riduzione spontanea dell'imposta, dovesse evincersi la manifestazione della mancata volontà di esercitare l'opzione.

Secondo i Giudici, infatti, siffatta argomentazione dell'Ufficio costituisce *"un'affermazione del tutto arbitraria, oltre che illogica e incoerente con il dato normativo e con una interpretazione costituzionalmente orientata, sia con il principio di capacità contributiva che con il principio di buon andamento della pubblica amministrazione che impone all'agenzia delle Entrate di riscuotere sì i tributi in relazione alla capacità contributiva ma non di abusare nel ruolo di creditore come un creditore privato qualsiasi di un ordinario rapporto debito/credito.*

¹ Siffatta posizione prende le mosse da quanto espresso a livello di prassi con la Circolare n. 33/E del 2020, in cui l'Agenzia, proprio in ragione della dichiarata natura opzionale del regime, esclude la

possibilità di recuperare l'agevolazione non goduta per gli anni pregressi tramite emenda della dichiarazione (i.e. previa presentazione di dichiarazione integrativa)

In vero, secondo i Giudici "(...) la propria dichiarazione dei redditi mantiene la natura di dichiarazione di scienza, e quindi emendabile anche attraverso istanza di rimborso nei limiti dei 48 mesi previsti dalla legge, e non di volontà (infatti, è del tutto illogico sostenere che il contribuente possa manifestare "la volontà" di pagare un tributo maggiore, avendo la possibilità di scegliere per un regime agevolato)".

Il Collegio adito, inoltre, ha rigettato anche il secondo motivo di gravame mosso dall'A.F. con riguardo alla presunta mancata sussistenza, nel caso di specie, dei requisiti di cui all'art. 16 del d.lgs. n. 147/2015.

Al riguardo, ha infatti evidenziato l'avvenuta dimostrazione, da parte del contribuente, della

sussistenza dei requisiti richiesti, e messo l'accento sulla presenza (in vero ritenuta assenta dall'A.F.) di quell'elemento di discontinuità tra il nuovo rapporto di lavoro e quello di distacco richiesto dalla prassi dell'agenzia delle Entrate. In particolare, i Giudici aditi hanno considerato "(...) illogico e contraddittorio sostenere una presunta "continuità" laddove la contribuente inquadrata nel contratto di distacco all'estero quale quadro, ha assunto nel contratto stipulato al rientro in Italia il ruolo di dirigente. Ruolo quest'ultimo che prevede un regime completamente diverso sia sotto il profilo reddituale che delle garanzie contrattuali".

Al rigetto del ricorso in appello proposto dall'A.F., ha fatto seguito la condanna di quest'ultima alla refusione delle spese di lite.

Per maggiori informazioni e approfondimenti

Fabrizio Gaetano Pacchiarotti

Partner e Responsabile Osservatorio Wealth Management

Fabrizio.Pacchiarotti@MorriRossetti.it

Morri Rossetti



Osservatorio WM





**OSSERVATORIO
WEALTH MANAGEMENT**
di Morri Rossetti

Piazza Eleonora Duse, 2
20122 Milano
MorriRossetti.it

Osservatorio-wealth.it