SAGGI DI DIRITTO TRIBUTARIO

22

Direttori

Fabrizio Amatucci
Professore ordinario di Diritto tributario
Seconda Università degli Studi di Napoli

Pietro Boria
Professore ordinario di Diritto tributario
Università degli Studi di Foggia

Antonio Felice Uricchio
Professore ordinario di Diritto tributario
Università degli Studi di Bari "Aldo Moro"

SAGGI DI DIRITTO TRIBUTARIO

La collana accoglie studi a carattere monografico aventi a oggetto il diritto tributario. In particolare le monografie si propongono di analizzare i temi del diritto tributario attuale, con riguardo a profili di diritto sostanziale e/o di diritto processuale, e con riferimento all'ordinamento nazionale ovvero a quello comunitario ovvero ancora al diritto internazionale. L'intento è quello di fornire un contributo utile alla formazione del pensiero giuridico moderno su una materia sempre più importante per il perseguimento dell'interesse comune e per il funzionamento delle istituzioni.

Nei "Saggi di diritto tributario" sono pubblicate opere di alto livello scientifico, anche in lingua straniera per facilitarne la diffusione internazionale.

Il direttore approva le opere e le sottopone a referaggio con il sistema del « doppio cieco » (« *double blind peer review process* ») nel rispetto dell'anonimato sia dell'autore, sia dei due revisori che sceglie: l'uno da un elenco deliberato dal comitato di direzione, l'altro dallo stesso comitato in funzione di revisore interno.

I revisori rivestono o devono aver rivestito la qualifica di professore universitario di prima fascia nelle università italiane o una qualifica equivalente nelle università straniere.

Ciascun revisore formulerà una delle seguenti valutazioni:

a) pubblicabile senza modifiche;

b) pubblicabile previo apporto di modifiche;

c) da rivedere in maniera sostanziale;

d) da rigettare;

tenendo conto della: *a*) significatività del tema nell'ambito disciplinare prescelto e originalità dell'opera; *b*) rilevanza scientifica nel panorama nazionale e internazionale; *c*) attenzione adeguata alla dottrina e all'apparato critico; *d*) adeguato aggiornamento normativo e giurisprudenziale; *e*) rigore metodologico; *f*) proprietà di linguaggio e fluidità del testo; *g*) uniformità dei criteri redazionali.

Nel caso di giudizio discordante fra i due revisori, la decisione finale sarà assunta dal direttore, salvo casi particolari in cui il direttore medesimo provvederà a nominare tempestivamente un terzo revisore a cui rimettere la valutazione dell'elaborato.

Le schede di valutazione verranno conservate, in doppia copia, in appositi archivi.

Il termine per la valutazione non deve superare i venti giorni, decorsi i quali il direttore della collana, in assenza di osservazioni negative, ritiene approvata la proposta.

Sono escluse dalla valutazione gli atti di convegno, le opere dei membri del comitato e le opere collettive di provenienza accademica. Il direttore, su sua responsabilità, può decidere di non assoggettare a revisione scritti pubblicati su invito o comunque di autori di particolare prestigio.

Classificazione Decimale Dewey:

343.0526 (23.) DIRITTO TRIBUTARIO. IMPOSTE SUL REDDITO SECONDO L'INCIDENZA

GIUSEPPE **LAGANÀ**

UN'ANALISI SISTEMICA DELLA DISCIPLINA DELLA RESIDENZA FISCALE DELLE PERSONE FISICHE

ALLA LUCE DELL'EVOLUZIONE NORMATIVA E GIURISPRUDENZIALE

Prefazione di

COCÒ **LO PORTO**

aracne

©

ISBN
979-12-218-1661-7

PRIMA EDIZIONE
ROMA 24 GENNAIO 2025

a N.

INDICE

11 *Prefazione*
di Cocò Lo Porto

13 Capitolo I
L'efficacia della norma tributaria nello spazio
1.1. Considerazioni preliminari, 13 – 1.2. Principio di territorialità e limiti, 14 – 1.3. L'estensione ultra-territoriale del potere impositivo quale causa di conflitti tra pretese unilaterali, 18 – 1.4. I metodi di risoluzione delle giustapposizioni fiscali, 23 – 1.4.1. Le misure legislative unilaterali, 28 – 1.4.2. Le misure legislative multilaterali, 31.

