

Articolo 5

(Modifiche al regime fiscale applicabile ai contribuenti che pur essendo fiscalmente residenti in un altro Stato membro dell'UE o SEE, producono e/o ricavano la maggior parte del loro reddito in Italia (c.d. "non residenti Schumacker"). Procedura di infrazione 2013/2027)

L'**articolo 5**, al fine di sanare la procedura di infrazione 2013/2027, **estende** le **agevolazioni fiscali** – in termini di deduzioni, detrazioni e regime fiscale agevolato dei cd. "minimi" – previste per i soggetti residenti nel territorio dello Stato ai **contribuenti** che, pur essendo fiscalmente residenti in un altro Stato membro dell'UE o dello Spazio economico europeo (SEE), producono **almeno il 75% del proprio reddito complessivo in Italia** (cd. "non residenti Schumacker").

Per questi ultimi l'IRPEF sarà calcolato dunque in base alle norme ordinarie, senza le vigenti limitazioni agli oneri deducibili dal reddito o detraibili dall'imposta lorda; alle condizioni di legge, essi saranno dunque eleggibili per l'applicazione del regime dei cd. "contribuenti minimi".

Viene al fine **modificato**, in primo luogo, **l'articolo 24 del Testo unico delle imposte sui redditi – TUIR** (D.P.R. n. 917 del 1986), che precisa le modalità di calcolo dell'IRPEF nei confronti dei soggetti non residenti.

Si rammenta in merito che, ai sensi delle norme generali, nei confronti dei soggetti non residenti l'IRPEF trova applicazione secondo le regole ordinarie, con due significative eccezioni:

- una **limitazione della disciplina degli oneri deducibili**; per i non residenti potranno essere **dedotti** dall'imponibile **solo alcuni oneri** e, in particolare, quelli dall'articolo 10, comma 1, lettere *a), g), h), i), e l)*. Si tratta rispettivamente di somme e canoni gravanti sui redditi degli immobili che concorrono a formare il reddito complessivo; di contributi, donazioni e oblazioni erogati in favore delle organizzazioni non governative; di indennità per perdita dell'avviamento corrisposte per disposizioni di legge al conduttore in caso di cessazione della locazione di immobili urbani adibiti ad usi diversi da quello di abitazione; di erogazioni liberali in denaro a favore dell'Istituto centrale per il sostentamento del clero della Chiesa cattolica italiana; di erogazioni liberali ad altre confessioni religiose;
- una **limitazione degli oneri detraibili dall'imposta lorda**. Ai non residenti si applicano le sole detrazioni di cui all'articolo 13 TUIR (per redditi di lavoro dipendente e assimilati), all'articolo 16-*bis* TUIR (per interventi di recupero del

patrimonio edilizio e di riqualificazione energetica degli edifici) nonché quelle di cui all' articolo 15, comma 1, lettere *a), b), g), h), h-bis) e i)* TUIR (relative a interessi su mutui agrari ed interessi sui mutui per l'acquisto della "prima casa", a spese per manutenzione e restauro delle cose vincolate, per finalità culturali, per il settore dello spettacolo). Le detrazioni per **carichi di famiglia non competono**.

Al fine di sanare la suddetta procedura di infrazione, viene quindi aggiunto il **comma 3-bis** al richiamato articolo 24, ai sensi del quale - in deroga alle disposizioni generali - nei confronti di alcuni **soggetti non residenti** in Italia **l'IRPEF si applica secondo le regole generali** del TUIR (articoli da 1 a 23, senza dunque le predette limitazioni, alle seguenti **condizioni concomitanti**:

- che si tratti di soggetti **residenti in uno dei Paesi membri dell'Unione europea** o in uno Stato aderente all'Accordo sullo Spazio economico europeo che assicuri un **adeguato scambio di informazioni**;
- che il reddito prodotto in Italia sia pari almeno al **75 per cento del reddito dagli stessi complessivamente prodotto**;
- che nello Stato di residenza **manchino agevolazioni fiscali analoghe**.

