



Università
Ca' Foscari
Venezia

**Corso di Laurea Magistrale
in Amministrazione, finanza e controllo**

Tesi di Laurea

**La residenza fiscale
delle persone fisiche**

Relatore

Ch. Prof. Ernesto Marco Bagarotto

Correlatore

Ch. Prof. Maurizio Interdonato

Laureando

Marco Comelato

Matricola: 852862

Anno accademico

2018/2019

*Alla mia famiglia,
che ha reso possibile tutto ciò.*

INDICE

INTRODUZIONE	7
CAPITOLO I - IL PRINCIPIO DI TERRITORIALITÀ INTERNAZIONALE	11
1.1 Le fonti del diritto internazionale tributario e il loro rapporto con le fonti del diritto interno	11
<i>1.1.1 Le fonti del diritto comunitario e il loro rapporto con le fonti del diritto interno</i>	<i>18</i>
1.2 Il principio di territorialità: origine, evoluzione, contenuto e implicazioni	23
1.3 Soluzioni ai limiti internazionali legati al principio di territorialità: la cooperazione internazionale	30
CAPITOLO II - LA RESIDENZA FISCALE DELLE PERSONE FISICHE NELL'ORDINAMENTO ITALIANO	37
2.1 Premessa	37
2.2 La residenza fiscale nella Costituzione	45
2.3 L'iscrizione all'anagrafe della popolazione residente	46
2.4 Il domicilio e la residenza ai sensi del Codice civile	54
2.5 I requisiti di natura temporale e territoriale.....	64
2.6 Trasferimento di residenza all'estero	67
<i>2.6.1 Trasferimento della residenza come effetto della tax competition</i>	<i>79</i>
CAPITOLO III - LA RESIDENZA FISCALE DELLE PERSONE FISICHE NEL DIRITTO COMPARATO	87
3.1 Premessa	87
3.2 La residenza fiscale nel diritto inglese.....	87
3.3 La residenza fiscale nel diritto statunitense	104
3.4 La residenza fiscale nel diritto francese	120
CAPITOLO IV - LA RESIDENZA FISCALE DELLE PERSONE FISICHE NEL DIRITTO CONVENZIONALE	125

4.1 Premessa	125
4.2 I trattati fiscali contro le doppie imposizioni	126
4.2.1 <i>In generale</i>	126
4.2.2 <i>Modello OCSE di Convenzione contro le doppie imposizioni e relativo Commentario</i>	130
4.2.3 <i>Ambito di applicazione dei trattati</i>	131
4.2.4 <i>Eliminazione delle doppie imposizioni secondo i trattati</i>	135
4.3 Il concetto di residenza fiscale delle persone fisiche nelle convenzioni contro le doppie imposizioni	138
4.4 Un caso di corretta applicazione della norma convenzionale al fine di dirimere un conflitto di residenza	149
CONCLUSIONI	153
BIBLIOGRAFIA	159
SITOGRAFIA	166

INTRODUZIONE

Il processo di globalizzazione che si è innescato all'inizio del secolo scorso e che negli ultimi anni si è manifestato con maggior intensità ha reso il mondo un luogo dinamico, in cui i termini “*scambio*”, “*spostamento*” “*mobilitazione*” e “*integrazione*” hanno assunto un ruolo centrale. Gli effetti di un cambiamento di tale portata si sono inevitabilmente riversati sull'economia e sulle legislazioni fiscali dei diversi Paesi, i cui confini si sono a poco a poco affievoliti, permettendo così a capitali e persone di “*internazionalizzarsi*”. Il processo di internazionalizzazione instauratosi ha conseguentemente indotto le diverse Amministrazioni finanziarie, in particolare quelle dei Paesi industrializzati, a rivedere la normativa fiscale e ad adattarla al nuovo contesto. In altri termini, se inizialmente la tassazione delle persone fisiche era radicata sul principio di territorialità, quale estrinsecazione del concetto di sovranità, l'aumento delle relazioni inter-nazionali, ovvero delle fattispecie reddituali caratterizzate da elementi di estraneità, ha spinto il legislatore ad introdurre il *worldwide taxation principle* e criteri di collegamento personali ai fini impositivi, quali la cittadinanza e, in modo più marcato, la residenza.

Il presente lavoro, dunque, si propone di individuare le norme che regolano la residenza fiscale delle persone fisiche in Italia, in alcuni ordinamenti stranieri e in ambito convenzionale, con particolare interesse, tuttavia, per la disciplina nazionale. L'obiettivo è quello di evidenziare le criticità e di valutare l'adeguatezza dell'impianto normativo vigente rispetto alle dinamiche attuali.

Il capitolo introduttivo è incentrato sul principio di territorialità, per il quale, considerata la sua derivazione dalla norma consuetudinaria internazionale per antonomasia (sovranità territoriale), si è dapprima dedicato un paragrafo alle fonti del diritto internazionale e comunitario di carattere tributario e al loro rapporto con le fonti del diritto interno. Suddetto capitolo si chiude con la cooperazione internazionale, quale soluzione ai limiti internazionali che scaturiscono dal principio di territorialità.

Il nocciolo del tema viene trattato, invece, a partire dal secondo capitolo, nel quale si affronta la residenza fiscale delle persone fisiche nell'ordinamento italiano. Dopo aver individuato le norme costituzionali da cui discende la scelta del legislatore di

fondare il sistema tributario sulla residenza piuttosto che sul criterio alternativo della cittadinanza, vengono ampiamente descritte le fattispecie costitutive della residenza fiscale in Italia, illustrando per ognuna di esse le posizioni di dottrina, giurisprudenza e, dove necessario, dell'Amministrazione finanziaria. Infine, sempre con riferimento all'ordinamento italiano, l'attenzione viene rivolta su un tema molto delicato, vale a dire il trasferimento della residenza fiscale all'estero, in particolare nei Paesi a fiscalità privilegiata, altrimenti detti "*paradisi fiscali*" (comma 2-bis, art. 2, TUIR). In linea di massima, ciò che spinge il contribuente a trasferire la residenza fiscale in un altro Stato è l'oppressione del sistema tributario nazionale e, per l'appunto, la presenza in taluni Paesi di livelli di tassazione più bassi. Se per i Paesi *tax haven* la fissazione di basse aliquote fiscali è una conseguenza fisiologica delle ridotte dimensioni del loro territorio¹, per gli altri Stati costituisce una misura volta specificamente ad attirare nuovi contribuenti e quindi nuova materia imponibile. In generale, le misure messe in atto dagli Stati per accaparrarsi ulteriore ricchezza, ossia per convincere contribuenti di altri Paesi a trasferire la residenza fiscale nel loro territorio, costituiscono una manifestazione della cosiddetta *tax competition* (o concorrenza fiscale). Per tale ragione, si è voluto parlare anche del trasferimento della residenza come effetto della concorrenza fiscale tra Stati, evidenziando i principali provvedimenti che il legislatore italiano ha adottato in questo senso.

In seguito, l'analisi si sposta sulla disciplina della residenza fiscale vigente in alcuni ordinamenti stranieri, ossia nel diritto inglese, statunitense e francese. L'intento è quello di rendere conto della diversità e della moltitudine di situazioni che possono determinare l'acquisizione dello *status* di residente e della conseguente facilità con cui possono sorgere sovrapposizioni tra le potestà impositive dei vari Stati. In un contesto economico dinamico e mutevole come quello attuale, il problema della doppia o plurima residenza ha assunto il carattere dell'ordinarietà. Per evitare che una persona si trovi ad avere un obbligo tributario pieno in più Paesi, si applicano le convenzioni bilaterali contro le doppie imposizioni, cui è stato dedicato l'ultimo capitolo della presente trattazione. In particolare, la norma convenzionale di riferimento è l'art. 4 dei trattati stipulati secondo il Modello OCSE, in cui sono

¹ Come precisato nel cap. 2, avendo ridotte dimensioni territoriali, i Paesi a fiscalità privilegiata o nulla non necessitano di ingenti risorse per finanziare la spesa pubblica. Di conseguenza, tali Stati o territori possono fissare basse aliquote fiscali.

contenute le cosiddette *tie-breaker rules*, ossia un insieme di regole che gli Stati contraenti sono tenuti a rispettare per dirimere le situazioni di doppia residenza di una persona fisica. Un caso di corretta applicazione delle norme convenzionali viene infine discusso allo scopo di agevolare la comprensione del tema.

CAPITOLO I - IL PRINCIPIO DI TERRITORIALITÀ INTERNAZIONALE

1.1 Le fonti del diritto internazionale tributario e il loro rapporto con le fonti del diritto interno

Prima di procedere alla definizione del principio di territorialità, risulta doveroso enunciare le fonti del diritto internazionale tributario, ossia del complesso di norme di carattere internazionale che disciplinano l'esercizio della potestà tributaria dei singoli Stati². Si tratta di norme di rango sovranazionale che ogni Stato è tenuto a rispettare e ad integrare con i dettami del corpus normativo interno. Tali norme talvolta richiedono un procedimento di ratifica, mentre altre volte sono automaticamente riconosciute come legge dello Stato.

Le fonti del diritto internazionale tributario corrispondono a quelle del diritto internazionale in senso lato e sono elencate all'art. 38 dello statuto della Corte Internazionale di Giustizia delle Comunità Europee. In ordine di importanza figurano le consuetudini internazionali, i principi generali di diritto riconosciuti dalle Nazioni civili e le Convenzioni internazionali. Scendendo nel dettaglio, le prime due tipologie sono vincolanti per la totalità degli Stati della comunità internazionale, mentre le fonti di carattere convenzionale sono obbligatorie solo per gli Stati contraenti. Inoltre, nello stesso articolo, alla lett. d) sono menzionate "*le decisioni giudiziarie e la dottrina degli autori più autorevoli delle varie nazioni, come mezzi ausiliari per determinare le norme giuridiche*". Tuttavia, non si tratta di vere e proprie fonti del diritto internazionale, ma di semplici mezzi di conoscenza, che costituiscono un ausilio nell'interpretazione del testo delle norme di legge.

Dovendo esplicitare le diverse fonti, la consuetudine rappresenta la fonte suprema del diritto internazionale, alla quale l'ordinamento giuridico italiano si adatta automaticamente, senza l'obbligo di ratifica da parte del Presidente della

² TOSI L. e BAGGIO R., *Lineamenti di diritto tributario internazionale*, Milano, 2016, p. 1. Il diritto internazionale tributario si differenzia dal diritto tributario internazionale per la natura della fonte: il primo è il complesso di norme che regolano l'esercizio della potestà tributaria dei singoli Stati, mentre il secondo è l'insieme di norme interne che disciplinano il trattamento fiscale delle fattispecie che travalicano i confini.

Repubblica³. Oltre a quest'ultimo aspetto, si differenzia dalle Convenzioni perché si tratta di una fonte priva di fondamento scritto, che si configura come la "*prova di una pratica generale accettata come diritto*"⁴.

Gli elementi che permettono di individuare una consuetudine sono due:

- a) la *repetitio facti*;
- b) l'*opinio iuris ac necessitatis*.

In altri termini, la consuetudine è il frutto di un comportamento tenuto ininterrottamente nel tempo (*repetitio facti*) e della consapevolezza che sia giuridicamente obbligatorio conformarsi a tale comportamento (*opinio iuris ac necessitatis*). Quest'ultimo elemento è di complessa identificazione, ma permette di distinguere la consuetudine da comportamenti ugualmente ripetuti nel tempo che, tuttavia, sono dovuti, ad esempio, a mere ragioni di cortesia tra Stati e che in quanto tali non possono essere ritenute norme di diritto internazionale⁵.

Per l'accertamento di una norma consuetudinaria non occorre che sia seguita da tutti gli Stati, ma dalla maggior parte di essi. Inoltre, la conferma dell'esistenza della consuetudine può essere dedotta persino dalla condotta dello Stato che l'ha violata, ossia quando questo, ad esempio, nega i fatti che gli vengono contestati⁶.

Una parte rilevante della dottrina sostiene l'inesistenza di norme consuetudinarie internazionali in ambito tributario, in quanto ritiene che la materia della tassazione sia di competenza esclusiva dello Stato e che debba quindi essere regolata da una fonte autoritativa che non sia condizionata da comportamenti ripetuti nel tempo. D'altro canto, c'è un'autorevole corrente di pensiero che invece la pensa al contrario, sostenendo la tesi dell'esistenza di norme consuetudinarie di carattere tributario. Accanto alle norme fiscali che sembrano rispondere ai requisiti delle consuetudini internazionali, ce ne sono delle altre che sono ancora oggi oggetto di dibattito. Tra le consuetudini di carattere tributario più rilevanti vi è quella secondo cui "*uno Stato è legittimato a tassare un determinato soggetto solo in presenza di un collegamento sufficiente o ragionevole col suo territorio*". Da suddetta disposizione si evince che l'esercizio della potestà tributaria di uno Stato dipende dalla sussistenza

³ V. art. 10 della Costituzione Italiana, ai sensi del quale "*l'ordinamento giuridico italiano si conforma alle norme del diritto internazionale generalmente riconosciute*".

⁴ Statuto della Corte Internazionale di Giustizia del 26 giugno 1945, art. 38.

⁵ TOSI L. e BAGGIO R., *Lineamenti di diritto tributario internazionale*, Milano, 2016, p. 2.

⁶ BAGGIO R., *Il principio di territorialità ed i limiti alla potestà tributaria*, Milano, 2009, p. 50.

di un vincolo, qual è il collegamento “*ragionevole o sufficiente*” con lo spazio territoriale dello Stato medesimo. In particolare, tale norma risulta essere un corollario del cosiddetto principio di sovranità territoriale, le cui caratteristiche saranno esaminate nel prossimo paragrafo.

Sono state inoltre riconosciute come norme consuetudinarie in materia tributaria quella relativa al divieto per uno Stato di tassare un altro Stato che abbia redditi o compia atti assoggettabili a tassazione nel suo territorio⁷ e quella sull’immunità fiscale degli agenti e dei rappresentanti diplomatici e consolari nell’esercizio delle proprie funzioni⁸.

Circa il rapporto delle consuetudini con il diritto interno, la Corte costituzionale ha da sempre identificato le “*norme di diritto internazionale generalmente riconosciute*” di cui all’art. 10 della Costituzione nelle norme consuetudinarie e nei principi di diritto riconosciuti dalle Nazioni civili (lett. a) e b) dell’art. 10 dello Statuto della Corte Internazionale di Giustizia), tant’è che in caso di eventuale contrasto tra una legge fiscale interna e una norma di diritto internazionale generale, la prima è da considerarsi costituzionalmente illegittima. Per quanto riguarda invece l’ipotesi di conflitto tra norme costituzionali e norme di diritto consuetudinario, la Corte costituzionale, con la sentenza 18 giugno 1979, n. 48, ha sancito che bisogna distinguere due casi: quello in cui la norma di diritto internazionale generale si sia affermata precedentemente rispetto all’entrata in vigore della Costituzione repubblicana e quello in cui la norma internazionale sia venuta ad esistenza in un momento successivo. Nel primo caso prevale la norma internazionale, mentre nel secondo caso predomina il precetto costituzionale⁹.

⁷ FOCARELLI C., *Lezioni di diritto internazionale. Prassi*, Padova, 2008, p. 82. Si tratta di una consuetudine riconosciuta espressamente dalla Corte di Cassazione con la sentenza n. 11788 del 5 novembre 1991 riguardante il caso “*Sovrano militare Ordine di Malta c. Amministrazione delle finanze dello Stato*”.

⁸ TOSI L. e BAGGIO R., *Lineamenti di diritto tributario internazionale*, Milano, 2016, p. 5; PISTONE P., *Diritto tributario internazionale*, Torino, 2017, p. 16. Nonostante questa sia la norma consuetudinaria più dibattuta, è attualmente regolata dalle Convenzioni di Vienna, stipulate negli anni ‘60 del Novecento e ratificate anche dall’Italia, aventi ad oggetto le relazioni diplomatiche e le relazioni consolari e i relativi aspetti fiscali. È stata inoltre confermata dall’art. 28 delle convenzioni bilaterali contro le doppie imposizioni, che si ispirano al modello di Convenzione OCSE.

⁹ Cass., 18 giugno 1979, n. 48 (Caso *Russel*): “*Occorre comunque affermare, più in generale, per quanto attiene alle norme di diritto internazionale generalmente riconosciute che venissero ad esistenza dopo l’entrata in vigore della Costituzione, che il meccanismo di adeguamento automatico previsto dall’art. 10 Cost. non potrà in alcun modo consentire la violazione dei principi fondamentali del nostro ordinamento costituzionale, operando in un sistema costituzionale che ha i suoi cardini nella sovranità popolare e nella rigidità della Costituzione*”. Sul punto v.

Le Convenzioni internazionali¹⁰ costituiscono la fonte del diritto più rilevante per quanto concerne la materia tributaria nel panorama internazionale. Tra queste spiccano sicuramente le Convenzioni che contrastano la doppia imposizione, ma non vanno comunque trascurate quelle che disciplinano la mutua assistenza e quelle che regolano la cooperazione tra Stati nella fase delle indagini e l'assistenza in materia di riscossione.