35 Capitolo II
La residenza fiscale delle persone fisiche nell'ordinamento tributario italiano
2.1. Considerazioni introduttive, 35 – 2.2. L'evoluzione storico-normativa della nozione di residenza fiscale, 38 – 2.3. I nuovi presupposti normativi della residenza fiscale (cenni e rinvio), 42 – 2.3.1. Il superamento dell'approccio formalistico dell'iscrizione anagrafica, 44 – 2.3.1.1. L'Anagrafe degli italiani residenti all'estero (A.I.R.E.), 49 – 2.3.2. L'immutato requisito della residenza civilistica, 52 – 2.3.3. La nuova definizione di domicilio ai fini fiscali, 54 – 2.3.4. Il "nuovo" quarto requisito: la presenza sul territorio dello Stato, 59 – 2.3.5. L'elemento temporale: tra innovata disciplina e criticità "irrisolte" legate ai fenomeni di dual residence (cenni), 61 – 2.4. La presunzione legale contemplata dall'articolo 2, comma 2-*bis*, del T.U.I.R., 65 – 2.4.1. Gli Stati e i territori aventi un regime fiscale privilegiato, 70 – 2.5. La normativa italiana

alla luce del Modello OCSE e le conseguenti soluzioni dei casi di dual residence, 72 – 2.5.1. Il frazionamento del periodo di imposta: lo split year, 78 – 2.5.2. Il regime fiscale dei redditi di lavoro dipendente prodotti all'estero, 84 – 2.6. La nozione di residenza fiscale ai fini dell'imposta sulle successioni e donazioni, 89 – 2.6.1. I criteri di collegamento territoriale nell'imposta sulle successioni, 93 – 2.6.2. I criteri di collegamento territoriale nell'imposta sulle donazioni, 97.

103 Capitolo iii

Le nuove forme di acquisto della residenza fiscale in Italia

3.1. Le agevolazioni per le persone fisiche che trasferiscono la residenza in Italia, 103 – 3.1.1. Gli incentivi per il rientro in Italia di ricercatori residenti all'estero, 104 – 3.1.2. Il nuovo regime agevolativo a favore dei lavoratori "impatriati", 111 – 3.1.3. Il regime fiscale agevolativo dei neo-residenti, 117 – 3.1.4. La flat tax per i titolari di redditi di pensione di fonte estera, 121 – 3.2. Il fenomeno del nomadismo fiscale, 127.

133 Capitolo iv

Profili fisiologici e patologici connessi alla residenza delle persone fisiche

4.1. Premessa, 133 – 4.2. L'accertamento dei trasferimenti fittizi della residenza fiscale: tra vecchia normativa ed innovativa giurisprudenza, 136 – 4.2.1. Le attività investigative dell'Amministrazione finanziaria, 137 – 4.2.1.1. L'applicativo info-investigativo SO.NO.RE. (Soggetti non residenti), 139 – 4.2.1.2. La specifica attività di vigilanza svolta dai Comuni, 140 – 4.2.1.3. I nuovi termini di decadenza dell'azione accertativa, 141 – 4.2.2. L'inversione dell'onere della prova, 146 – 4.2.3. La disciplina sul monitoraggio fiscale dei soggetti residenti, 150 – 4.2.3.1. La presunzione di fruttuosità degli investimenti e delle attività di natura finanziaria detenute all'estero, 152 – 4.2.3.2. La presunzione relativa alla costituzione di attività finanziarie e investimenti detenuti in Paesi a fiscalità privilegiata mediante redditi sottratti a tassazione, 153 – 4.2.3.3. Cenni sulla disciplina del Common Reporting Standard, 154 – 4.2.3.4. L'imposta sul valore degli immobili situati all'estero (I.V.I.E.), 156 – 4.2.3.5. L'imposta sul valore delle attività finanziarie detenute all'estero (I.V.A.F.E.), 162 – 4.2.3.6. Cenni sul trattamento fiscale delle cripto-attività e sulla nuova imposta sostitutiva, 166 – 4.2.4. L'incompatibilità delle istanze di interpello rispetto all'accertamento della residenza fiscale, 170 – 4.2.5. Le novità legislative in materia di onere della prova nel processo tributario, 171 – 4.3. Cenni sugli aspetti penal-tributari connessi alla riqualificazione della residenza in Italia, 174.