Viene per coordinamento modificato anche l'articolo 1, comma 99 della legge finanziaria 2008 (legge n. 244 del 2007), che reca la disciplina dei cd. "**contribuenti minimi**", al fine di includere in tale regime agevolato anche i soggetti non residenti, alle predette condizioni.

Il vigente articolo 99, comma 1, lettera *b)* non considera infatti i soggetti non residenti eleggibili per il regime agevolato dei contribuenti minimi.

Si ricorda che il regime dei cd. "minimi" (istituito dalla richiamata legge finanziaria 2008, in articolo 1, commi da 96 a 117, della L. 24 dicembre 2007, n. 244) prevede in sintesi:

- esclusione dalla soggettività passiva ai fini IRAP;
- applicazione - anche per le imprese - del criterio di cassa ai fini della determinazione del reddito;
- assoggettamento del reddito ad imposta sostitutiva di IRPEF e addizionali;
- estensione dell'ambito applicativo del regime di franchigia IVA di cui all'articolo 32-*bis* del D.P.R. n. 633 del 1972 (Istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto);
- esclusione dell'applicazione degli studi di settore;
- riduzione degli adempimenti contabili.

Tale regime è stato profondamente innovato dal **D.L. 6 luglio 2011, n. 98** per favorire la costituzione di nuove imprese da parte di giovani o di coloro che perdono il lavoro.

Di conseguenza potranno godere del regime agevolato dei **minimi**, sussistendone le condizioni di legge, anche i **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, i cui redditi siano **prodotti nel territorio dello Stato italiano in misura pari almeno al 75 per cento** del reddito complessivamente prodotto.

Procedure di contenzioso

L'art. 5 del disegno di legge europea è volto a sanare la procedura di infrazione 2013//2027.

Il 25 aprile 2013 la Commissione europea ha inviato all'Italia una lettera di messa in mora nella quale solleva rilievi sulla **possibile incompatibilità con il diritto europeo**, in particolare con i **principi relativi alla libera circolazione delle persone**, dei lavoratori dipendenti e autonomi di cui agli artt. 21, 45 e 49 del Trattato sul funzionamento dell'UE (TFUE), di alcune disposizioni del DPR 917/86 di approvazione del testo unico imposte sul reddito (TUIR), della legge 27 dicembre 2006, n. 296 (legge finanziaria 2007), del D.L. del 29 dicembre 2011, n. 216, della legge del 24 dicembre 2012, n. 288 e della legge del 24 dicembre 2007, n. 244, in quanto stabiliscono una serie di detrazioni e deduzioni fiscali, nonché un regime agevolato per i cosiddetti "contribuenti minimi, a beneficio dei contribuenti residenti nel territorio italiano, e non per i cittadini residenti in un altro Stato aderente all'UE e al SEE che si trovino in situazione comparabile.

La Commissione ricorda che la Corte di giustizia dell'UE, nella sentenza emessa nella causa [C-279/93](#) (*Schumacker*), ha invece stabilito che principi in materia di libera circolazione delle persone e, in particolare, dei lavoratori dipendenti previsti dal TFUE e dall'Accordo sullo Spazio economico europeo, **non consentono ad uno Stato membro di trattare un cittadino di un altro Stato membro** — il quale, essendosi avvalso del proprio diritto di libera circolazione, svolge un'attività lavorativa subordinata nel territorio del primo Stato — **meno favorevolmente di un cittadino nazionale** che si trovi nella stessa situazione.

La sentenza, in deroga al principio generale secondo cui i contribuenti residenti e non residenti si trovano **in situazioni oggettivamente diverse** nei confronti del Fisco di un determinato Stato membro, stabilisce, in particolare, che i non residenti che producono e/o ricavano la parte preponderante delle proprie risorse imponibili nello Stato di occupazione, si trovano in una condizione comparabile a quella dei residenti. Lo Stato membro in cui il soggetto esercita la propria occupazione o da cui trae le proprie risorse deve, quindi, secondo la Corte, applicare lo stesso regime fiscale, incluse le agevolazioni, previste a beneficio dei residenti.