Il motivo per cui il diritto convenzionale rappresenta l'espressione della maggior parte della materia fiscale a livello internazionale è da ricondurre agli effetti del processo di globalizzazione, che negli ultimi trent'anni si sono particolarmente accentuati. Infatti, già dal primo Dopoguerra, l'incremento degli scambi commerciali tra le diverse Nazioni conseguenti alla collocazione di attività all'estero, nonché l'aumento degli spostamenti delle persone da uno Stato all'altro, aveva determinato l'insorgenza di redditi di pertinenza di soggetti non residenti nello Stato della fonte e di redditi, come quelli prodotti dall'attività d'impresa, formati nell'ambito di più Stati. Tuttavia, i vantaggi economici generati dalla crescente integrazione internazionale venivano erosi a poco a poco dalla progressiva adozione del *worldwide taxation principle* da parte degli ordinamenti dei vari Paesi, per cui i residenti di uno Stato erano tassati sia sui redditi prodotti nel territorio, sia su quelli prodotti all'estero. Perciò, onde evitare fenomeni di doppia imposizione e quindi un rallentamento generalizzato dello sviluppo economico, i legislatori nazionali iniziarono a stipulare Convenzioni contro le doppie imposizioni¹¹.

In linea generale, quando si parla di trattati internazionali, si fa riferimento ad accordi scritti, stipulati a livello diplomatico da due o più Stati, finalizzati a regolare questioni di comune interesse. Il procedimento di formazione di tali accordi è disciplinato dalla Convenzione di Vienna del 1969¹² ed è articolato in quattro fasi:

1. negoziazione, durante la quale gli Stati interessati, rappresentati dalle rispettive delegazioni, a seguito di una valutazione delle ragioni di

http://www.gazzettaufficiale.it/atto/corte_costituzionale/caricaDettaglioAtto/originario?atto.dataPubblicazioneGazzetta=1979-06-27&atto.codiceRedazionale=079C0048.

¹⁰ In merito alle tipologie di convenzioni, si distinguono le convenzioni speciali, intercorrenti tra due soggetti di diritto internazionale e le convenzioni generali, a cui partecipano più di due soggetti.

¹¹ UCKMAR V., *Diritto tributario internazionale. Manuale*, Padova, 2009, pp. XX e ss.; SACCHETTO C., *Principi di diritto tributario europeo e internazionale*, Torino, 2016, pp. 83 e ss.

¹² Trattasi della Convenzione sul diritto dei trattati del 23 maggio 1969, ratificata in Italia con la legge 12 febbraio 1974, n. 112, ed entrata in vigore in data 27 gennaio 1980.

- opportunità politica ed economica, cercano di raggiungere un'intesa sul testo della convenzione;
2. autenticazione del testo sul quale è stato raggiunto l'accordo. L'autenticazione si concreta con la parafatura, ossia tramite l'apposizione delle iniziali dei Capi delegazione in calce al trattato. Tale operazione non comporta ancora l'approvazione della convenzione, perciò le parti non sono obbligate a rispettarla. In Italia, a seguito della parafatura, il testo viene firmato dal ministro dell'Economia e delle Finanze.
 3. ratifica del testo da parte dell'autorità competente degli Stati contraenti. Si tratta di un provvedimento con cui si dichiara la volontà di osservare in buona fede il testo della convenzione. Nell'ordinamento italiano, in base all'art. 87, comma 8, della Costituzione, l'organo competente alla ratifica dei trattati internazionali è il Presidente della Repubblica, il quale, nei casi previsti dall'art. 80 della Costituzione, deve dapprima ottenere l'autorizzazione delle Camere¹³. Con la legge di ratifica, la convenzione entra a far parte dell'ordinamento interno;
 4. scambio o deposito delle ratifiche: la convenzione entra in vigore attraverso lo scambio degli strumenti di ratifica, nel caso specifico degli accordi bilaterali¹⁴, ovvero mediante il loro deposito presso il Governo di uno degli Stati contraenti o presso il Segretariato di un'organizzazione internazionale.

Con la procedura di recepimento della convenzione, la potestà normativa degli Stati firmatari subisce un ridimensionamento, in quanto, per evitare di rompere l'accordo, dovranno legiferare in osservanza delle disposizioni contenute nella convenzione medesima.

Il fatto che ciascuno Stato partecipante all'accordo non possa promulgare unilateralmente norme in contrapposizione con le disposizioni previste dal testo della convenzione è dovuto all'acquisizione da parte del diritto convenzionale di una

¹³ L'art. 80 della Costituzione recita: *"Le Camere autorizzano con legge la ratifica dei trattati internazionali che sono di natura politica, o prevedono arbitrati o regolamenti giudiziari, o importano variazioni del territorio od oneri alle finanze o modificazioni di leggi"*. Ad esempio, per le convenzioni bilaterali contro le doppie imposizioni, il Presidente della Repubblica può procedere alla loro ratifica solo previa autorizzazione delle Camere, a causa della modifica che apportano all'ordinamento tributario interno.

¹⁴ In tal caso, la conferma dell'avvenuto scambio degli strumenti di ratifica è resa nota mediante la pubblicazione in Gazzetta Ufficiale. Così in <http://www.finanze.gov.it/opencms/it/fiscalita-comunitaria-e-internazionale/convenzioni-e-accordi/convenzioni-per-evitare-le-doppie-imposizioni/>.

posizione di superiorità/specialità rispetto alle disposizioni di diritto interno con esso contrastanti. Ciò significa che una legge successiva di carattere generale non potrà derogare la legge speciale, ossia il trattato. Il rapporto tra la fonte convenzionale e la fonte interna è disciplinato dall'art. 117 della Costituzione, in base al quale lo Stato e le Regioni devono esercitare la loro potestà legislativa *“nel rispetto dei vincoli derivanti dall'ordinamento comunitario e dagli obblighi internazionali”*. Tuttavia, ad avviso della Corte costituzionale, nella gerarchia delle fonti di diritto interno, la superiorità degli accordi internazionali è tale solo rispetto alle norme di rango primario e inferiori, mentre rispetto ai principi costituzionali continuano a mantenere una condizione di subordinazione. Per questo motivo, nell'ipotesi di contrasto tra una norma di natura pattizia e una legge successiva generale, il giudice del caso ha il dovere di rimettere la stessa legge avanti la Corte costituzionale, in quanto unico organo in grado di decretarne l'eventuale incostituzionalità¹⁵. In materia tributaria, la specialità delle norme convenzionali rispetto alla generalità di quelle interne è sancita dall'art. 75 del d.p.R. 29 settembre 1973, n. 600, in base al quale *“nell'applicazione delle disposizioni concernenti le imposte sui redditi, sono fatti salvi gli accordi internazionali resi esecutivi in Italia”*¹⁶. Fermo il principio di prevalenza delle norme speciali sulle norme generali e quindi delle disposizioni di carattere convenzionale sulle norme di rango primario, nella fattispecie tributaria è prevista una deroga all'ordine gerarchico delle fonti di diritto interno: l'art. 169 del TUIR¹⁷ infatti dispone che si applicano le norme interne se risultano essere più favorevoli al contribuente, anche in deroga agli accordi internazionali contro le doppie imposizioni. Si tratta quindi di una norma di favore per il contribuente e di rinuncia per lo Stato. Risulta però doveroso precisare che tale disposizione vale solo per la disciplina sostanziale del TUIR, per cui le norme interne in materia di accertamento o riscossione delle imposte ovvero aventi ad oggetto tributi diversi dalle imposte sui redditi, anche se risultano più favorevoli di quelle di natura convenzionale con esse contrastanti, non possono essere

¹⁵ TOSI L. e BAGGIO R., *Lineamenti di diritto tributario internazionale*, Milano, 2016, p. 16.

¹⁶ ARDITO F., *Le convenzioni contro le doppie imposizioni e il diritto interno*, in TINELLI G. (a cura di), *Commentario al testo unico delle imposte sui redditi*, Padova, 2009, p. 1458.

¹⁷ Il TUIR, acronimo di Testo Unico delle Imposte sui Redditi, designa il d.p.R. 22 dicembre 1986, n. 917.

applicate¹⁸.

Infine, completano il novero delle fonti del diritto internazionale (tributario) i principi generali di diritto riconosciuti dalle Nazioni civili. Si tratta di norme generali che per essere applicabili nell'ordinamento interno devono essere previsti dalla maggioranza degli ordinamenti degli Stati ed essere considerati dagli Stati medesimi come principi applicabili anche sul piano internazionale¹⁹. Secondo la tesi prevalente, tali principi, che nella gerarchia delle fonti del diritto internazionale sono subordinati alle consuetudini e agli accordi, hanno la funzione di supplire la mancanza di norme pattizie o consuetudinarie applicabili al caso concreto²⁰. Alla stregua del diritto consuetudinario, i principi generali di diritto ricoprono una posizione di superiorità rispetto alle norme interne, le quali, in caso di contrasto con i primi, soccombono.

In ultima analisi, occorre ricordare che quando si parla delle fonti di diritto internazionale, non va tralasciato il concetto di *soft law*, che in italiano può essere tradotto con l'espressione di "*diritto mite*". Pur non costituendo una fonte di diritto internazionale ex art. 38 dello Statuto della Corte di Giustizia Europea, la *soft law* rappresenta un importante strumento giuridico che permette di superare la rigidità delle tradizionali procedure di formazione delle fonti internazionali e di fronteggiare con maggior destrezza i rapidi mutamenti che stanno caratterizzando il diritto internazionale. Il cosiddetto diritto mite comprende fondamentalmente un insieme di regole stabilite a livello internazionale a cui gli Stati si adeguano in quanto condivise e approvate. Il più emblematico esempio di *soft law* è rappresentato dall'OCSE²¹, il cui Commentario al Modello di Convenzione contro le doppie imposizioni rappresenta un importante mezzo per l'interpretazione e il perfezionamento degli accordi²².

¹⁸ ARDITO F., *La prevalenza delle norme interne più favorevoli*, in TINELLI G. (a cura di), *Commentario al testo unico delle imposte sui redditi*, Padova, 2009, p. 1459.

¹⁹ SACCHETTO C., *Principi di diritto tributario europeo e internazionale*, Torino, 2016, p. 5.

²⁰ Così in <http://www.treccani.it/enciclopedia/principi-generali-di-diritto-diritto-internazionale/>.

²¹ Acronimo di Organizzazione per la Cooperazione e lo Sviluppo Economico (in inglese *Organisation for Economic Co-operation and Development*). Si tratta di un'organizzazione internazionale con l'obiettivo di promuovere politiche ambientali, sociali ed economiche volte a migliorare il benessere dei cittadini dei Paesi membri. In particolare, sul fronte economico, l'attenzione è rivolta alla tutela del contribuente, molto spesso discriminato e potenzialmente assoggettabile a doppia imposizione, nonché alla lotta all'evasione fiscale internazionale. Così in <http://www.oecd.org/about/>.

²² SACCHETTO C., *Principi di diritto tributario europeo e internazionale*, Torino, 2016, p. 10.

1.1.1 Le fonti del diritto comunitario e il loro rapporto con le fonti del diritto interno

In quanto membri di una comunità sovranazionale più circoscritta rispetto alla comunità internazionale, qual è l'Unione Europea, i cittadini dei Paesi membri dell'Unione, oltre ad osservare i precetti di rango internazionale, devono altresì sottostare alle norme comunitarie, che quindi costituiscono una sottocategoria delle norme internazionali.

Le fonti del diritto comunitario si possono suddividere in tre categorie distinte:

- a) le fonti primarie;
- b) le fonti derivate;
- c) le fonti complementari.

Tra le prime si annoverano le norme convenzionali contenute nei trattati multilaterali che ad oggi costituiscono le fondamenta dell'Unione Europea. A seguito della firma del Trattato di Lisbona, entrato in vigore il 1° dicembre 2009, il nocciolo dell'ordinamento giuridico europeo è rappresentato da:

- il Trattato sul funzionamento dell'Unione Europea (TFUE o Trattato di Roma)²³;
- il Trattato sull'Unione Europea (TUE o Trattato di Maastricht)²⁴.

A differenza del TFUE, che si configura come un Trattato applicativo, il TUE rappresenta il vero e proprio caposaldo dell'ordinamento giuridico europeo. È altresì considerata una fonte primaria del diritto comunitario la Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea²⁵, che ai sensi dell'art. 6 del TUE ha lo stesso valore giuridico dei Trattati istitutivi. Sostanzialmente si tratta di un documento contenente un complesso di diritti e principi fondamentali, fondati sui valori della

²³ Originariamente portava il nome di Trattato costitutivo della Comunità Economica Europea (TCEE) e, assieme al Trattato costitutivo della Comunità Europea dell'Energia Atomica (TCEEA), costituivano i celebri Trattati di Roma, entrati in vigore il 1° gennaio 1958. Dal 1° novembre 1993, con l'entrata in vigore del Trattato di Maastricht, l'iniziale TCEE cambiò il nome in Trattato costitutivo della Comunità Europea (TCE), il quale, a partire dal 1° dicembre 2009, a seguito della firma del Trattato di Lisbona, è diventato definitivamente TFUE.

²⁴ Entrato in vigore il 1° novembre 1993.

²⁵ Trattasi della c.d. Carta di Nizza proclamata in un primo momento a Nizza dal Parlamento, dal Consiglio e dalla Commissione europei il 7 dicembre 2000 e nuovamente proclamata a Strasburgo il 12 dicembre 2007. Così in http://www.treccani.it/enciclopedia/carta-dei-diritti-fondamentali-dell-unione-europea_%28Lessico-del-XXI-Secolo%29/.

dignità, libertà, uguaglianza, cittadinanza, solidarietà e giustizia²⁶.

Nella gerarchia delle fonti comunitarie, subordinate ai Trattati dell'UE, ci sono le fonti derivate, le quali comprendono un ampio spettro di atti giuridici con cui le istituzioni europee esercitano le competenze loro attribuite²⁷. Esse sono elencate all'art. 288 del TFUE e si dividono in:

- i. regolamenti;
- ii. direttive;
- iii. decisioni;
- iv. raccomandazioni e pareri.

Ai sensi del medesimo articolo, *“il regolamento ha portata generale, è obbligatorio in tutti i suoi elementi ed è direttamente applicabile in ciascuno degli Stati membri”*, senza la necessità di attuare procedure di recepimento. La caratteristica della diretta applicabilità contraddistingue i regolamenti dai Trattati e dalle direttive: in Italia, quanto all'incorporazione dei Trattati, si utilizza alternativamente la procedura speciale dell'ordine di esecuzione oppure il procedimento ordinario di ratifica²⁸, mentre le direttive diventano efficaci e vincolanti nei confronti dei cittadini europei solo dopo che gli Stati membri abbiano posto in essere l'apposito provvedimento normativo di recepimento (legge, decreto legge, decreto presidenziale, atto amministrativo).

La direttiva si sostanzia fundamentalmente in un *“comando”* diretto agli Stati dell'Unione. In base al contenuto dell'art. 288 del TFUE *“la direttiva vincola lo Stato membro cui è rivolta per quanto riguarda il risultato da raggiungere, ferma restando la competenza degli organi nazionali in merito alla forma e ai mezzi”*. Dunque, a differenza dei regolamenti, la direttiva non ha portata generale. Inoltre, in linea di principio, come appena detto, le direttive, al pari dei Trattati, non sono direttamente applicabili all'ordinamento nazionale, ma richiedono un provvedimento di ratifica da parte dello Stato membro entro i termini stabiliti dalla direttiva stessa. Tuttavia, la Corte di Giustizia Europea, per evitare che uno Stato possa trarre vantaggio dal mancato recepimento entro la scadenza, ha ampliato il campo della diretta

²⁶ Così in <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/IT/TXT/?uri=LEGISSUM:l33501>.

²⁷ Ex art. 288 del TFUE.

²⁸ Il procedimento ordinario di ratifica prevede l'emanazione di un atto normativo di contenuto identico al trattato.

applicabilità alle direttive che, per l'appunto, non siano state recepite entro il termine, che siano incondizionate e sufficientemente chiare e precise e che pongano in capo ai singoli diritti invocabili in giudizio²⁹ (cosiddette direttive autoesecutive o *self executing*). Occorre però puntualizzare che relativamente a direttive e Trattati l'efficacia diretta può avere solo carattere verticale³⁰.

La decisione, ai sensi dell'art. 288 TFUE, "è *obbligatoria in tutti i suoi elementi*" e "se designa i destinatari è *obbligatoria soltanto nei confronti di questi*". Quindi, al pari delle direttive, le decisioni non hanno portata generale. Inoltre, alla stregua delle direttive e dei Trattati, in caso di mancata applicazione dello Stato, diventano autoesecutive³¹.