177 *Bibliografia*

PREFAZIONE

La disciplina della residenza fiscale delle persone fisiche è un ambito del diritto tributario di crescente complessità e rilevanza, caratterizzato da normative che si intrecciano in un contesto sempre più internazionale. Questo manuale, frutto del lavoro approfondito di Giuseppe Laganà, nasce con l'intento di offrire un'analisi sistematica e accessibile su un tema che ha implicazioni rilevanti per contribuenti, professionisti e istituzioni.

Giuseppe Laganà, forte della sua consolidata esperienza sul campo come esperto di accertamenti fiscali e consulente in materia tributaria, porta in quest'opera una prospettiva unica, in cui si combinano competenza normativa e concretezza operativa. Il suo impegno nello studio della residenza fiscale non si limita a una rigorosa disamina delle norme ma abbraccia anche i complessi scenari applicativi dove confluiscono sfide come il fenomeno del nomadismo fiscale, i trasferimenti fittizi e le implicazioni delle nuove agevolazioni per i neo-residenti.

Con un linguaggio chiaro e un approccio sistematico, l'autore riesce a rendere fruibili anche i dettagli tecnici più intricati, guidando il lettore attraverso gli elementi essenziali e le sfumature della disciplina. Questo manuale analizza non solo la normativa italiana, ma la colloca nel più ampio quadro internazionale e giurisprudenziale, offrendo riferimenti puntuali agli sviluppi recenti e alle tendenze emergenti.

Grazie a questo lavoro, Giuseppe Laganà offre un contributo significativo alla comprensione delle questioni tributarie legate alla residenza fiscale, nonché degli strumenti e delle soluzioni che il nostro ordinamento ha messo a disposizione per affrontare le situazioni di doppia imposizione e le giustapposizioni fiscali. La sua analisi, arricchita dalla sua esperienza diretta nell'accertamento sul campo, conferisce al manuale una prospettiva concreta e operativa che lo rende prezioso per tutti coloro che si trovano ad affrontare questioni legate alla residenza fiscale.

A Giuseppe Laganà va il merito di aver saputo affrontare con rigore e chiarezza un tema complesso, rispondendo alle esigenze di un panorama fiscale sempre più dinamico e globale.

Cocò Lo Porto

CAPITOLO I

L'EFFICACIA DELLA NORMA TRIBUTARIA NELLO SPAZIO

SOMMARIO: 1.1. Considerazioni preliminari – 1.2. Principio di territorialità e limiti – 1.3. L'estensione ultraterritoriale del potere impositivo quale causa di conflitti tra pretese unilaterali – 1.4. I metodi di risoluzione delle giustapposizioni fiscali – 1.4.1. Le misure legislative unilaterali – 1.4.2. Le misure legislative multilaterali.

1.1. Considerazioni preliminari

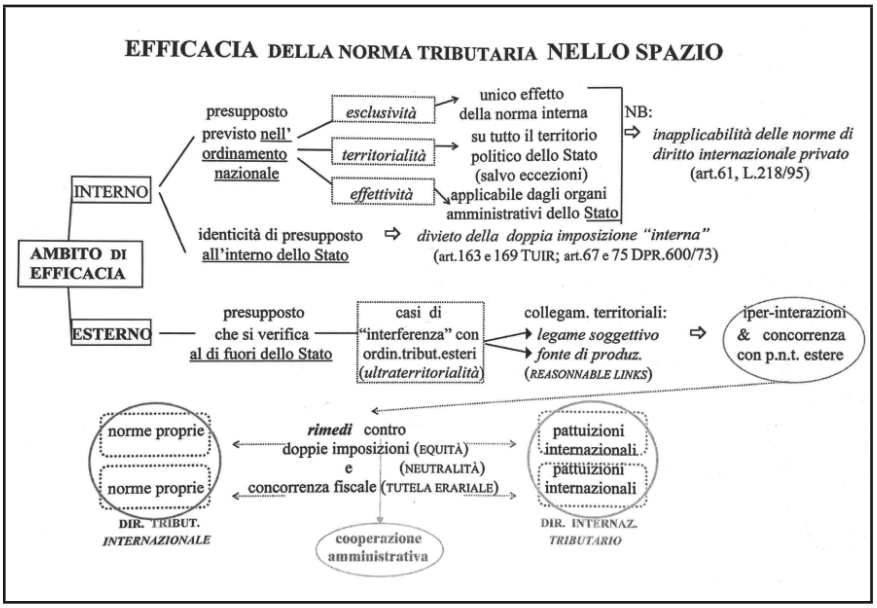
La norma tributaria è destinata, di regola, a trovare efficacia solo nel territorio statale. Tuttavia, con lo sviluppo della *new economy* e dell'*e-commerce*, la maggior parte dei Paesi ha dovuto "rimodellare" i propri ordinamenti giuridici al fine di favorire l'apertura dei rispettivi sistemi fiscali alle iniziative economiche verso l'estero determinando in parallelo l'estensione della regolamentazione legislativa interna[1].