Infine, completano la cerchia delle fonti del diritto comunitario le raccomandazioni e i pareri che, differentemente dalle altre fonti, "non sono vincolanti". Tramite le raccomandazioni, le istituzioni europee invitano i destinatari a tenere un certo comportamento, mentre con i pareri esprimono la loro posizione circa una determinata questione o atto³².

Al di sotto delle fonti di diritto derivato si collocano le fonti del diritto complementare, che comprendono la giurisprudenza della Corte di Giustizia dell'Unione Europea, il diritto internazionale e i principi generali del diritto. Si tratta sostanzialmente di fonti non scritte utilizzate dalla Corte di Giustizia qualora il diritto primario o derivato non siano adeguati alla risoluzione di una determinata questione.

Le sentenze della Corte, ai sensi dell'art. 267 del TFUE, forniscono ai giudici nazionali un'interpretazione giuridicamente vincolante del diritto comunitario. Il diritto internazionale costituisce invece il riferimento giuridico della Corte di

²⁹ Per quanto riguarda le direttive, l'efficacia diretta è stata sancita dalla sentenza C. giust. UE, 4 dicembre 1974, *Van Duyn*, Causa C-41/74, mentre per quanto riguarda i Trattati, è stata espressa con la sentenza C. giust. UE, 5 febbraio 1963, *Van Gend en Loos*, Causa C-26/62. Sempre con riferimento ai Trattati, la successiva sentenza C. giust. UE, 19 gennaio 1982, *Becker*, Causa C-8/81, ha negato l'efficacia diretta qualora gli Stati membri abbiano anche un minimo di margine discrezionale nell'attuazione della norma considerata. Così in <http://www.treccani.it/enciclopedia/adattamento-del-diritto-interno-al-diritto-internazionale/>.

³⁰ L'efficacia diretta verticale si differenzia dall'efficacia diretta orizzontale, in quanto la prima si traduce nel rapporto tra i singoli e lo Stato, mentre la seconda si esplica nel rapporto tra singoli. In altre parole, l'efficacia diretta verticale consente a un singolo di far valere una norma europea nei confronti dello Stato, mentre l'efficacia diretta orizzontale consente a un singolo di far valere una norma europea nei confronti di un altro singolo. Così in <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/IT/TXT/?uri=LEGISSUM%3A114547#document1>.

³¹ TOSI L. e BAGGIO R., *Lineamenti di diritto tributario internazionale*, Milano, 2016, p. 19.

³² Così in http://europa.eu/european-union/eu-law/legal-acts_it.

Giustizia per la formazione della sua giurisprudenza. Di contro, i principi generali di diritto sono un prodotto normativo della Corte e sono utilizzati al fine di regolare fattispecie non menzionati dai Trattati³³.

Quanto al rapporto del diritto dell'UE con le fonti interne, la Corte di Giustizia ha ribadito in più occasioni la generale supremazia delle norme europee sulle norme interne degli Stati membri, anche rispetto a quelle di fonte costituzionale³⁴. La Corte ha peraltro definito il primato del diritto europeo come una conseguenza dell'efficacia diretta: nella sentenza 9 marzo 1978, *Simmenthal*, Causa C-106/77, par. 14, la Corte ha stabilito che *"l'applicabilità diretta va intesa nel senso che le norme di diritto comunitario devono esplicitare la pienezza dei loro effetti, in maniera uniforme in tutti gli Stati membri"*, al fine di evitare la vanificazione del processo di integrazione³⁵. Quindi, per una migliore definizione del rapporto tra fonti comunitarie e fonti interne, è opportuno distinguere l'ipotesi di contrasto tra norme comunitarie direttamente applicabili e norme nazionali e quella tra norme comunitarie non direttamente applicabili e norme nazionali.

Per quanto concerne le prime, la Corte di Giustizia ha sancito che esse prevalgono sul diritto interno precedente e successivo, anche di carattere costituzionale³⁶. Tuttavia, la Corte costituzionale italiana ha opposto al primato delle norme UE di efficacia diretta il limite dei principi costituzionali supremi³⁷, che in materia tributaria sono il principio di uguaglianza (art. 3 della Costituzione) e il principio della capacità contributiva (art. 53 della Costituzione).

Relativamente alle norme comunitarie che non godono della diretta applicazione nell'ordinamento statale, vale invece la regola secondo cui la legge interna contrastante deve essere interpretata in modo da renderla conforme a quella comunitaria. Nell'ipotesi in cui l'antinomia tra le due disposizioni non possa essere

³³ Così in <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/IT/TXT/?uri=LEGISSUM%3A114533>.

³⁴ Dapprima con la sentenza C. giust. UE, 11 febbraio 2000, *Kreil*, Causa C-285/98 e successivamente con la sentenza C. giust. UE, 26 febbraio 2013, *Melloni*, Causa C-199/11.

Così in [http://www.treccani.it/enciclopedia/fonti-del-diritto-dell-unione-europea-dir-cost_\(Diritto-on-line\)/](http://www.treccani.it/enciclopedia/fonti-del-diritto-dell-unione-europea-dir-cost_(Diritto-on-line)/).

³⁵ Le norme comunitarie direttamente applicabili, come i regolamenti, sono funzionali al raggiungimento degli obiettivi di integrazione europea tra gli Stati membri e per questo motivo devono prevalere su qualsiasi fonte di diritto interno. Così in [http://www.treccani.it/enciclopedia/fonti-del-diritto-dell-unione-europea-dir-cost_\(Diritto-on-line\)/](http://www.treccani.it/enciclopedia/fonti-del-diritto-dell-unione-europea-dir-cost_(Diritto-on-line)/).

³⁶ TOSI L. e BAGGIO R., *Lineamenti di diritto tributario internazionale*, Milano, 2016, p. 20.

³⁷ Si fa riferimento alla c.d. teoria dei "controlimiti". Così in [http://www.treccani.it/enciclopedia/fonti-del-diritto-dell-unione-europea-dir-cost_\(Diritto-on-line\)/](http://www.treccani.it/enciclopedia/fonti-del-diritto-dell-unione-europea-dir-cost_(Diritto-on-line)/).

risolta con la sola interpretazione, è dovere dello Stato membro formulare una normativa che sia conforme a quella comunitaria. Se lo Stato poi non dovesse adempiere a quest'obbligo, la Corte di Giustizia potrebbe avviare nei suoi confronti una procedura d'infrazione, al fine di far valere la sua responsabilità³⁸.

In materia tributaria le norme comunitarie possono avere una duplice funzione, ossia di armonizzazione e di ravvicinamento delle legislazioni degli Stati membri. L'armonizzazione fiscale non deve essere intesa come l'adeguamento del sistema tributario nazionale ad uno schema impositivo rigido e astratto stabilito a livello europeo, quanto piuttosto come un mezzo per rendere le legislazioni degli Stati membri conformi e affini ad un unico modello tributario³⁹.

Ai sensi dell'art. 113 del TFUE, l'obiettivo del processo di armonizzazione è quello di *"assicurare l'instaurazione ed il funzionamento del mercato interno ("quale spazio senza frontiere, nel quale è assicurata la libera circolazione delle merci, delle persone, dei servizi e dei capitali" ex art. 26, par. 2 del TFUE) ed evitare le distorsioni di concorrenza"*. Inoltre, allo stesso articolo è stabilito che le materie oggetto di armonizzazione sono esclusivamente le legislazioni relative alle imposte sulla cifra d'affari, alle imposte di consumo e alle altre imposte indirette.

Se il TFUE attribuisce all'Unione Europea il compito di armonizzare le legislazioni degli Stati membri in materia di imposizione indiretta, nulla dispone in merito alle imposte dirette, la cui disciplina perciò può essere liberamente stabilita dal legislatore nazionale, nel rispetto, in ogni caso, delle libertà fondamentali e dei precetti comunitari⁴⁰. Tuttavia, sebbene il TFUE non assegni nessuna competenza specifica agli organi comunitari nell'ambito dell'imposizione diretta, il legislatore UE può comunque intervenire allo scopo di ravvicinare le disposizioni legislative degli Stati membri, qualora una tale misura sia necessaria per assicurare l'instaurazione e il corretto funzionamento del mercato comune (art. 115 TFUE). In assenza di azioni di ravvicinamento da parte dell'UE, gli Stati hanno la piena libertà di stabilire la disciplina delle imposte dirette e quindi i criteri d'imposizione sui redditi e sul patrimonio, nonché gli elementi di collegamento personali e reali col territorio e di

³⁸ Così in <http://www.treccani.it/enciclopedia/adattamento-del-diritto-interno-al-diritto-ue/>.

³⁹ COMELLI A., *L'armonizzazione (e il ravvicinamento) fiscale tra lo "spazio unico europeo dell'IVA", la direttiva del Consiglio "contro le pratiche di elusione fiscale" e l'abuso del diritto*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, 4/2018, p. 1401.

⁴⁰ TOSI L. e BAGGIO R., *Lineamenti di diritto tributario internazionale*, Milano, 2016, p. 23.

conseguenza le condizioni al verificarsi delle quali una persona fisica o giuridica perde la propria residenza fiscale⁴¹.

1.2 Il principio di territorialità: origine, evoluzione, contenuto e implicazioni

Il principio di territorialità, nel modo in cui lo si intende oggi, è da ricondurre al principio di sovranità, che trova le sue origini, a detta di molti, nella nascita dello Stato moderno e più precisamente nella pace di Westfalia⁴², che segnò la fine della Guerra dei Trent'anni (1618-1648). Tale evento portò all'inaugurazione di un nuovo ordine internazionale, basato sull'uguaglianza sovrana tra tutti gli Stati, che permise loro di autodefinirsi "*superiorem non recognoscens*"⁴³ e quindi di esercitare la propria sovranità nei confini del territorio nazionale, precludendo qualsiasi forma di ingerenza da parte di altri Stati.

Il principio di territorialità si può considerare un'estrinsecazione del concetto di sovranità⁴⁴, di cui una delle prime definizioni è stata data dal giurista francese Jean Bodin (1530-1596), il quale, nel trattato "*Les livres de la République*" (1576), la descrisse come "*il potere assoluto e perpetuo*" di uno Stato, sovraordinato a tutti i componenti dell'apparato statale e alle stesse leggi. Per Bodin qualsiasi potere è compreso nella sovranità, la quale si realizza promulgando e revocando leggi obbligatorie per tutti. Sulla falsa riga di quanto sosteneva Bodin, la dottrina giuridica contemporanea descrive il potere sovrano come il potere principe all'interno della comunità e, in particolare, come il potere di guidarla e governarla. In altre parole, la sovranità in senso lato va intesa come la capacità giuridica di esercitare la potestà di governo.

Tuttavia, è opportuno precisare che la sovranità *tout court* ben si discosta dal concetto di sovranità territoriale, la quale, invece, rappresentando la più importante norma consuetudinaria internazionale, consiste nel diritto di ciascuno Stato ad esercitare in via generale ed esclusiva il potere di governo nel proprio territorio e parallelamente nel divieto di penetrare e di agire, se non previa autorizzazione, nel

⁴¹ GAFFURI A. M., *La residenza fiscale nel diritto comunitario*, in *Giurisprudenza Italiana*, 11/2009, pp. 2579 e ss.

⁴² PEGORARO L. e RINELLA A., *Sistemi costituzionali comparati. Estratto*, Torino, 2017, p. 169.

⁴³ Dal latino "*che non riconosce alcun superiore*".

⁴⁴ BAGGIO R., *Il principio di territorialità e i limiti alla potestà tributaria*, Milano, 2009, pp. 5-6.

territorio degli altri Stati. A differenza del potere sovrano, che permette al soggetto che lo esercita di trovarsi in una posizione di superiorità in un ordinamento di tipo autoritario, ossia l'ordinamento nazionale, la sovranità territoriale si fonda nel reciproco riconoscimento, da parte di ciascuno Stato, dell'indipendenza degli altri Stati, che sono inseriti in un ordinamento di carattere paritario, qual è l'ordinamento internazionale⁴⁵.

Nel corso del tempo, tuttavia, si è assistito al tramonto dell'assolutezza del concetto di sovranità di cui parlava Bodin nel Cinquecento. Infatti, una serie di limiti nazionali e internazionali ha smorzato il suo carattere universale. Ad esempio, per quanto riguarda l'Italia, l'art. 11 della Costituzione consente, in condizioni di parità con gli altri Stati, limitazioni di sovranità per assicurare la pace e la giustizia tra le Nazioni. A livello internazionale, ciò che ha affievolito l'assolutezza del concetto di sovranità è stato il contatto con l'ordinamento internazionale, affermatosi per gestire quelle situazioni che potrebbero essere oggetto della sovranità di più Stati⁴⁶.

Dovendo distinguere la nozione di potere sovrano dalla cosiddetta sovranità territoriale, ma ancor prima per definire il principio di territorialità, può essere utile richiamare la definizione giuridica di territorio. Nel suo significato più ampio, il territorio indica lo spazio, il luogo in cui una comunità di individui si insedia stabilmente, definendo delle regole volte ad assicurare la pacifica convivenza⁴⁷. Tali regole sono l'espressione dei valori comuni a tutti i soggetti, e quindi degli ideali e dei principi su cui si erge l'intera comunità, che vive nel territorio e con esso si identifica. Da qui è automatico il collegamento con la definizione di Stato, quale ente territoriale indipendente in cui un numero sufficientemente ampio di individui convive stabilmente e dà vita ad un governo che esercita il proprio potere nell'ambito spaziale di competenza, senza alcun condizionamento esterno. In origine il territorio, e quindi il principio di territorialità, era inteso come espressione e limite del potere sovrano, nonché come la "*dichiarazione di esistenza di uno Stato*"⁴⁸. In ambito fiscale la territorialità era vista di conseguenza come un limite alla potestà tributaria dello Stato, legittimato a sottoporre a tassazione solo quei presupposti impositivi che si fossero manifestati all'interno del proprio

⁴⁵ BAGGIO R., *Il principio di territorialità e i limiti alla potestà tributaria*, Milano, 2009, p. 7.

⁴⁶ PISTONE P., *Diritto tributario internazionale*, Torino, 2017, p. 5.

⁴⁷ NICOTRA I. A., *Diritto pubblico e costituzionale*, Torino, 2018, p. 8.

⁴⁸ BAGGIO R., *Il principio di territorialità e i limiti alla potestà tributaria*, Milano, 2009, p. 5.

territorio⁴⁹.

A partire dalla seconda metà del XIX secolo, detto principio si è progressivamente smaterializzato nel suo contenuto, a causa dello slittamento del focus sulla norma giuridica e sulla sua forza regolatrice, comportando la caduta della convinzione secondo cui le leggi nazionali dovessero essere applicate esclusivamente entro i confini del territorio dello Stato. Iniziava così a prendere piede l'idea in base alla quale ciascun cittadino doveva essere retto in ogni luogo dalla propria legge nazionale. Uno dei principali sostenitori della teoria dell'astrazione della norma giuridica dalla dimensione spaziale dello Stato è il noto storico e giurista austriaco Hans Kelsen (1881-1973), il quale, nell'opera "*La dottrina pura del diritto*", ribadiva che "*l'ambito di validità topografica e cronologica della norma giuridica è illimitato*". Storicamente, la svalutazione del principio di territorialità sotto l'aspetto dogmatico coincide con l'inizio del processo di globalizzazione e il sensibile aumento delle fattispecie in tutto o in parte estranee alla sfera di sovranità dello Stato. Tali eventi hanno determinato l'elaborazione di una nuova concezione di collegamento ai fini dell'applicazione della legge tributaria: l'applicazione della norma non doveva limitarsi ai soggetti che realizzavano un presupposto impositivo sul territorio fisico dello Stato, ma doveva estendersi anche a coloro che, sebbene realizzassero presupposti impositivi al di fuori del territorio domestico, appartenevano comunque a quella che poteva definirsi comunità-Stato⁵⁰.

La progressiva svalutazione del principio di territorialità ha spinto la dottrina tributaria contemporanea ad operare una dissociazione dell'aspetto interno del principio rispetto al suo aspetto esterno, il quale a sua volta comprende un significato materiale e uno formale⁵¹.

Il primo profilo, riguardante l'efficacia della norma tributaria nello spazio, fa riferimento al cosiddetto principio di esclusività della legge tributaria, in base al quale la legge tributaria di uno Stato opera in via esclusiva nel territorio di detto

⁴⁹ OLIVETI F., *Lo scambio di informazioni in materia tributaria: analisi generale e recenti sviluppi*, in *Diritto e pratica tributaria internazionale*, 4/2012, p. 1340.

⁵⁰ CORDEIRO GUERRA R., *Diritto tributario internazionale*, Padova, 2016, p. 6; OLIVETI F., *Lo scambio di informazioni in materia tributaria: analisi generale e recenti sviluppi*, in *Diritto e pratica tributaria internazionale*, 4/2012, pp. 1340-1341. Nel corso del tempo la potestà impositiva di uno Stato è passata da essere collegata alle sole cose situate sul suo territorio (in senso stretto), a coinvolgere anche le persone ad esso legate. Da qui il parziale accantonamento del principio di territorialità e la nascita di criteri di collegamento basati su situazioni personali, quali la cittadinanza e la residenza.

⁵¹ BAGGIO R., *Il principio di territorialità e i limiti alla potestà tributaria*, Milano, 2009, p. 10.

Stato e ha efficacia giuridica nei confronti di qualsiasi soggetto, sia esso cittadino o straniero⁵². Spetta poi allo Stato medesimo disporre o meno la limitazione dell'efficacia spaziale di una sua legge: per esempio, nei comuni di Livigno e Campione d'Italia non si applica la normativa IVA. Si tratta dunque di un principio che deriva dalla norma di diritto internazionale generale di sovranità territoriale. L'altra implicazione del principio di esclusività della legge tributaria è che nessuna norma fiscale straniera può, in linea generale, produrre effetti nel territorio dello Stato, salva la previsione in cui tali norme non siano contenute in un accordo internazionale al quale lo Stato vi abbia aderito.

Quanto al profilo esterno del principio di territorialità, esso riguarda invece l'attitudine della legge fiscale ad essere valida ed efficace fuori dal proprio ambito territoriale⁵³. In particolare, tale profilo si traduce da una parte nell'individuazione di limiti interni e internazionali alla potestà normativa tributaria di uno Stato nel disciplinare fattispecie che abbiano elementi di estraneità rispetto al suo territorio (aspetto materiale) e dall'altra parte nell'individuazione di limiti interni e internazionali all'applicazione di una norma tributaria nel territorio di un altro Stato (aspetto formale)⁵⁴.

La potestà legislativa di uno Stato, in conformità con la nozione di sovranità in senso lato, non incontra limiti, a meno che non ci siano disposizioni internazionali o comunitarie contrarie che annullino le leggi interne. In materia tributaria tali norme sono alquanto eccezionali, per cui, relativamente all'aspetto materiale del profilo esterno del principio di territorialità, il legislatore statale ha ampia libertà nell'assoggettare a tassazione fatti o soggetti che presentino elementi di estraneità con il territorio o l'ordinamento dello Stato.

Tuttavia, per quanto riguarda l'aspetto formale, il legislatore non dispone della stessa libertà nell'attività amministrativa di prelievo, la quale invece deve svolgersi in modo esclusivo entro i confini del territorio nazionale.

Ebbene, sulla base di queste considerazioni, lo Stato può promulgare una legge che preveda la tassazione degli stranieri residenti in Italia anche sui redditi prodotti all'estero, ma non può intraprendere un'attività di accertamento e riscossione nel

⁵² TOSI L. e BAGGIO R., *Lineamenti di diritto tributario internazionale*, Milano, 2016, p. 7.

⁵³ BUCCISANO A., *Assistenza amministrativa internazionale dall'accertamento alla riscossione dei tributi*, Bari, 2013, p. 23.

⁵⁴ BAGGIO R., *Il principio di territorialità e i limiti alla potestà tributaria*, Milano, 2009, pp. 10-11.

territorio di un altro Paese senza il consenso di quest'ultimo⁵⁵.

Dopo aver analizzato il percorso evolutivo del principio di territorialità e averne definito il contenuto, si deduce che esso si configura come un precetto immanente che consente a ciascuno Stato di applicare le leggi fiscali previste dall'ordinamento domestico nei confronti di tutti i soggetti aventi un collegamento sufficiente o ragionevole col suo territorio⁵⁶ (*"genuine and reasonable link"*⁵⁷).

Il collegamento col territorio dello Stato è un elemento fondamentale, la cui esistenza determina l'assoggettamento a tassazione degli individui⁵⁸. La dottrina tradizionale si muoveva attorno all'idea che l'assoggettamento alla potestà impositiva di uno Stato *"può avere un duplice fondamento, in corrispondenza con il duplice carattere dello Stato di organizzazione personale e di corporazione territoriale. Da un lato quindi possono essere soggetti passivi d'imposta tutti coloro che appartengono allo Stato in qualità di cittadini [...], dovunque risiedano; dall'altro, tutti coloro, siano cittadini o stranieri, che si trovano in una certa relazione con lo Stato [...], o di carattere personale (domicilio, residenza, soggiorno), o di carattere economico (possesso di beni esistenti nello Stato, partecipazione ad atti o fatti che si compiono nello Stato)"*⁵⁹.

Gli attuali sistemi tributari si fondano sostanzialmente su due tipologie di criteri di collegamento:

- a) criteri soggettivi o personali. In questa categoria rientrano il criterio della residenza (il più diffuso) e il criterio della cittadinanza. Con il primo, i soggetti residenti, siano essi cittadini o stranieri, per i quali si realizza il criterio soggettivo di collegamento, sono normalmente tassati dagli Stati per tutti i redditi ovunque prodotti nel mondo, in base al *worldwide taxation principle*. Al contrario, i soggetti non residenti, per i quali non si realizza il criterio di collegamento soggettivo con lo Stato, sono tassati solamente per i redditi

⁵⁵ TOSI L. e BAGGIO R., *Lineamenti di diritto tributario internazionale*, Milano, 2016, p. 7.

⁵⁶ In base all'aspetto interno del principio di territorialità, ovvero al principio di esclusività della legge tributaria, le leggi fiscali di uno Stato producono i loro effetti in via esclusiva nel territorio di detto Stato. Ad esempio, in Italia, sono oggetto di tassazione, secondo le norme tributarie vigenti nel nostro Paese, non solo i redditi ovunque prodotti dei soggetti residenti, ma anche i redditi prodotti nel territorio dello Stato da soggetti non residenti, il cui collegamento con lo Stato risiede nella fonte del reddito.

⁵⁷ MELIS G., *Trasferimento della residenza fiscale e imposizione sui redditi*, Milano, 2019, p. 5.

⁵⁸ Deve trattarsi di un collegamento effettivo, non fittizio.

⁵⁹ GIANNINI A. D., *I concetti fondamentali del diritto tributario*, Torino, 1956, p. 200.

realizzati nel suo territorio. Il criterio di collegamento basato sulla cittadinanza comporta invece l'assoggettamento ad imposizione fiscale dei cittadini dello Stato, a prescindere dal fatto che soddisfino il collegamento della residenza. Quest'ultimo criterio è tipico di soli due Paesi nel mondo, ossia gli Stati Uniti e l'Eritrea;

- b) criteri oggettivi o reali. Il criterio rappresentativo di tale categoria è quello basato sulla localizzazione della fonte del reddito e comporta la tassazione da parte dello Stato sui redditi prodotti nel territorio dello stesso, indipendentemente dal fatto che sia stato prodotto da uno straniero o da un cittadino residente.

Il criterio oggettivo appena citato è altresì noto con l'espressione di principio di territorialità o principio della fonte, ed in Italia entra in gioco con i soggetti non residenti, per i quali non si realizza il criterio soggettivo di collegamento della residenza adottato dal sistema tributario italiano. Al contrario, per i soggetti fiscalmente residenti opera il criterio di tassazione denominato *worldwide taxation principle*, che prevede la tassazione di tutti i redditi ovunque prodotti nel mondo e sui beni ovunque localizzati⁶⁰.

Il legislatore italiano, al pari di altre giurisdizioni, ha dunque individuato nella residenza il criterio più idoneo per impostare il proprio sistema tributario. La residenza fiscale delineata dal legislatore nazionale, che secondo l'opinione di alcuni risponde alla consuetudine internazionale della sovranità territoriale e secondo altri al principio di nazionalità o di capacità contributiva insito nella Costituzione, prevede la tassazione globale di un soggetto residente e riceve, in materia di imposte sui redditi, una definizione specifica, contenuta negli artt. 2 e 73 del TUIR⁶¹, in cui è piuttosto evidente il riferimento al principio di territorialità⁶². La definizione di residenza contenuta nelle norme di cui sopra non coincide però con quella delineata dal Codice civile, la quale, secondo la dottrina unanime⁶³, in assenza di una disciplina

⁶⁰ FREGNI M. C., *La residenza fiscale delle persone fisiche*, in *Giurisprudenza Italiana*, 11/2009, pp. 2564 e ss.

⁶¹ L'art. 2 del TUIR contiene la definizione di residenza per le persone fisiche, mentre l'art. 73 quella delle persone giuridiche.

⁶² V. cap. 2.

⁶³ MELIS G., *La nozione di residenza fiscale delle persone fisiche nell'ordinamento tributario italiano*, in *Rassegna Tributaria*, 1995, pp. 1074 e ss.; MARINO G., *La residenza nel diritto tributario*, Padova, 1999, pp. 263 e ss.

ad hoc, trova invece applicazione negli altri ambiti del diritto tributario⁶⁴.

Poc'anzi si è detto che l'aspetto interno del principio di territorialità si rifà al principio di esclusività della legge tributaria, in base al quale il sistema fiscale di uno Stato è regolato solo dalla sua legge tributaria. Ciò nonostante, lo Stato italiano ammette talvolta l'applicazione di norme appartenenti ad altri ordinamenti giuridici, più consone a disciplinare fattispecie che presentano elementi di estraneità rispetto al corpus normativo interno. L'ingerenza di norme straniere nell'ordinamento interno costituisce una deroga al principio di sovranità territoriale e l'insieme delle norme interne che richiamano le disposizioni previste dagli ordinamenti stranieri, al fine di disciplinare rapporti e situazioni aventi caratteri di estraneità rispetto all'ordinamento interno, identifica il cosiddetto diritto internazionale privato⁶⁵.

Prima della riforma del diritto internazionale privato, avvenuta con la legge 31 maggio 1995, n. 218, le norme di collisione erano contenute in buona parte nelle cosiddette preleggi al Codice civile ed erano state oggetto di numerose interpretazioni da parte della dottrina tributaristica per capire se potessero essere utilizzate anche in ambito fiscale. Tuttavia, a seguito della riforma, gli articoli delle preleggi, che richiamavano norme straniere per disciplinare rapporti e situazioni con elementi di estraneità rispetto all'ordinamento interno, erano stati abrogati, respingendo così qualsiasi tentativo di ingresso nell'ordinamento medesimo di norme straniere regolanti fattispecie fiscali. In questo modo era stato definito una volta per tutte il divieto di applicare nel territorio dello Stato norme appartenenti ad ordinamenti stranieri in materia fiscale⁶⁶, fatta salva l'eventualità che l'applicazione di norme straniere non fosse prevista da qualche accordo di natura convenzionale.

⁶⁴ FRANSONI G., *La territorialità nel diritto tributario*, Milano, 2004, pp. 357-358.

⁶⁵ BAGGIO R., *Il principio di territorialità e i limiti alla potestà tributaria*, Milano, 2009, p. 22. Si tratta delle c.d. norme di collisione.

⁶⁶ BAGGIO R., *Il principio di territorialità e i limiti alla potestà tributaria*, Milano, 2009, p. 23.

1.3 Soluzioni ai limiti internazionali legati al principio di territorialità: la cooperazione internazionale

Per quanto attiene al profilo esterno del principio di territorialità, e in particolare al suo aspetto formale, l'esercizio della potestà amministrativa tributaria può esplicarsi solo nel territorio dello Stato, con la conseguenza che per svolgere un'attività di accertamento e riscossione in un altro Paese, l'Amministrazione finanziaria deve ottenere il consenso di quest'ultimo. Senza autorizzazione, verrebbe violata la sovranità territoriale del Paese nel quale si è agito, fatto per il quale lo Stato che ha abusato del proprio potere è chiamato a rispondere. Tuttavia, in un sistema economico globalizzato come quello attuale, il divieto riconosciuto a livello internazionale di condurre attività accertative e di prelievo al di fuori del territorio nazionale rappresenta un grande ostacolo per l'Amministrazione finanziaria nel garantire un'efficace attività di contrasto all'evasione fiscale. Perciò, nel corso del tempo, al fine di aggirare questo limite, sono stati messi a punto degli strumenti di natura amministrativa e giurisdizionale che consentono agli Stati di perseguire con maggior destrezza le proprie finalità di natura fiscale all'estero⁶⁷. Si tratta di mezzi di carattere collaborativo che sono disciplinati dagli accordi internazionali contro le doppie imposizioni e, a livello comunitario, da alcuni regolamenti e direttive emessi dall'Unione Europea. Un importante contributo in tema di collaborazione tra le Amministrazioni finanziarie dei diversi Paesi è stato inoltre apportato dalla Convenzione di Strasburgo firmata il 25 gennaio 1988 e ratificata in Italia con la legge 10 febbraio 2005, n. 19. In particolare, tale Convenzione permette ai Paesi firmatari, nel rispetto dei diritti fondamentali dei contribuenti, di sviluppare un'ampia e articolata cooperazione amministrativa per quel che concerne tutte le imposte obbligatorie ad eccezione diritti doganali⁶⁸.

Prima di procedere all'analisi dei diversi livelli di cooperazione tra Stati, risulta necessario svolgere alcune considerazioni per definire meglio l'istituto della collaborazione internazionale. Innanzitutto, secondo l'opinione prevalente, non sembra appropriato parlare di esistenza di una norma consuetudinaria di non collaborazione fiscale tra Stati, perché altrimenti si potrebbe erroneamente credere

⁶⁷ OLIVETI F., *Lo scambio di informazioni in materia tributaria: analisi generale e recenti sviluppi*, in *Diritto e pratica tributaria internazionale*, 4/2012, p. 1338.

⁶⁸ Così in <http://www.coe.int/it/web/conventions/full-list/-/conventions/treaty/127>.

che sia vietata la cooperazione e la mutua assistenza e che gli accordi internazionali costituiscano una deroga a tale presunta consuetudine. Detto ciò, appare più corretto affermare l'inesistenza di un obbligo di collaborazione rispetto all'esistenza di un obbligo di non collaborazione. Inoltre, gli accordi di carattere internazionale stipulati ai fini della collaborazione tra le Amministrazioni finanziarie dei diversi Paesi non devono essere visti solo come dei mezzi funzionali al superamento delle barriere internazionali all'esercizio del potere amministrativo e alla lotta contro gli illeciti fiscali. Infatti, si tratta di strumenti che hanno anche l'importante compito di disciplinare l'esercizio di un'attività che mette a rischio i diritti e gli interessi dei singoli contribuenti. In altre parole, gli accordi internazionali in tema di collaborazione fiscale cercano di conciliare l'interesse degli Stati contraenti all'attività di accertamento e riscossione dei tributi, con gli interessi dei singoli individui, i quali, nella loro posizione di inferiorità, richiedono adeguate tutele contro la discriminazione e la doppia imposizione⁶⁹.

A livello internazionale si distinguono fondamentalmente tre livelli di cooperazione tra Stati. Lo scambio di informazioni rappresenta lo strumento di reciproca assistenza meno penetrante e per questo motivo più diffuso. Lo scambio può avere ad oggetto dati, notizie e documenti che consentano agli Stati di applicare correttamente le leggi fiscali, di risolvere i problemi legati alla doppia residenza o di doppia non residenza e di contrastare in modo deciso il fenomeno dell'evasione fiscale a livello internazionale. Tale strumento trova regolamentazione in quasi tutte le convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni⁷⁰, nella medesima Convenzione di Strasburgo del 1988 sulla reciproca assistenza in materia fiscale, negli accordi finalizzati alla repressione dei reati doganali e su una serie di regolamenti e direttive UE che periodicamente vengono modificati e integrati. Si ricordano il Regolamento 7 ottobre 2010, n. 904 (in materia di IVA), il Regolamento 2 maggio 2012, n. 389 (in materia di accise), il Regolamento 13 marzo 1997, n. 515 (in materia di mutua assistenza tra gli Stati membri e di collaborazione tra questi e la Commissione UE per garantire la corretta applicazione della normativa doganale e agricola), la Direttiva 3 giugno 2003, n. 48 (afferente all'imposizione del reddito da risparmio) e la Direttiva 15 febbraio 2011, n. 16

⁶⁹ TOSI L. e BAGGIO R., *Lineamenti di diritto tributario internazionale*, Milano, 2016, pp. 27-28.

⁷⁰ Tali convenzioni riprendono l'art. 26 del Modello OCSE, in materia di scambio di informazioni.

(relativa all'imposizione sul reddito, sul patrimonio e sui premi assicurativi). Inoltre, per quanto riguarda l'Italia, è previsto anche dalla Convenzione di amicizia e di buon vicinato con San Marino del 31 marzo 1939. In particolare, la direttiva 2011/16/UE è considerata il pilastro portante del meccanismo di scambio di informazioni all'interno dell'Unione⁷¹. Essa si applica a tutte le imposte, ad eccezione dell'IVA e dei dazi doganali, delle accise, purché trattate in altre normative comunitarie o procedure di cooperazione, dei contributi obbligatori previdenziali dovuti al Paese di origine di un individuo, degli oneri dovuti per certificati e altri documenti rilasciati da autorità pubbliche e degli oneri dovuti per servizi di pubblica utilità (ad esempio le bollette). In base a quanto stabilito dall'art. 8 della stessa direttiva, dal 1° gennaio 2014 l'autorità competente di ciascuno Stato membro deve fornire automaticamente all'autorità competente di qualsiasi altro Stato membro le informazioni sui residenti di quest'altro Stato membro, attinenti ai redditi da lavoro dipendente, compensi per dirigenti, assicurazioni sulla vita, pensioni, proprietà e redditi immobiliari. Inoltre, a partire dal 2017 ciascuno Stato membro ha l'obbligo di fornire alla controparte le informazioni sui conti finanziari intestati ai residenti negli altri Stati membri e, solo a partire dal 2018, anche le informazioni in materia di antiriciclaggio⁷².