Da queste preliminari considerazioni sorge la necessità di affrontare un'analisi che non può limitarsi all'ordinamento italiano ma che deve essere osservata su un piano politico istituzionale superiore allo spazio giuridico cui apparteniamo.

Per quanto detto, le due direttrici su cui muovere l'indagine sono l'**efficacia territoriale esterna** della norma tributaria e l'**ampiezza spaziale** dei riferimenti disciplinati dalla norma tributaria.

(1) Cfr. POLLARI, *La globalizzazione dell'economia e dei presupposti impositivi*, in Rivista della Guardia di finanza, 2001, p. 103.

Quanto all'**ampiezza spaziale** delle fenomenologie empiriche disciplinate vi è poco da dire se non che i fattori imponibili più mobili sono i capitali finanziari e le iniziative economiche organizzate, in forma d'impresa o professione. Circa invece l'**efficacia territoriale esterna** della norma tributaria, occorre richiamare il concetto di *efficacia nello spazio*, nella sua valenza appunto *esterna*, che per semplicità è riassunto nella tavola che segue:



1.2. Principio di territorialità e limiti

Nell'affrontare l'argomento può risultare corretto muovere da una prima generale ricognizione di quello che è il sistema di diritto positivo concernente l'ambito spaziale di efficacia delle norme tributarie: numerose disposizioni fiscali fanno, a tal proposito, esplicito riferimento al territorio dello Stato ovvero al territorio soggetto alla sua sovranità. La dottrina ha così evidenziato come l'ambito normale di efficacia della norma tributaria sia costituito dal c.d. **territorio politico del Paese**: particolari disposizioni, volte a prendere in considerazione specifiche realtà o temporanee contingenze, possono, tuttavia, derogare a questo

generale principio e delimitare diversamente l'area di applicabilità della norma fiscale. Sono queste, solitamente, le ipotesi delle agevolazioni ed esenzioni fiscali.

In aggiunta, possono ricondursi alla medesima *ratio* derogatrice del canone principale del territorio politico, le previsioni disciplinanti il c.d. **territorio doganale**, chiaramente funzionali all'applicazione degli omonimi tributi di confine. Il territorio doganale, in questa prospettiva, è quello che risulta idealmente circoscritto dalla linea doganale e ricomprende il mare territoriale, lo spazio aereo statuale ed esclude, viceversa, talune zone franche (articolate in territori extra-doganali, zone e punti franchi) nonché taluni particolari territori nazionali di confine.

Da quanto appena evidenziato risulta evidente **l'esistenza di una strettissima connessione fra territorio su cui lo Stato italiano esercita la propria sovranità e l'ambito di estensione delle norme tributarie**, in generale. Questa circostanza ha permesso già alla dottrina più risalente di affermare i **principi di territorialità** ed **esclusività** delle norme tributarie. Va peraltro rilevato come, ai fini della elaborazione dei citati principi di territorialità ed esclusività, sia risultata funzionale, ancora una volta, la teorizzazione della norma tributaria come norma quasi-penale e comunque espressiva del potere autoritativo dello Stato. Si deve però evidenziare che il richiamo al **principio di sovranità statale** risulta altresì idoneo a mettere in evidenza l'operatività del principio opposto a quello di stretta territorialità e cioè il principio per cui all'esterno del territorio nazionale **l'efficacia delle norme tributarie italiane viene ad incontrare l'evidente limite costituito dalla sovranità dei Paesi terzi**. Di qui l'insorgenza di tutta una serie di delicate problematiche che vengono a costituire l'oggetto del c.d. **diritto tributario internazionale** e che verranno accennate in seguito.

Da un punto di vista generale, poi, sulla base del rilevato principio di esclusività e territorialità, si è affermata l'insussistenza, nell'ordinamento tributario italiano, di una disciplina paragonabile a quella contemplata dal c.d. **diritto privato internazionale** di cui alle disposizioni preliminari al codice civile. In questa prospettiva, si è rilevato, da parte della dottrina, come le norme interne agli ordinamenti volte a circoscrivere o delimitare la potestà impositiva degli Stati, non hanno la funzione di eliminazione di contrasti tra norme interne e norme straniere

immettendo queste ultime nel diritto interno (come invece accade con il diritto internazionale privato); esse possono tutt'al più paragonarsi alle norme che il legislatore nazionale detta per la disciplina del proprio potere giurisdizionale.

Passando ad un tema che risulta, comunque, fortemente influenzato da queste impostazioni e in specie dai principi di territorialità ed esclusività delle norme tributarie, deve osservarsi come sia stato oggetto di dibattito anche l'esistenza di un "**principio di non collaborazione**" fra gli Stati membri della Comunità internazionale, in materia di accertamento e soprattutto di riscossione dei crediti tributari.

Al riguardo, giova rilevare come la dottrina più attenta e pragmatica sia orientata nel senso di privilegiare il ricorso al **metodo pattizio** costituito dalle convenzioni bilaterali con singoli Stati terzi, di cui antecedente storico remoto ma pur sempre efficace ed emblematico è la convenzione sull'assistenza amministrativa e giudiziaria in materia tributaria, stipulata tra Italia e Germania il 6 giugno 1938, resa esecutiva con il Regio decreto legge 9 settembre 1938 n. 1676 e successivamente rinnovata nella sua vigenza grazie allo scambio di note diplomatiche del 3 dicembre 1954 e dell'11 luglio 1956.

Va rilevato come la dottrina abbia a seconda dei momenti storici, sostenuto l'inesistenza ovvero l'esistenza di un principio generale di fonte consuetudinaria internazionale relativo alla collaborazione interstatuale per l'attuazione delle norme tributarie di un singolo Paese in un Paese terzo.

In particolare, la tesi negativa del principio di non collaborazione, affermata in passato ma oggi fortemente recessiva, si basava sull'inesistenza di un principio espresso di segno contrario, sulla già vista natura quasi-penale della norma tributaria e sul principio di sovranità dei singoli Stati.

La dottrina più recente, tuttavia, non dubita più della opportunità se non addirittura dell'imprescindibile **esigenza della cooperazione internazionale in materia fiscale**, specie alla luce della internazionalizzazione dei processi economico-produttivi e, conseguentemente, dei redditi.

A questo ultimo proposito, anzi, può risultare opportuno sottolineare come la **dimensione transnazionale degli scambi commerciali**, in

termini di beni, servizi e capitali nonché la creazione di apparati aziendali multinazionali e di vasti gruppi societari, unitamente alla nuova impostazione internazionale delle fenomenologie finanziarie, hanno creato una intricata rete di problematiche economiche, giuridiche e finanziarie che vanno ad intersecare inevitabilmente l'area tipica di interesse del diritto tributario per cui **la collaborazione si pone come strumento indispensabile per risolvere i potenziali conflitti fra le pretese tributarie o anche civilistiche dei vari Paesi**, allorquando esse vengano a cadere contemporaneamente su di un medesimo soggetto od oggetto.

In questo contesto, dunque, il superamento del principio di "non collaborazione" si pone prima che come problema giuridico addirittura come problema politico[2] di ogni Stato. Limitando l'attenzione al solo primo problema può rilevarsi come tra i vari tentativi operati dalla dottrina per individuare idonei strumenti operativi, specie in materia di riscossione tributaria, si sia sovente fatto ricorso allo schema della **delibazione della sentenza straniera**; quest'ultimo strumento, come si è osservato, risulta apprezzabile specie nella misura in cui consente di evitare l'esecuzione in Italia di tributi la cui natura sia palesemente incompatibile con i nostri valori giuridici e si risolvano in prelievi forzosi. Ciò non toglie, tuttavia, che la **soluzione più consona** per le problematiche in questione rimanga pur sempre quella, già menzionata, **dell'assunzione di dirette iniziative pattizie a livello bilaterale o plurilaterale internazionale**[3].