Esistono tre possibili modalità di scambio: lo scambio su richiesta, lo scambio automatico e lo scambio spontaneo⁷³. Il primo viene richiesto dall'Amministrazione di un Paese e può interessare uno specifico contribuente o delle informazioni dell'Amministrazione finanziaria dell'altro Stato. Il secondo invece non consiste nella formalizzazione di una richiesta da parte di uno Stato, ma trova attuazione grazie ad un accordo stipulato a priori tra le Amministrazioni, che permette la condivisione di determinate tipologie di informazioni in maniera continua. Infine, lo scambio spontaneo non ha luogo né sulla base di una richiesta né sulla base di un accordo, ma avviene semplicemente inviando all'altra Amministrazione informazioni che le possono risultare utili.

Nonostante la maggior parte degli accordi contro le doppie imposizioni regoli lo

⁷¹ MARINO G., *Osservazioni in tema di residenza nel contesto dello scambio automatico di informazioni*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, 1/2018, pp. 1 e ss.

⁷² Così in <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/IT/TXT/?uri=LEGISSUM%3Afi0006>.

⁷³ BUCCISANO A., *Assistenza amministrativa internazionale dall'accertamento alla riscossione dei tributi*, Bari, 2013, pp. 46 e ss.

scambio d'informazioni, essi non specificano tuttavia le forme, le modalità e i tempi dello scambio, a differenza invece dei regolamenti e delle direttive comunitarie, che presentano un apprezzabile grado di dettaglio. Conseguentemente, molto spesso accade che gli Stati, per sopperire a tali carenze, stipulano degli accordi amministrativi che prevedono, tra le altre cose, la possibilità di effettuare dei controlli simultanei presso contribuenti con sede nei rispettivi Stati, ma tra loro collegati⁷⁴.

Il secondo livello di cooperazione internazionale si sviluppa attorno a quegli accordi tra Stati che permettono ai funzionari di un Paese di presenziare alle indagini condotte in un altro Stato dalle autorità di quest'ultimo. Siffatta tipologia di assistenza, oltre ad essere prevista dalla Convenzione di Strasburgo, è regolata anche da alcuni regolamenti e direttive UE⁷⁵, nonché da numerosi accordi di mutua assistenza per la prevenzione, la ricerca e la repressione delle infrazioni doganali.

Infine, completa il novero delle forme di collaborazione in materia tributaria quella avente ad oggetto l'attività di prelievo fiscale. Si tratta della forma di collaborazione più invasiva e proprio per questo motivo la meno impiegata a livello internazionale. Solamente negli ultimi decenni, caratterizzati da una significativa mobilitazione di merci, persone e capitali a livello globale, è stata presa maggiormente in considerazione dagli Stati, sempre più preoccupati del rischio di incorrere in una potenziale riduzione degli incassi erariali di propria competenza. Come le altre due forme di cooperazione, anche questa è regolata dalla Convenzione di Strasburgo, a cui si aggiunge la Direttiva 16 marzo 2010, n. 24⁷⁶. Inoltre, per quanto riguarda l'Italia, è disciplinata anche dalla Convenzione con la Germania del 9 giugno 1938, dall'accordo con San Marino del 31 marzo 1939 e da alcuni trattati contro le doppie imposizioni. Sebbene il contenuto degli accordi di cui sopra non sia omogeneo, si possono distinguere dei tratti comuni, come ad esempio il fatto che i crediti dello Stato richiedente siano considerati alla pari dei crediti dello Stato richiesto (con l'unica differenza che non godono degli eventuali privilegi) e che quest'ultimo, per le operazioni di riscossione, debba utilizzare gli stessi strumenti adottati nel prelievo dei tributi domestici.

⁷⁴ TOSI L. e BAGGIO R., *Lineamenti di diritto tributario internazionale*, Milano, 2016, p. 30.

⁷⁵ Tra questi figurano il Regolamento 7 ottobre 2010, n. 904, il Regolamento 2 maggio 2012, n. 389 e la Direttiva 15 febbraio 2011, n. 16.

⁷⁶ Relativa alla notificazione di atti riguardanti il credito tributario e il suo recupero.

Come già accennato, la forma di cooperazione internazionale in materia di riscossione si è sviluppata solo di recente e proprio per questa ragione è difficile trovare trattati bilaterali contro le doppie imposizioni che regolino tale fattispecie. C'è da dire, tuttavia, che un primo tentativo di convenzionalizzazione a livello internazionale sul tema dell'assistenza alla riscossione dei tributi in terra straniera è avvenuto per mano dell'OCSE verso la metà degli anni '80. A questo poi è seguita nel 2003 l'introduzione, nel Modello OCSE di Convenzione contro la doppia imposizione⁷⁷, dell'art. 27, intitolato "*Assistenza nella riscossione delle imposte*", purtroppo accolto ancora da pochi Stati.

La lotta all'evasione fiscale passa dunque attraverso i livelli di cooperazione internazionale appena analizzati e sebbene numerosi Paesi si siano da sempre contraddistinti per la loro chiusura e il rifiuto alla collaborazione, rendendo di difficile attuazione anche la forma di cooperazione meno invasiva (scambio di informazioni), negli ultimissimi anni anche i cosiddetti paradisi fiscali o finanziari sono stati coinvolti nella lotta del "*nero*" internazionale. Ciò è stato reso possibile soprattutto grazie all'attuazione dello standard globale per lo scambio automatico di informazioni tributarie, il *Common Reporting Standard* (CRS), elaborato dall'OCSE come risposta alle richieste dei Paesi del G20, decisi ad abbattere una volta per tutte le barriere erette dai paradisi fiscali, che avevano fatto del segreto bancario un vero e proprio business per attrarre capitali da tutto il mondo. Approvato dal Consiglio dell'OCSE il 15 luglio 2014 e dal G20 nel settembre dello stesso anno, il CRS è divenuto operativo solo tre anni più tardi. Infatti, i primi Stati che hanno aderito al modello comune di collaborazione (tra cui l'Italia) hanno iniziato a scambiarsi informazioni fiscali⁷⁸ solo a partire dal 1° gennaio 2017. Lo scambio disciplinato dal CRS è finalizzato alla risoluzione dei problemi di doppia residenza, ma soprattutto alla riduzione dei fenomeni di elusione/evasione fiscale internazionale.

Nella lunga lista⁷⁹ dei Paesi sottoscrittori dell'accordo elaborato dall'OCSE salta all'occhio l'assenza degli Stati Uniti, che hanno invece preferito affidarsi al *Foreign*

⁷⁷ Il Modello di Convenzione OCSE è uno dei due modelli di riferimento, assieme al Modello ONU, adottati nella sottoscrizione di accordi internazionali.

⁷⁸ Si tratta di informazioni detenute da banche, società finanziarie e fiduciarie.

⁷⁹ Secondo la lista aggiornata al 25 giugno 2019, gli Stati aderenti sono 106 e tra questi figurano anche Paesi tradizionalmente meno collaborativi come Lussemburgo, Svizzera, Isole Vergini Britanniche, Cayman, Bermuda. La lista completa dei Paesi che hanno sottoscritto l'accordo multilaterale sullo scambio automatico di informazioni è reperibile nel sito <http://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/international-framework-for-the-crs/crs-mcaa-signatories.pdf>.

Account Tax Compliance Act (FATCA)⁸⁰. Si tratta sostanzialmente di un modello analogo al CRS, dal quale però si differenzia in quanto la reciprocità dello scambio di informazioni è prevista solo nel caso in cui venga sottoscritto un accordo basato sul modello IGA1⁸¹. Promulgata dal Congresso il 18 marzo 2010, la normativa FATCA è finalizzata a contrastare da un lato l'evasione fiscale dei contribuenti americani che compiono investimenti appoggiandosi ad intermediari finanziari esteri e dall'altro lato l'evasione dei contribuenti degli Stati aderenti all'Accordo che investono tramite banche statunitensi. Il motivo per cui gli USA non hanno aderito anche al CRS è da ricondurre al fatto che il Fisco americano non ha bisogno del CRS per ottenere informazioni sui contribuenti statunitensi dal CRS, perché le stesse informazioni le riceve dal FATCA⁸².

⁸⁰ MARINO G., *Osservazioni in tema di residenza nel contesto dello scambio automatico di informazioni*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, 1/2018, pp. 1 e ss. Il FATCA corrisponde al perfezionamento del c.d. *Qualified Intermediary Agreement* (QIA), ossia un accordo che gli intermediari finanziari esteri possono stipulare con l'Agenzia fiscale americana, meglio nota come *Internal Revenue Service* (IRS). Tale accordo, che rappresenta il primo vero tentativo degli USA di instaurare un rapporto diretto tra la propria Amministrazione Finanziaria e le banche estere (senza la mediazione delle autorità fiscali degli altri Stati), costituisce un'offerta di scambio a tutti gli effetti: da un lato le Autorità statunitensi concedono agli intermediari finanziari esteri di ottenere una semplificazione procedurale per la riduzione delle ritenute alla fonte e dall'altro lato gli stessi intermediari s'impegnano a fornire informazioni dei propri clienti al Fisco americano. La normativa FATCA, alla stregua del QIA, è basata su uno scambio e inoltre prevede una ritenuta alla fonte di carattere punitivo del 30% per tutti i pagamenti di fonte americana effettuati nei confronti delle banche estere che si siano rifiutate di condividere con l'IRS le informazioni dei contribuenti statunitensi. Tale prelievo non viene applicato limitatamente ai redditi di capitale di fonte americana, ma anche ai ricavi lordi derivanti dalla vendita o disposizione di azioni o obbligazioni statunitensi. Occorre infine sottolineare che la *ratio* delle ritenute alla fonte non è quella di alimentare le casse dello Stato, ma bensì di raccogliere il più alto numero di informazioni sui conti *offshore* dei contribuenti statunitensi che siano potenziali evasori.

⁸¹ Il decreto di attuazione della legge 18 giugno 2015, n. 95, sancisce che l'acronimo "IGA" (*Intergovernmental Agreement*) "designa un Accordo intergovernativo per migliorare la tax compliance internazionale e per applicare la normativa FATCA, stipulato dal Governo degli Stati Uniti con un altro Paese". In particolare, esistono due modelli di IGA: il modello IGA1 si fonda sullo scambio d'informazioni reciproco, per cui le Autorità fiscali degli Stati Uniti e del Paese firmatario dell'Accordo si scambiano automaticamente informazioni sui propri contribuenti, viceversa il modello IGA2, che prevede un flusso univoco di informazioni "designa un IGA in base al quale l'Autorità fiscale del Paese che ha stipulato l'Accordo con gli Stati Uniti si impegna a consentire alle istituzioni finanziarie localizzate presso tale Paese la trasmissione delle informazioni richieste dalla normativa FATCA direttamente all'IRS." I modelli IGA1 e IGA2 costituiscono dunque le basi per la stipulazione di accordi bilaterali finalizzati all'implementazione di meccanismi di scambio di informazioni in conformità agli standard previsti dal FATCA. Il modello IGA1, che ha ispirato l'OCSE nell'implementazione del CRS, è quello che ha avuto maggior riscontro e che è stato adottato anche dall'Italia. Il modello IGA2 è stato invece adottato da un numero piuttosto limitato di Paesi, tra i quali spiccano Svizzera, Hong Kong, San Marino, Bermuda, Taiwan, Austria e Giappone.

⁸² Così in <https://www.forbes.com/sites/taxanalysts/2016/06/29/should-the-u-s-adopt-the-oecd-common-reporting-standard/#29c2f6c5744a>.

CAPITOLO II - LA RESIDENZA FISCALE DELLE PERSONE FISICHE NELL'ORDINAMENTO ITALIANO

2.1 Premessa

Oggigiorno la vita delle persone non si svolge più esclusivamente all'interno del territorio dello Stato di appartenenza, ma si realizza sempre più spesso attraverso spostamenti transnazionali, che talvolta causano la generazione di basi imponibili contese da più giurisdizioni. Gli effetti di questo cambiamento sono dimostrati anche dalla giurisprudenza, la quale ha dovuto e deve tuttora affrontare con sempre maggior frequenza casi di soggetti il cui *foyer* (focolare) è situato in uno Stato diverso da quello in cui lavorano e di coniugi che rendono prestazioni lavorative in Paesi diversi. Il fenomeno di cui si sta parlando è la già citata globalizzazione, la quale, facendosi sempre più intensa e dirompente, ha creato non pochi problemi ai legislatori statali sulla duplice questione della localizzazione delle ricchezze tassabili e del trattamento dei redditi transnazionali⁸³.

In un contesto mutevole come quello appena descritto, numerosi Paesi, tra cui l'Italia, hanno ritenuto essenziale rivedere l'insieme delle vecchie – ma persistenti – norme fondate sul principio di territorialità, a poco a poco smaterializzatosi, e fornire una nuova giustificazione alla tassazione delle persone. Infatti, con il moltiplicarsi dei presupposti aventi elementi di estraneità rispetto al territorio ovvero all'ordinamento dello Stato, il legislatore aveva compreso che non potevano più essere tassati soltanto i redditi prodotti in Italia, ma anche i redditi realizzati all'estero da persone che, sebbene non fossero presenti fisicamente sul territorio nazionale, avevano comunque con questo un certo tipo di collegamento⁸⁴. La mancata tassazione dei redditi prodotti all'estero avrebbe di fatto costituito un atto discriminatorio a scapito di coloro che realizzavano esclusivamente redditi

⁸³ GALLO F., *Mercato unico e fiscalità: aspetti giuridici del coordinamento fiscale*, in *Rassegna Tributaria*, 2000, p. 726. Con la globalizzazione i cittadini continuano a votare nel proprio Paese e a godere dei benefici della spesa pubblica, ma hanno la possibilità di scegliere il Paese meno esoso dove pagare almeno una parte dei loro tributi attraverso un'opportuna localizzazione degli investimenti finanziari, delle attività produttive e, talvolta, della propria sede lavorativa.

⁸⁴ Per evitare di vedersi soffiare la ricchezza prodotta al di fuori del territorio nazionale, diversi Stati si erano convinti circa la necessità di accantonare la tassazione territoriale, punto fermo del proprio sistema tributario, e di adottare un'imposizione di carattere globale per coloro i quali si realizzava un certo tipo di collegamento soggettivo con il territorio dello Stato.

domestici⁸⁵. Così, se inizialmente il sistema tributario italiano ruotava attorno al principio di territorialità, in forza del quale lo Stato poteva tassare soltanto i presupposti impositivi che si fossero realizzati all'interno del proprio territorio, con lo sviluppo dei traffici internazionali e la crescente dematerializzazione della ricchezza, il presupposto per l'applicazione delle imposte è diventata la sussistenza di un collegamento soggettivo (della persona o dell'ente) con il territorio italiano, causando di fatto un ampliamento del novero delle fattispecie imponibili⁸⁶. In altri termini, se in un primo momento il potere di imposizione era collegato alle sole cose esistenti sul territorio dello Stato, ora risulta essere collegato anche alle persone, in quanto appartenenti allo Stato-collettività in qualità di residenti.

Il legislatore italiano, in linea con i sistemi tributari più evoluti, ha individuato nella residenza l'unico plausibile termine di raffronto per collegare stabilmente un soggetto al nostro territorio e assoggettarlo al suo regime impositivo⁸⁷. Infatti, a differenza della cittadinanza, il criterio di collegamento soggettivo della residenza, con la previsione della tassazione *worldwide* per i soggetti residenti e della tassazione alla fonte per i soggetti non residenti, risulta essere più confacente alla necessità di rispettare il principio di capacità contributiva, previsto anche dall'ordinamento italiano⁸⁸. In particolare, tale principio è sancito nel primo periodo dell'art. 53 della Costituzione, il quale stabilisce che "*tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva*". Poiché l'obbligo di contribuire alla spesa pubblica deriva dalla necessità di finanziare i servizi forniti dallo Stato, è ragionevole far gravare tale obbligo ai destinatari, anche solo potenziali, di tali servizi. Da ciò si deduce il motivo per cui, salvo qualche caso eccezionale, il criterio della cittadinanza non costituisce la soluzione migliore alla creazione di un efficiente sistema tributario. Infatti, con lo *status* di cittadino, il legame che si instaura con l'ordinamento dello Stato non è tale da assicurare l'effettivo inserimento del cittadino in esso, a differenza invece della residenza che meglio si presta all'individuazione dei potenziali fruitori della spesa pubblica⁸⁹. In

⁸⁵ MARINO G., *La residenza nel diritto tributario*, Padova, 1999, p. 3; CORDEIRO GUERRA R., *Diritto tributario internazionale*, Padova, 2016, p. 6.