(2) La dottrina, in proposito, osserva che per gli Stati il tributo è visto come un importante strumento di politica finanziaria. Dunque, sussiste, per gli Stati, un problema di scelta degli strumenti e delle modalità per tutelare adeguatamente le proprie esigenze di politica finanziaria, non disgiuntamente dalle esigenze di rispetto dei canoni di giustizia ed equità fiscale. Per le imprese, viceversa, il tributo rappresenta un fattore produttivo di notevole incidenza: da ciò deriva evidentemente la necessità economica di razionalizzare i propri obblighi d'imposta, scegliendo i Paesi più adatti per l'allocazione delle proprie attività produttive e sviluppando le più adeguate soluzioni giuridico-fiscali. Per un'approfondita analisi delle metodologie di scelta dei criteri di collegamento dei tributi con il territorio in relazione ai risvolti economici, finanziari e produttivi che tali scelte inevitabilmente comportano, si confronti, in particolare, lo studio di GARBARINO, *Di alcuni principi che informano le norme interne in materia di tassazione del reddito prodotto su base internazionale*, in Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze, 1989, I, p. 44 ss.

(3) La dottrina, peraltro, osserva che la collaborazione internazionale se è già di per sé scarsa allorquando si tratti di procedere alla mera notifica degli atti tributari dei Paesi terzi, diviene praticamente nulla allorquando si tratti di riscossione di debiti d'imposta. In questa prospettiva

1.3. L'estensione ultra-territoriale del potere impositivo quale causa di conflitti tra pretese unilaterali

In materia fiscale, la sovranità dello Stato si manifesta secondo una **dimensione interna**, caratterizzante una potestà tributaria originaria ed astrattamente illimitata, e una **dimensione esterna**, che attiene alle modalità con cui lo Stato si interfaccia con la Comunità internazionale e che, come abbiamo avuto modo di osservare, si estrinseca attraverso una reciproca delimitazione dei rispettivi ordinamenti tributari.

La **dottrina tradizionale** privilegiando una dimensione puramente interna della potestà tributaria aveva finito con lo sviluppare una concezione territoriale del tributo che presupponeva una sovranità fiscale geograficamente delimitata.

Il principio della territorialità dell'imposizione derivava, quindi, dalla limitazione territoriale della sovranità generale. Una tale concezione conseguiva anche dal particolare tipo di imposizione reale che colpiva determinati cespiti localizzabili entro i limiti tracciati dai confini dello Stato. In un simile contesto, **non veniva preso in considerazione il particolare legame personale che i singoli avevano con lo Stato**. In altri termini, non veniva operata alcuna distinzione tra soggetti residenti e soggetti non residenti, mentre assumeva rilevanza la circostanza che il presupposto materiale si fosse realizzato nell'ambito del territorio dello Stato.

Si elaborò conseguentemente la **teoria dell'efficacia della norma tributaria** nello spazio relativa, cioè, alla determinazione dello spazio territoriale entro cui la legge fiscale ha effetto ossia entro il cui ambito può essere esercitata la potestà tributaria.

La dottrina[4] successivamente, con l'introduzione di imposte di tipo

---

si osserva che le motivazioni in base alle quali gli Stati stranieri rifiutano la loro collaborazione alla realizzazione dell'obbligazione tributaria straniera nel proprio territorio, sono sostanzialmente legate ai principi di esclusività delle norme di diritto pubblico dei singoli Stati e all'impossibilità di richiamare le norme di diritto tributario straniero nell'ambito del diritto interno. Dal punto di vista pratico, dunque, si sottolinea come gli Stati siano pressoché impotenti a veder realizzato il proprio credito allorquando il soggetto passivo d'imposta sia al di fuori dei confini nazionali e non possieda, all'interno dello Stato creditore, alcun bene su cui soddisfare la pretesa impositiva.

(4) Cfr. BERLIRI, *Corso istituzionale di diritto tributario*, Milano, 1980, p. 103; GIANNINI, *Istituzioni di diritto tributario*, Milano, 1968, p. 39.

personali, individuò nel territorio un'importante fattore discriminante tra l'efficacia della norma tributaria e l'ampiezza della fattispecie impositiva oltre i limiti territoriali dello Stato. Si è soliti parlare, al riguardo, anche di ***"estensione"* della legge nello spazio**, nel cui ambito sono determinati i criteri di collegamento, di natura sia reale che personale, posti a fondamento della pretesa impositiva.