⁸⁶ UCKMAR V., *Diritto tributario internazionale. Manuale*, Padova, 2009, p. 143.

⁸⁷ FREGNI M. C., *La residenza fiscale delle persone fisiche*, in *Giurisprudenza Italiana*, 11/2009, pp. 2564 e ss.

⁸⁸ BAGGIO R., *Il principio di territorialità e i limiti alla potestà tributaria*, Milano, 2009, pp. 233 e ss.

⁸⁹ CORDEIRO GUERRA R., *Diritto tributario internazionale*, Padova, 2016, pp. 490-491.

altre parole, il criterio della cittadinanza, a detta di molti, non può considerarsi un adeguato criterio per distinguere i soggetti da sottoporre a tassazione globale e i soggetti su cui esercitare una tassazione territoriale, in quanto il fatto di essere cittadino di un determinato Paese è considerato un segno di appartenenza soltanto politica della persona a quello stesso Paese. Di contro, è opinione comune che l'imposizione globale debba essere fondata sull'appartenenza economica, la quale può derivare solo dalla residenza⁹⁰. Perciò, in questo quadro di riferimento, il Fisco ha iniziato a giustificare la tassazione di un individuo non più sulla base dei redditi, atti o fatti realizzati sul suolo italiano, ma in quanto considerato fiscalmente residente in Italia.

Ora, per definire il concetto di residenza fiscale, si può dire che essa rappresenta il luogo in cui un soggetto è tenuto ad adempiere la propria obbligazione tributaria⁹¹. Tuttavia, se vero è che tale definizione può essere utilizzata indistintamente per tutti i Paesi che fondano la propria legislazione fiscale sul criterio della residenza, diversi sono invece le applicazioni dei criteri di tassazione dei redditi e i presupposti che fanno sorgere la condizione di persona fisica residente.

Con riguardo ai criteri di tassazione dei redditi, come già illustrato in precedenza, se ne riconoscono fondamentalmente due: tassazione territoriale e tassazione mondiale (*worldwide taxation principle*). In quasi tutti gli Stati che informano il proprio sistema tributario sulla residenza - tra cui l'Italia -, i soggetti residenti sono tassati su tutti i loro redditi, ovunque prodotti nel mondo, mentre i non residenti sono assoggettati a imposizione esclusivamente sui redditi derivanti da fonti collocate nel territorio dello Stato. Un sistema tributario così impostato risulta essere più adeguato a quei Paesi che fondano il proprio regime impositivo sul principio della capacità contributiva. Infatti, solamente tassando il contribuente su tutti i redditi ovunque prodotti, e quindi sulla sua reale capacità contributiva, viene soddisfatta l'equità fiscale tra i residenti e i non residenti. In questo caso, dunque, la residenza fiscale ha l'importante funzione di distinguere coloro che, in quanto membri effettivi di una comunità, hanno l'obbligo di contribuire in modo pieno al finanziamento della spesa pubblica e coloro che, partecipando alla vita della

⁹⁰ FREGNI M. C., *La residenza fiscale delle persone fisiche*, in *Giurisprudenza Italiana*, 11/2009, pp. 2564 e ss.

⁹¹ Così in http://www.treccani.it/enciclopedia/residenza-fiscale_%28Dizionario-di-Economia-e-Finanza%29/.

comunità solo parzialmente, sono tenuti a concorrere alla spesa pubblica in misura ridotta.

In talune circostanze è però possibile osservare una diversa applicazione dei sopracitati criteri di tassazione, che consiste cioè nell'adozione del criterio della fonte anche nei confronti dei soggetti residenti, i quali risultano perciò assoggettati all'attività di prelievo solo sui redditi prodotti nel territorio dello Stato, alla stregua dei non residenti. La fedeltà riposta da alcuni Paesi nell'utilizzo del criterio della fonte come unico criterio di tassazione è giustificata dal vantaggio che esso offre la possibilità di attrarre nel territorio dello Stato attività produttive e investitori stranieri. Costoro, infatti, sarebbero incentivati a trasferire capitali e tecnologie in uno di questi Paesi, con la consapevolezza che i redditi di fonte estera sono ivi esenti da prelievo e che quelli realizzati nello Stato della fonte potrebbero essere tassati con un'aliquota proporzionale, anziché progressiva. Tra i Paesi che adottano tuttora il criterio della tassazione territoriale nei confronti sia delle persone fisiche residenti, sia delle persone fisiche non residenti rientrano, ad esempio, la regione amministrativa speciale di Hong Kong, il Costa Rica e il Belize. Fino al 1992, anche l'Argentina aveva fatto ricorso al criterio della fonte per tassare i propri contribuenti, poi però optò per il *worldwide principle*.

A questo punto si potrebbe svolgere il seguente ragionamento. Se per gli Stati che adottano il criterio di tassazione mondiale, la residenza ha la funzione di distinguere i soggetti residenti da coloro che sono tenuti a concorrere solo parzialmente alla spesa pubblica, per i Paesi che fondano il proprio sistema tributario sul principio della territorialità, la residenza sembra perdere di significato, non dovendo più discriminare gli uni dagli altri. In realtà anche in tal caso, ai fini dell'applicazione dell'imposta sui redditi, non è irrilevante la distinzione tra soggetti residenti e non residenti. Infatti, con riferimento alla tassazione dei redditi prodotti dalle persone fisiche residenti nel territorio dello Stato, si applicano aliquote progressive, mentre per la tassazione dei redditi prodotti dai non residenti si utilizzano aliquote proporzionali, nella classica forma della ritenuta alla fonte⁹². Si tratta di una disparità di trattamento ragionata, che può essere giustificata sulla base di alcune considerazioni. *In primis*, gli accertamenti che vengono operati nei confronti delle

⁹² MARINO G., *La residenza nel diritto tributario*, Padova, 1999, p. 5.

persone fisiche residenti, al fine di applicare le imposte sulla loro reale capacità contributiva, sono difficilmente praticabili sulle persone fisiche non residenti. Perciò, l'applicazione di un'aliquota forfetizzata sui non residenti risulta essere una soluzione quasi obbligata. Inoltre, non va tralasciato il fatto che la persona fisica non residente, vivendo all'estero, non utilizza i servizi offerti dallo Stato ospitante con la stessa propensione del soggetto residente, cosicché sarebbe inadeguata la riscossione di un'imposta calcolata con un'aliquota progressiva.

Finora si è parlato a lungo di tassazione territoriale e di tassazione mondiale, però non bisogna dimenticarsi che specialmente negli ultimi anni nei Paesi industrializzati – tra cui l'Italia - si sta assistendo all'adozione di un criterio di tassazione ibrido, cosiddetto semiterritoriale⁹³.

Esso si basa sul *worldwide taxation principle*, che tuttavia lascia spazio alla tassazione territoriale per talune categorie reddituali. Un esempio è dato dai dividendi esteri, per i quali, per non incorrere nella doppia imposizione, lo Stato di residenza del precettore riconosce unilateralmente un'esenzione, che permette di derogare *de facto* alla tassazione mondiale a favore della tassazione territoriale⁹⁴.

Come già accennato, gli ordinamenti che informano il proprio sistema tributario sulla residenza non subordinano l'insorgenza dello *status* di residente al verificarsi delle stesse identiche condizioni, ma, anzi, i requisiti da soddisfare per essere considerati fiscalmente residenti in una determinata giurisdizione presentano talvolta notevoli differenze tra i vari Stati.

Nel diritto tributario italiano la residenza fiscale delle persone fisiche è disciplinata dall'art. 2 del TUIR, contenuto nelle disposizioni generali relative all'imposta sul reddito delle persone fisiche. Da ciò si deduce che la residenza fiscale è un concetto tipicamente collegato alle imposte dirette e non anche alle imposte indirette⁹⁵.

⁹³ MARINO G., *La geometria variabile della residenza fiscale alla luce della più recente giurisprudenza italiana e europea*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, 1/2016, pp. 257 e ss.

⁹⁴ MARINO G., *La residenza nel diritto tributario*, Padova, 1999, p. 4.

⁹⁵ Occorre tuttavia precisare che, per quanto riguarda le imposte indirette, la residenza fiscale non è del tutto ininfluyente. Infatti, essa rileva ai fini delle imposte sulle successioni e sulle donazioni, in base alle disposizioni contenute nell'art. 2 del d. lgs. n. 346/1990, e ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, ex art. 7 del d.p.R. n. 633/1972. Nell'ambito dell'imposta sulle successioni e sulle donazioni, la norma dispone che nel caso in cui alla data dell'apertura della successione o alla data della donazione il defunto o il donante era residente nel territorio dello Stato, l'imposta è dovuta in relazione a tutti i beni o diritti trasferiti, ancorché esistenti all'estero. Viceversa, se alla data di apertura della successione o alla data della donazione il defunto o il donante non era residente nel territorio dello Stato, l'imposta è dovuta ai beni e ai diritti ivi esistenti. Dunque, nel caso di specie, la dicotomia residente – non residente ha la funzione di distinguere coloro a cui applicare il *worldwide principle* e

In particolare, la più comune imposta diretta di carattere personale è l'IRPEF, il cui presupposto, disciplinato all'art. 1 del TUIR, è "*il possesso di redditi in denaro o in natura rientranti nelle categorie indicate nell'articolo 6*". Ai fini della presente trattazione, non è necessario approfondire le categorie reddituali elencate all'art. 6, né tanto meno conoscere le rispettive regole di determinazione, ma è sufficiente ricordare che alla formazione dell'imponibile IRPEF concorrono redditi fondiari, redditi di capitale, redditi di lavoro dipendente, redditi di lavoro autonomo, redditi di impresa e redditi diversi. Piuttosto, può essere utile soffermarsi sul termine "*possesso*", che fino a poco tempo fa, a causa dell'assenza di una definizione puntuale di reddito e dell'accostamento di due concetti di natura opposta⁹⁶, è stato oggetto di diverse interpretazioni. Sebbene vi sia ancora qualcuno che ritiene si debba far riferimento al possesso ricostruito secondo la base civilistica, *ex art. 1140 c.c.*⁹⁷ (v. GALEOTTI F. M. A., *Il possesso del reddito nell'ordinamento dei tributi diretti. Aspetti particolari*, Padova, 1983, p. 24), secondo la dottrina prevalente appare più corretto associare una diversa nozione alla parola possesso. Innanzi tutto, a differenza di

coloro da assoggettare a tassazione territoriale, alla stregua dell'imposizione sui redditi. Inoltre, la residenza ha l'importante funzione di stabilire quando determinati beni e diritti sono esistenti nel territorio dello Stato e quindi, in caso di non residenza del defunto o del donante, assoggettabili all'imposta di successione o donazione. Perciò, sotto quest'aspetto, la residenza fiscale svolge la medesima funzione che ricopre nel sistema dell'imposizione sul reddito, ossia permette di individuare la fonte di alcune fattispecie reddituali (ad esempio royalties, interessi, dividendi) sulla base della previsione secondo cui il luogo di produzione di tali redditi si identifica nello Stato di residenza del soggetto che li corrisponde.

Per quanto concerne l'IVA, ai fini della sua applicazione non rileva la residenza, ma piuttosto la territorialità, ovvero il fatto che la cessione del bene o la prestazione del servizio abbia luogo nel territorio dello Stato. In questo senso, l'art. 1 del d.p.R. n. 633/1972 stabilisce che "*l'imposta sul valore aggiunto si applica sulle cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate nel territorio dello Stato nell'esercizio di imprese o nell'esercizio di arti e professioni e sulle importazioni da chiunque effettuate*". Dunque, ciò che conta è l'aspetto territoriale e non la qualità di residente del soggetto che effettua l'operazione. Se però si pone l'attenzione sulle prestazioni di servizi, il già citato art. 7 del d.p.R. n. 633/1972 dispone che esse si considerano effettuate nel territorio dello Stato, e quindi imponibili, se poste in essere da soggetti domiciliati nel territorio nazionale o ivi residenti che non abbiano stabilito il domicilio all'estero, nonché quando sono rese da una stabile organizzazione in Italia di soggetti domiciliati e residenti all'estero. Di contro, non si considerano effettuate in Italia le operazioni rese da stabili organizzazioni all'estero di soggetti domiciliati e residenti nel territorio dello Stato. Perciò, anche con riferimento all'istituto dell'IVA, la residenza non è irrilevante. Tuttavia, nel caso di specie, essa non svolge la funzione di distinguere coloro a cui applicare la tassazione territoriale da coloro da assoggettare alla tassazione mondiale, bensì serve a individuare le operazioni effettuate nel territorio dello Stato, ossia tassabili ai fini dell'imposta sul valore aggiunto.

⁹⁶ Il possesso indica un potere materiale, mentre il reddito costituisce un concetto puramente astratto.

⁹⁷ L'art. 1140 del c.c. descrive il possesso come il potere che si esercita su una cosa e che si manifesta in un'attività corrispondente all'esercizio della proprietà o di altro diritto reale. Inoltre, la stessa norma stabilisce che si può possedere direttamente o per mezzo di un'altra persona, la quale, perciò, risulta essere detentrica della cosa.

quanto enunciato nel Codice civile, sembra più appropriato definire il possesso di un reddito in termini di “materiale disponibilità” o “concreta disponibilità”⁹⁸. Tuttavia, questa prima interpretazione non basta per qualificare in modo esaustivo il termine possesso. Infatti, poiché il possesso del reddito tende a coincidere con il possesso della fonte⁹⁹, inteso come relazione tra il contribuente e la fonte del reddito, e poiché tale relazione assume una forma diversa in base alla tipologia di reddito, ne consegue che, per interpretare correttamente la parola possesso, bisogna attribuirgli un oggetto diverso a seconda della categoria di reddito cui si riferisce¹⁰⁰.

L'individuazione dei soggetti passivi IRPEF è disciplinata dall'art. 2 del TUIR che, al comma 1, dispone l'assoggettamento a tassazione sia delle persone fisiche residenti, sia delle persone fisiche non residenti. Se ci si limitasse alla lettura di questa norma, si potrebbe giustamente sostenere che la residenza non svolge alcuna funzione discriminante tra coloro che devono contribuire alla spesa pubblica in modo pieno e coloro che invece sono tenuti a concorrere solo parzialmente al finanziamento della stessa. Per questa ragione bisogna sempre fare riferimento all'art. 3, comma 1, del TUIR, in cui è espressamente stabilito che i soggetti residenti vanno assoggettati a tassazione mondiale e i soggetti non residenti a tassazione territoriale¹⁰¹. Quindi, per i primi l'IRPEF rappresenta un'imposta personale, mentre per i secondi si comporta come un'imposta reale.

I requisiti richiesti per essere considerati fiscalmente residenti in Italia sono elencati all'art. 2, comma 2, del TUIR, il quale definisce residenti “*le persone che per la maggior parte del periodo d'imposta, sono iscritte nelle anagrafi della popolazione residente o hanno nel territorio dello Stato il domicilio o la residenza ai sensi del Codice civile*”¹⁰². Dal confronto dell'attuale norma con il testo del precedente art. 2, comma

⁹⁸ MICCINESI M., *L'imposizione sui redditi del fallimento e nelle altre procedure concorsuali*, Milano, 1990, p. 82; FEDELE A., “*Possesso di redditi, capacità contributiva ed incostituzionalità del “cumulo”*”, in *Giurisprudenza costituzionale*, 1/1976, p. 2163.

⁹⁹ FANTOZZI A., *Il diritto tributario*, Torino, 2003, p. 785.

¹⁰⁰ Così in [http://www.treccani.it/enciclopedia/irpef_\(Diritto-on-line\)/](http://www.treccani.it/enciclopedia/irpef_(Diritto-on-line)/).

¹⁰¹ L'art. 3, comma 1, del TUIR recita: “*L'imposta si applica sul reddito complessivo del soggetto, formato per i residenti da tutti i redditi posseduti al netto degli oneri deducibili indicati nell'articolo 10 e per i non residenti soltanto da quelli prodotti nel territorio dello Stato*”.

¹⁰² MARINO G., *La residenza nel diritto tributario*, Padova, 1999, p. 16. Tale disposizione è richiamata, tra le altre norme, anche dall'art. 12, comma 2, del d. lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, relativo alla determinazione del valore della produzione netta realizzata fuori o da soggetti non residenti ai fini IRAP (Imposta Regionale sulle Attività Produttive).

2, d.p.R. 29 settembre 1973, n. 597¹⁰³, si possono riscontrare tre fondamentali differenze¹⁰⁴. In particolare, si osserva che la più recente disposizione richiama esplicitamente il Codice civile, estende il requisito temporale della “*maggior parte del periodo d'imposta*” a tutti i presupposti costitutivi dello *status* di residente e non effettua alcuna menzione dei cittadini residenti all'estero per ragioni di servizio¹⁰⁵. Con riguardo alla morfologia del testo, collegando le fattispecie che configurano la residenza fiscale attraverso l'utilizzo di congiunzioni disgiuntive, il legislatore vuole far intendere che per considerare una persona fisica residente in Italia è sufficiente che essa integri anche solo uno dei presupposti ivi indicati. In altre parole, l'imponibile IRPEF è determinato considerando tutti i redditi ovunque prodotti nel mondo se la persona è alternativamente¹⁰⁶ iscritta all'anagrafe della popolazione residente, domiciliata oppure residente in Italia ai sensi del Codice civile.

Si noti che lo stesso art. 2, comma 2, non si limita a subordinare la configurabilità della residenza fiscale al soddisfacimento di almeno uno dei requisiti poc'anzi enunciati, ma richiede il rispetto di due ulteriori condizioni, una di ordine temporale e l'altra di carattere territoriale: si fa riferimento alle espressioni “*maggior parte del periodo d'imposta*” e “*territorio dello Stato*”. È dunque evidente che nell'ordinamento italiano l'acquisizione della condizione di residente dipende da molteplici fattori, per i quali, al fine di cogliere la loro vera essenza giuridica, risulta necessaria un'analisi più approfondita.

Prima però di affrontare le fattispecie costitutive della residenza fiscale delle persone fisiche secondo la legge tributaria italiana, appare doveroso far chiarezza sul modo in cui la residenza sia vincolata dalla fonte suprema del diritto nazionale.

¹⁰³ L'art. 2, comma 2, d.p.R. 29 settembre 1973, n. 579 disponeva: “*Si considerano residenti, oltre alle persone iscritte nelle anagrafi della popolazione residente, coloro che hanno nel territorio dello Stato la sede principale dei loro affari ed interessi o vi dimorano per più di sei mesi dell'anno, nonché i cittadini residenti all'estero per ragioni di servizio nell'interesse dello Stato o di altri enti pubblici.*”

¹⁰⁴ FREGNI M. C., *La residenza fiscale delle persone fisiche*, in *Giurisprudenza Italiana*, 11/2009, pp. 2564 e ss.

¹⁰⁵ LICCARDO E., *Il regime fiscale dei nuovi residenti*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, 1/1988, p. 64. L'eliminazione della presunzione di residenza per i cittadini residenti all'estero per ragioni di servizio è giustificata dalla teoria secondo cui anche per costoro ciò che rileva è il fatto di avere in Italia l'iscrizione anagrafica o il domicilio.

¹⁰⁶ Cass., 4 aprile 2012, n. 5382: “[...] il d.p.R. 22 917/1986 art. 2, comma 2, richiede, per la configurabilità della residenza fiscale nello Stato, tre presupposti, indicati in via alternativa”; Cass., 7 novembre 2001, n. 13803: “[...] i presupposti di cui all'art. 2, comma 2, del d.p.R. 22 dicembre 1986, n. 917, devono essere considerati in via alternativa.”

2.2 La residenza fiscale nella Costituzione

Nel testo della Costituzione italiana sono due le norme di matrice tributaria che richiamano indirettamente il concetto di residenza. Si tratta degli artt. 2 e 53 Cost. In particolare, il primo richiede *“l’adempimento dei doveri inderogabili di solidarietà politica, economica e sociale”*, mentre il secondo stabilisce che *“tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva”*.

L’utilizzo del pronome *“tutti”* senza alcuna specificazione di chi siano i destinatari della norma, se le persone fisiche aventi la cittadinanza italiana o meno, non è casuale. La volontà dell’Assemblea costituente era infatti quella di non porre limitazioni di carattere politico al potere impositivo dello Stato¹⁰⁷. Come si è già affermato in precedenza, l’aspetto materiale del principio di territorialità non incontra grossi limiti, per cui la tassazione dello straniero è ammessa, purché costui abbia pur sempre un ragionevole legame con il territorio dello Stato italiano.

In virtù del disposto normativo di cui all’art. 53, se vero è che tutti sono chiamati a contribuire alla spesa pubblica, è anche vero che il trattamento fiscale previsto varia a seconda che si abbia lo *status* di residente o meno. Infatti, in un sistema tributario come quello italiano, basato sul principio della capacità contributiva, poiché i servizi pubblici sono rivolti a tutti, è ragionevole pensare che tutti in un modo o nell’altro debbano contribuire al finanziamento della spesa pubblica, quindi sia i residenti sia i non residenti. Poiché si presume che i non residenti, a differenza dei soggetti residenti, usufruiscano dei servizi offerti dallo Stato in misura minore, lo Stato ha optato per la tassazione dei non residenti in base al principio di territorialità (con il criterio della ritenuta alla fonte) e per i soggetti residenti in base al criterio di tassazione *worldwide*.

Sorge però una domanda: la residenza può essere considerata un’effettiva misura di godimento dei servizi pubblici, tale da ritenere che la persona fisica residente debba concorrere alle spese pubbliche in misura maggiore rispetto al non residente? Per rispondere a tale quesito, bisogna considerare che può accadere anche il contrario, ossia che il non residente utilizzi i servizi offerti dallo Stato in modo più consistente rispetto al soggetto residente, che invece decide di evitarli. A titolo d’esempio, si

¹⁰⁷ MARINO G., *La residenza nel diritto tributario*, Padova, 1999, p. 300. In merito alla funzione del pronome *“tutti”*, in sede di stesura della Costituzione, l’On. Ruini aveva precisato che *“quel tutti riguarda anche gli stranieri, [...] che potranno essere assoggettati a tributi, in quanto ve ne siano le ragioni obiettive e lo consentano le norme internazionali”*.

pensi al turista che trae beneficio dall'utilizzo delle infrastrutture sociali nazionali. Tale situazione cozzerebbe palesemente con il principio di uguaglianza contenuto nell'art. 3 della Costituzione.

Quindi alla precedente domanda, si può rispondere in modo negativo, in quanto con l'esempio appena riportato, appare evidente che non sempre è rispettata la relazione tra residenza e utilizzo dei servizi pubblici e dunque maggior impegno nel finanziamento della spesa pubblica. In altri termini, la residenza non sempre è un criterio idoneo a individuare i soggetti che devono concorrere più di altri alla spesa pubblica e quindi conforme alla corretta applicazione del principio di capacità contributiva di cui all'art. 53 della Costituzione.

Tuttavia, se si interpreta lo *status* di residente come una sorta di interesse nel risiedere in un determinato Paese¹⁰⁸, ecco che probabilmente la residenza, a prescindere dal beneficio tratto dall'utilizzo dei servizi pubblici, diventa un criterio idoneo a individuare chi deve contribuire di più o meno al finanziamento dell'offerta dello Stato¹⁰⁹.

2.3 L'iscrizione all'anagrafe della popolazione residente

Uno dei modi per collegare stabilmente una persona al territorio dello Stato e dunque considerarla residente ai fini della tassazione in Italia consiste nell'iscrizione della stessa ai registri anagrafici della popolazione residente. Dei tre presupposti indicati dall'art. 2, comma 2, del TUIR, è l'unico ad avere un carattere puramente formale ma, ciò nonostante, ha la stessa rilevanza giuridica dei requisiti sostanziali. Inoltre, sotto il profilo pratico, è da preferire a questi ultimi, in quanto permette di identificare in modo immediato il soggetto passivo d'imposta.

Si spiega così l'importanza dell'anagrafe in ambito fiscale, definita dall'art. 1 del Regolamento Anagrafico della popolazione residente (d.p.R. 30 maggio 1989, n. 223) come *“la raccolta sistematica dell'insieme delle posizioni relative alle singole persone, alle famiglie ed alle convivenze che hanno fissato nel comune la residenza, nonché delle posizioni relative alle persone senza fissa dimora che hanno stabilito nel*

¹⁰⁸ Ad esempio, il soggetto residente che non utilizza i servizi pubblici è comunque tenuto al pagamento delle tasse su tutti i redditi ovunque prodotti nel mondo perché in Italia ha il centro degli interessi vitali e quindi se non è lui a usufruire dei beni offerti dallo Stato, potrebbe essere il coniuge a carico.

¹⁰⁹ MARINO G., *La residenza nel diritto tributario*, Padova, 1999, pp. 301 e ss.

comune il proprio domicilio". In altre parole, si tratta di un registro che riporta le generalità delle persone residenti in un comune italiano in un dato momento¹¹⁰. L'art. 3 dello stesso Regolamento specifica che i soggetti che hanno fissato nel comune la propria residenza sono coloro che hanno *"la propria dimora abituale nel comune"*. Inoltre, al comma 2 del precitato articolo, il legislatore precisa che *"non cessano di appartenere alla popolazione residente le persone temporaneamente dimoranti in altri comuni o all'estero per l'esercizio di occupazioni stagionali o per causa di durata limitata"*.

Le circostanze al verificarsi delle quali avviene l'iscrizione nelle anagrafi sono invece elencate all'art. 7, comma 1, del Regolamento, in cui è stabilito che essa deve essere effettuata per nascita, per esistenza giudizialmente dichiarata e in caso di trasferimento della residenza dall'estero¹¹¹.

In ordine alle mutazioni relative alle posizioni anagrafiche degli iscritti (art. 10), la loro registrazione nell'anagrafe della popolazione residente viene effettuata ad istanza dei responsabili di cui all'art. 6¹¹², ovvero d'ufficio per le mutazioni conseguenti alle comunicazioni di stato civile e per movimenti nell'ambito del comune o del territorio nazionale¹¹³. Con l'entrata in vigore del nuovo Regolamento

¹¹⁰ VALENTE P. e VINCIGUERRA L., *Esterovestizione delle persone fisiche: centro degli interessi fiscali e nomadismo fiscale*, Milano, 2016, p. 13. È bene ricordare che in questi anni le anagrafi tenute dai comuni stanno confluendo nell'Anagrafe Nazionale della Popolazione Residente (ANPR), istituita dall'art. 2 del decreto-legge n. 179/2012, convertito dalla legge 17 dicembre 2012, n. 221. Tale progetto si pone l'obiettivo di realizzare un'unica anagrafe nazionale digitale, contenente le generalità di tutte le persone residenti in Italia, tale da permettere alle Pubbliche Amministrazioni di conoscere in qualsiasi momento la posizione anagrafica di ciascun individuo, a prescindere dall'effettivo comune di residenza. Inoltre, una volta ultimata, consentirebbe a ciascun cittadino di richiedere i propri certificati anagrafici ovunque nel territorio nazionale e non solamente nel comune di appartenenza. Così in <https://dait.interno.gov.it/servizi-demografici/documentazione/lanagrafe-nazionale-della-popolazione-residente-anpr-informazioni>.

¹¹¹ MARINI G., *L'iscrizione nelle anagrafi della popolazione residente*, in TINELLI G. (a cura di), *Commentario al testo unico delle imposte sui redditi*, Padova, 2009, p. 32. Prima dell'entrata in vigore del d.p.R. 17 luglio 2015, n. 126, con cui sono state apportate alcune modifiche al vecchio d.p.R. n. 223/1989, in caso di trasferimento di residenza, l'iscrizione all'anagrafe della popolazione residente non doveva effettuarsi solo in caso di trasferimento dall'estero, ma anche in caso di spostamento da un altro comune. Inoltre, nel Regolamento precedente all'art. 7 seguiva l'art. 8 (poi abrogato dal d.p.R. n. 126/2015) che escludeva dall'obbligo di iscrizione, in caso di trasferimento di residenza da altro comune o dall'estero, i militari di leva, i dipendenti pubblici e i militari di carriera distaccati presso scuole per frequentare corsi di avanzamento o di perfezionamento, i ricoverati in istituti di cura (purché la permanenza nel comune non superasse i due anni) e i detenuti in attesa di giudizio.

¹¹² L'art. 6, comma 1, del Regolamento recita: *"Ciascun componente della famiglia è responsabile per sé e per le persone sulle quali esercita la potestà o la tutela delle dichiarazioni anagrafiche di cui all'art. 13. Ciascun componente può rendere inoltre le dichiarazioni relative alle mutazioni delle posizioni degli altri componenti della famiglia."*

¹¹³ Prima dell'entrata in vigore del d.p.R. n. 126/2015, la registrazione d'ufficio era prevista solo per movimenti nell'ambito del comune e non anche del territorio nazionale.

Anagrafico della popolazione residente è stato introdotto l'art. 10-bis¹¹⁴, che elenca le posizioni per le quali *“non deve essere disposta né d'ufficio, né a richiesta dell'interessato, la mutazione anagrafica, per trasferimento di residenza”*. Le categorie di persone individuate da questa norma sono le seguenti:

- a) militari di leva, di carriera, o che abbiano, comunque, contratto una ferma, pubblici dipendenti, personale dell'arma dei carabinieri, della polizia di Stato, della guardia di finanza, distaccati presso scuole per frequentare corsi di avanzamento e perfezionamento;
- b) ricoverati in istituti di cura, purché la permanenza nel comune non superi i due anni;
- c) detenuti in attesa di giudizio.

Infine, per quanto riguarda la cancellazione dall'anagrafe della popolazione residente, occorre far riferimento all'art. 11, anch'esso oggetto di modifica del d.p.R. 126/2015. L'attuale disposizione prevede che la cancellazione viene effettuata per morte (compresa la dichiarazione di presunta morte), per trasferimento di residenza all'estero dello straniero¹¹⁵ e per irreperibilità.

Negli anni la giurisprudenza ha dovuto affrontare in più occasioni la problematica sollevata in merito alla tipologia di carattere presuntivo insito nel dato formale di tale iscrizione e quindi cercare di rispondere al quesito se la precitata fattispecie rappresenti una presunzione assoluta o una presunzione relativa¹¹⁶. Dalla lettura della disposizione contenuta nell'art. 2, comma 2, del TUIR sembra non si possa dubitare sul fatto che l'iscrizione nell'anagrafe della popolazione residente per la maggior parte del periodo d'imposta costituisca una condizione di per sé sufficiente alla configurazione della residenza in Italia, così come tra l'altro ribadito in numerose sentenze della Corte di Cassazione. È il caso, ad esempio, della sentenza 20 aprile 2006, n. 9319¹¹⁷, in cui è stato sancito che *“la mera iscrizione nell'anagrafe*

¹¹⁴ Si tratta di una rielaborazione legislativa del precedente art. 8, abrogato con l'entrata in vigore del d.p.R. n. 126/2015 e diversamente intitolato *“Posizioni che non comportano l'iscrizione anagrafica”*.

¹¹⁵ La precedente disposizione, contenuta sempre nell'art. 11, stabiliva la cancellazione dall'anagrafe della popolazione residente *“per trasferimento della residenza in altro comune o all'estero, nonché per trasferimento del domicilio in altro comune per le persone senza fissa dimora”*.

¹¹⁶ FREGNI M. C., *La residenza fiscale delle persone fisiche*, in *Giurisprudenza Italiana*, 11/2009, pp. 2564 e ss.; RAVACCIA M., *Iscrizione all'anagrafe della popolazione residente e suo carattere di presunzione assoluta*, in *Rivista di giurisprudenza tributaria*, 7/1998, pp. 631 e ss.

¹¹⁷ In senso analogo Cass., 3 marzo 1999, n. 1783; Cass., 6 febbraio 1998, n. 1215.

della popolazione residente in un comune italiano determina, ai sensi dell'art. 2, TUIR, l'assoggettamento ad IRPEF del soggetto iscritto".

A partire da questa soluzione interpretativa, la Corte ha poi statuito che l'iscrizione all'anagrafe deve essere dunque intesa come un requisito formale e oggettivo *"preclusivo di ogni ulteriore accertamento ai fini della individuazione del soggetto passivo d'imposta, diversamente da quanto avviene ai fini civilistici ove le risultanze anagrafiche sono invece concordemente considerate idonee unicamente a dar luogo a presunzioni relative".* *"In altri termini - prosegue la sentenza - in materia fiscale, a differenza di quanto avviene ai fini civilistici, la forma è destinata a prevalere sulla sostanza¹¹⁸ nell'ipotesi in cui la residenza venga collegata al presupposto anagrafico".* Risulta dunque ben delineata la posizione della Suprema Corte (condivisa tra l'altro dall'Amministrazione finanziaria¹¹⁹), secondo la quale il criterio formale ha valore di presunzione *iuris et de iure* e non di presunzione *iuris tantum*¹²⁰. Pertanto, in base a questa disposizione, se un lavoratore autonomo risiede stabilmente all'estero, ma non si è cancellato dall'anagrafe della popolazione residente, costui continuerà ad essere considerato residente in Italia e quindi soggetto ad IRPEF su tutti i redditi ovunque prodotti¹²¹ e non potrà nemmeno far valere la prova dell'effettivo trasferimento del proprio domicilio o residenza al di fuori del territorio dello Stato. In altri termini, il trasferimento della residenza all'estero non rileva fino a quando non risulti la cancellazione dall'anagrafe di un comune italiano¹²².