La norma tributaria può assumere, in tal senso, una **dimensione ultra-territoriale** prevedendo la tassazione di fattispecie impositive che si siano realizzate all'estero, rimanendo quanto ad efficacia perfettamente territoriale.

Non si devono confondere, quindi, i **due concetti**, in quanto **il primo, relativo all'efficacia della norma tributaria**, attiene all'esercizio della potestà impositiva e quindi alla concreta applicazione della norma tributaria stessa, mentre **il secondo, concernente l'estensione della norma tributaria**, riguarda l'oggetto della norma e quindi l'ambito oggettivo di configurazione della pretesa impositiva, ossia il *"come"* una determinata fattispecie impositiva, anche con elementi di estraneità, possa essere regolata da una norma interna.

La dimensione ultra-territoriale, quindi, attiene astrattamente alla **pretesa tributaria** e quindi alla **dimensione legislativa della potestà impositiva**, mentre **non riguarda la sua efficacia** che concerne, invece, la concreta e/o potenziale possibilità di applicare la norma fiscale stessa. La potestà impositiva viene spesso confusa, da parte della dottrina anche più autorevole, con la mera attività di accertamento dell'imposta e, in quanto tale, limitata dall'operare del principio dell'efficacia territoriale della norma fiscale.

In realtà, si tratta di un concetto assai più complesso che coinvolge inevitabilmente anche il momento legislativo, ossia la fase normativa di costruzione della fattispecie tributaria e di legittimazione della pretesa impositiva che ben può travalicare i confini territoriali dello Stato.

La potestà impositiva, ovviamente, si perfeziona attraverso un secondo momento che è quello del concreto esercizio del potere autoritativo di accertamento e, quindi, di effettiva applicazione della norma tributaria stessa. **La potestà impositiva, dunque, riassume in sé entrambe le dimensioni, quella territoriale, connessa al concetto di efficacia della norma tributaria nello spazio, e quella ultra-territoriale, relativa**

portata della pretesa impositiva che attiene alla definizione stessa di fattispecie impositiva. Quest'ultima, come, abbiamo osservato può essere caratterizzata da elementi di estraneità che consentono, una volta individuato un valido **criterio di collegamento** di legittimare la pretesa impositiva anche con riferimento a fattispecie realizzatesi in tutto o in parte al di fuori del territorio dello Stato.

Per altro verso, il **sistema impositivo "personale"** o della "*world wide taxation*" (o *"residence taxation"*)(5), in base al quale uno Stato assoggetta a tassazione il reddito dei propri residenti ovunque prodotto attraverso la predisposizione di norme a portata appunto ultra-territoriale, **rappresenta la naturale evoluzione del sistema impositivo a base territoriale**, che presuppone, invece, la tassazione dei redditi localizzati entro i confini territoriali prodotti sia da soggetti residenti che non residenti. Il sistema impositivo "personale" è anche definito globale per distinguerlo proprio dal sistema impositivo "territoriale" e per richiamare i concetti espressi con i termini "capacità contributiva globale" e "utile mondiale".

Esiste anche un **terzo principio** che è quello della **cittadinanza**, in base al quale i cittadini, ovunque residenti, sono tassati sul loro reddito mondiale (adottato ad esempio dagli Stati Uniti e dall'Eritrea).

L'affermarsi del sistema impositivo "personale" è strettamente connesso al principio di "***economic allegiance***" che fu elaborato proprio per superare la teoria pura della territorialità. Tale principio non abbandona, anzi presuppone, l'esistenza di elementi reali. In sostanza, l'"*economic allegiance*" si fonda sul rapporto dialettico tra elementi reali ed elementi personali e trova espressione in quelle norme interne degli ordinamenti statuali che adottano criteri di collegamento personali e reali (c.d. "***jurisdiction rules***").

Assume, quindi, particolare evidenza la definizione data con riferimento ai principali criteri di collegamento che designano la particolare relazione personale e/o reale con un determinato ordinamento statale. Il criterio di collegamento di natura personale (c.d. "***domiciliary jurisdiction***"), fondato sul concetto di residenza, svolge la propria funzione

(5) Tale principio trae origine nel *Report of Double taxation submitted to the Financial Committee, Economic and Financial Commission by Professors Bruins Einaudi, Seligman and Stamp*, in Società delle Nazioni, Doc. E.F.S., 73 F. 19, 1923.