Al contrario, la mancanza del requisito formale non integra una presunzione assoluta di non residenza del soggetto non iscritto all'anagrafe, ossia non è una condizione sufficiente per considerarlo non residente. Infatti, quand'anche non si rilevi l'iscrizione all'anagrafe, se sussiste uno dei due criteri sostanziali costitutivi della residenza fiscale di cui all'art. 2, comma 2, del TUIR, il contribuente sarà

¹¹⁸ In altre parole, il dato formale dell'iscrizione anagrafica è destinato a prevalere sull'effettiva localizzazione dell'individuo. Così in MARINI G., *L'iscrizione nelle anagrafi della popolazione residente*, in TINELLI G. (a cura di), *Commentario al testo unico delle imposte sui redditi*, Padova, 2009, p. 32.

¹¹⁹ Circolare Ministeriale 27 febbraio 1984, n. 7/8/1432.

¹²⁰ Le presunzioni sono definite dal c.c. (art. 2727) come *"le conseguenze che la legge o il giudice trae da un fatto noto per risalire a un fatto ignorato"*. In particolare, le presunzioni legali possono essere assolute o relative, a seconda che ammettano o meno la prova contraria. Le presunzioni assolute non ammettono la prova contraria e sono altrimenti definite presunzioni *iuris et de iure*, mentre le presunzioni relative sono superabili da prova contraria e in alternativa sono dette presunzioni *iuris tantum*.

¹²¹ TOSI L. e BAGGIO R., *Lineamenti di diritto tributario internazionale*, Milano, 2016, p. 74.

¹²² Cass., 6 febbraio 1998, n. 1215.

comunque soggetto a IRPEF per tutti i redditi ovunque prodotti nel mondo¹²³.

La qualificazione dell'iscrizione anagrafica quale presunzione *iuris et de iure* sembra venir meno quando la difesa del contribuente richiede l'applicazione dell'art. 4 di una convenzione contro le doppie imposizioni (laddove ve ne sia una). A tal proposito si faccia riferimento alla sentenza 4 aprile 2000, n. 4112, con cui la Cassazione attribuisce indirettamente alla residenza anagrafica la natura di presunzione *iuris tantum*¹²⁴. Infatti, la pronuncia recita: *“qualora l'amministrazione fornisca la prova della residenza fiscale in Italia, incomberà al soggetto accertato l'onere di dimostrare la residenza ai fini pattizi in uno Stato estero, al fine di invocare la convenzione per evitare le doppie imposizioni. La persona fisica dovrà pertanto comprovare, innanzitutto, di essere residente nello Stato estero ai sensi dell'art. 4, paragrafo 1, della Convenzione – tipo dell'Ocse, recepito dalla prassi convenzionale italiana. La sussistenza di tale condizione, infatti, è prodromica all'applicazione del successivo paragrafo 2. La persona fisica deve quindi dimostrare di essere, secondo la legislazione di detto altro Stato, ivi assoggettato ad imposta a motivo del suo domicilio, della sua residenza o di ogni altro criterio di natura analoga”*. In altre parole, la Suprema Corte offre al contribuente, che intende avvalersi delle Convenzioni contro le doppie imposizioni per risolvere una situazione di doppia residenza, la possibilità di superare la presunzione assoluta insita nell'iscrizione anagrafica, fornendo all'Agenzia delle Entrate la prova che la sua effettiva residenza si trova nello Stato estero¹²⁵.

È opportuno precisare, tuttavia, che il dato formale dell'iscrizione anagrafica non perde il carattere di presunzione assoluta solo nella circostanza in cui il contribuente decida di invocare la convenzione contro le doppie imposizioni (ricade su di lui l'onere di dimostrare la residenza nello Stato estero), ma anche quando la stessa viene applicata sul campo. Anzi, addirittura, in quest'ultimo caso, la questione sulla natura di presunzione legale assoluta o relativa dell'iscrizione nell'anagrafe della popolazione residente viene meno definitivamente. Difatti, il compito di risolvere la situazione di doppia residenza è rimesso alle cosiddette *tie-breaker rules*

¹²³ Cass., 29 dicembre 2011, n. 29576.

¹²⁴ FAZIO A., *L'iscrizione all'Anagrafe della popolazione residente non determina automaticamente la residenza fiscale di un soggetto persona fisica: nota a margine di una peculiare pronuncia di merito*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, 5/2017, p. 2221.

¹²⁵ *Ibidem*.

previste dall'art. 4, paragrafo 2, delle Convenzioni contro le doppie imposizioni, secondo il Modello OCSE, le quali stabiliscono dei criteri oggettivi da adottare per individuare lo Stato con il quale il contribuente è effettivamente e concretamente collegato. Perciò, se ad esempio, a fronte di una conclamata situazione di doppia residenza, di cui una risulta essere comprovata dall'iscrizione all'anagrafe della popolazione residente, il contribuente richiede l'applicazione dell'art. 4 della Convenzione e, in base al primo criterio, individuato dalle *tie-breaker rules*, dimostra di avere nello Stato estero l'abitazione permanente, il criterio formale individuato dall'art. 2, comma 2, del TUIR e il carattere presuntivo ad esso attribuito di presunzione *iuris et de iure* perdono di significato. A riprova di quanto appena esposto, si prenda in esame la sentenza 31 luglio 2014, n. 4207¹²⁶, della Commissione tributaria regionale della Lombardia. In tale pronuncia, il giudice tributario ha infatti statuito che la presunzione assoluta fatta valere dall'Amministrazione finanziaria ai fini dell'individuazione di un soggetto passivo IRPEF, sulla base dell'iscrizione anagrafica, "*risulta superata dall'art. 4 della Convenzione italo - ceca del 5 maggio 1981, ratificata con L. n. 303 del 1983, che prevede che quando una persona fisica è residente di entrambi gli Stati contraenti e in entrambi dispone di un'abitazione permanente è considerata residente dello Stato contraente nel quale le sue relazioni personali ed economiche sono più strette (centro degli interessi vitali)*".

Sebbene la Cassazione e l'Agenzia delle Entrate abbiano più volte ribadito la prevalenza del requisito formale sul dato sostanziale, peraltro attribuendo all'iscrizione anagrafica il carattere di presunzione *iuris et de iure* (salvo il caso in cui il contribuente decida di invocare le Convenzioni bilaterali contro le doppie imposizioni e le stesse siano applicate al caso concreto), alcune isolate pronunce della giurisprudenza di merito e la più attenta dottrina hanno tuttavia criticato tale orientamento, disconoscendo il carattere assoluto di siffatta presunzione e sostenendo la superiorità del dato fattuale. Con riferimento alle critiche mosse dalla giurisprudenza di merito, occorre innanzi tutto segnalare la sentenza 15 aprile 1996, n. 1649, con cui la Commissione tributaria centrale ha ritenuto che ai fini dell'individuazione della residenza deve aversi riguardo, più che al dato meramente

¹²⁶ In senso analogo Comm. trib. prov. di Milano, 4 giugno 2014, n. 5299; Comm. trib. reg. della Lombardia, 13 aprile 2018, n. 1660.

formale dell'iscrizione anagrafica, alla situazione di fatto. In particolare, nel testo della sentenza si legge che *“la residenza, in quanto situazione di fatto, può essere provata con ogni mezzo e non deve risultare necessariamente dall'iscrizione nell'anagrafe del comune, alla quale può riconoscersi il valore di una semplice presunzione, suscettibile di essere vinta da prove contrarie [...] per cui al fine di ritenere che un soggetto sia non residente, è sufficiente accertare che egli abbia dimorato all'estero per più di sei mesi all'anno di riferimento”*¹²⁷. Si tratta, dunque, di una pronuncia che assume rilievo per due ordini di ragioni: in primo luogo perché per la prima volta veniva decretata la non residenza di una persona fisica sulla base della situazione concreta e fattuale, e non del requisito formale - che tra l'altro sussiste -, e in secondo luogo perché al dato formale dell'iscrizione nell'anagrafe della popolazione residente non era stata riconosciuta la natura di presunzione *iuris et de iure*, ma di presunzione *iuris tantum* (*“semplice presunzione, suscettibile di essere vinta da prove contrarie”*).

Contro l'orientamento *“formalista”* della Corte di Cassazione e dell'Amministrazione finanziaria si sono poi scagliati gli esponenti più autorevoli della dottrina, che in diverse occasioni hanno sostenuto l'illegittimità costituzionale del carattere di presunzione assoluta collegato al dato formale dell'iscrizione anagrafica, in quanto ritenuto lesivo del principio di capacità contributiva di cui all'art. 53 della Costituzione¹²⁸. In particolare, a favore di questa tesi, è stato precisato che qualora un soggetto persona fisica si trovasse iscritto nell'anagrafe della popolazione residente senza avere un effettivo collegamento col territorio dello Stato, questi si troverebbe costretto a contribuire ingiustamente alla spesa pubblica senza di fatto usufruire dei servizi pubblici e/o avere un legame durevole con lo Stato. Situazione che, di fatto, contrasta con la previsione della norma costituzionale¹²⁹. Risale a tempi più recenti, invece, la tesi secondo cui il carattere di presunzione assoluta associato

¹²⁷ FAZIO A., *L'iscrizione all'Anagrafe della popolazione residente non determina automaticamente la residenza fiscale di un soggetto persona fisica: nota a margine di una peculiare pronuncia di merito*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, 5/2017, p. 2220; MARINO G., *La residenza nel diritto tributario*, Padova, 1999, p. 40.

¹²⁸ MARINO G., *La residenza nel diritto tributario*, Padova, 1999, p. 32. Sebbene la Corte di Cassazione, con la sentenza n. 1215/1998, abbia condiviso la posizione di chi ritiene che la presunzione assoluta collegata all'iscrizione anagrafica violi l'art. 53 della Costituzione, nel caso esaminato l'ha dovuta ritenere irrilevante in quanto posta in termini astratti.

¹²⁹ MAISTO G., *Iscrizione anagrafica e residenza fiscale ai fini dell'imposta sul reddito delle persone fisiche*, in *Rivista di diritto tributario*, 7/8/1998, p. 222.

all'iscrizione nell'anagrafe della popolazione residente sia lesivo anche del principio costituzionale di cui all'art. 3 della Costituzione, in tema di uguaglianza¹³⁰.

Ciò che la dottrina prevalente¹³¹ si auspica mettendo in discussione la legittimità costituzionale del carattere presuntivo attribuito al criterio formale di cui all'art. 2, comma 2, del TUIR, è un intervento normativo volto ad attribuire all'iscrizione la natura di semplice presunzione della residenza fiscale, perciò suscettibile di essere vinta da prove contrarie, al fine di avvicinare la giurisprudenza tributaria a quella civilistica, secondo la quale le risultanze delle scritture anagrafiche integrano esclusivamente presunzioni *iuris tantum*¹³². Nonostante il legislatore non sia ancora intervenuto, si ritiene comunque che qualora decidesse di apportare una modifica alla precitata disposizione, tale per cui si possa collegare al dato formale dell'iscrizione anagrafica il solo carattere di presunzione relativa, l'Amministrazione finanziaria continuerebbe ad individuare la residenza fiscale di un soggetto persona fisica attraverso un criterio oggettivo che, tuttavia, in particolari fattispecie e con l'onere della prova a carico del contribuente, potrebbe essere meglio adattato alla situazione di fatto del periodo d'imposta interessato¹³³.

In ultima istanza è doveroso segnalare la recentissima sentenza emessa dalla Commissione tributaria regionale della Puglia (16 gennaio 2017, n. 64) che, alla stregua delle pronunce poc'anzi discusse, si inserisce in quel filone giurisprudenziale per il quale l'iscrizione nei registri anagrafici non è da intendersi come un criterio autonomo e autosufficiente ai fini dell'inquadramento della residenza fiscale. In particolare, la Corte di merito, da un lato, associa all'iscrizione anagrafica il carattere di presunzione relativa e, dall'altro, illustra le linee guida a cui devono sottostare gli uffici per ancorare la residenza di una persona fisica in Italia. Tuttavia, a differenza delle sentenze analizzate in precedenza, questa merita uno

¹³⁰ PROCOPIO M., *L'individuazione della residenza fiscale: un problema ancora aperto*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, 2/2016, pp. 560 e ss.

¹³¹ *Ibidem*. L'autore non reputa necessario l'intervento del legislatore, perché a suo avviso è sufficiente interpretare la disposizione di cui all'art. 2, 2° comma, del TUIR, alla luce dei principi costituzionali in tema di solidarietà, uguaglianza e capacità contributiva.

¹³² MARINI G., *L'iscrizione nelle anagrafi della popolazione residente*, in TINELLI G. (a cura di), *Commentario al testo unico delle imposte sui redditi*, Padova, 2009, pp. 32-33; FAZIO A., *L'iscrizione all'Anagrafe della popolazione residente non determina automaticamente la residenza fiscale di un soggetto persona fisica: nota a margine di una peculiare pronuncia di merito*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, 5/2017, pp. 2222 e ss.

¹³³ RAVACCIA M., *Iscrizione all'anagrafe della popolazione residente e suo carattere di presunzione assoluta*, in *Rivista di giurisprudenza tributaria*, 7/1998, pp. 631 e ss.

sguardo più attento, in quanto fornisce un ulteriore spunto di riflessione, peraltro, già messo in evidenza dalla più attenta dottrina. Infatti, il giudice tributario mette in dubbio, sotto il profilo della legittimità costituzionale, la qualificazione dell'iscrizione anagrafica quale presunzione assoluta di residenza fiscale del soggetto persona fisica. Più precisamente, ha statuito che collegare la residenza fiscale alla mera iscrizione nell'anagrafe della popolazione residente significa violare l'art. 53 della Costituzione, poiché la persona iscritta sarebbe considerata residente in Italia pur non avendo nessun legame durevole col territorio dello Stato (domicilio o residenza) e perché, in qualità di residente, sarebbe tenuto a concorrere alle spese pubbliche senza beneficiare di alcun servizio. Poiché l'interpretazione sostanziale della disposizione di cui all'art. 2, comma 2, del TUIR, è stata formulata dalla C.T.R. della Puglia senza ricorrere alle *tie-breaker rules*, quanto piuttosto facendo leva sull'art. 53 della Costituzione, sembra farsi più concreta la possibilità per il contribuente di superare la presunzione assoluta collegata all'iscrizione anagrafica anche qualora lo Stato estero, in cui il soggetto dimostri di avere il domicilio o la residenza, non abbia stipulato una convenzione contro le doppie imposizioni con l'Italia. L'apertura interpretativa dimostrata dalla Corte di Bari, come si può dedurre, non è di poco conto e, pertanto, sarà interessante capire come la Cassazione affronterà in futuro tale profilo e le sue implicazioni.

2.4 Il domicilio e la residenza ai sensi del Codice civile

L'art. 2, comma 2, del TUIR, oltre a collegare la residenza fiscale al dato formale dell'iscrizione all'anagrafe, stabilisce che un soggetto persona fisica è da ritenersi residente in Italia se nel territorio dello Stato ha il domicilio o la residenza ai sensi del Codice civile.

A differenza dell'iscrizione anagrafica, il domicilio e la residenza configurano due fattispecie costitutive della residenza fiscale di natura sostanziale, e proprio per questa caratteristica sono da preferire al criterio formale. Infatti, la mera iscrizione anagrafica, essendo pura forma, non sempre è espressione della realtà fattuale¹³⁴. Si pensi, ad esempio, al soggetto persona fisica iscritto nell'anagrafe della popolazione residente che ha l'abitazione permanente e il centro degli interessi vitali in uno Stato

¹³⁴ MARINO G., *La residenza nel diritto tributario*, Padova, 1999, p. 23.

estero: secondo la normativa italiana risulta essere residente in Italia (presunzione assoluta dell'iscrizione anagrafica), ma di fatto la vera residenza è localizzata al di fuori del territorio nazionale.

Ai sensi dell'art. 43 del Codice civile, "*il domicilio di una persona è nel luogo in cui essa ha stabilito la sede principale dei suoi affari e interessi*". Dalla lettura della disposizione si evince anzitutto che il domicilio non rappresenta più la stabile dimora in cui la persona vive e opera a stretto contatto con la famiglia (*domicilium* degli antichi Romani), ma costituisce il luogo in cui sono concentrati i suoi affari ed interessi. La perdita dell'originaria accezione della parola domicilio è dovuta alle trasformazioni sociali che nel corso del tempo hanno portato l'individuo a varcare, con sempre maggior frequenza, i confini ristretti della sua abitazione, causando una progressiva separazione tra l'abitazione permanente e il luogo in cui è localizzato il centro degli affari ed interessi economico-affettivi. Le trasformazioni sociali a cui si fa riferimento sono riassumibili nel fenomeno della già citata globalizzazione, che si traduce con il generalizzato spostamento delle persone e lo scambio sempre più intenso di merci e capitali, favoriti dall'utilizzo di mezzi di comunicazione all'avanguardia. Tali effetti, che dapprima si sono manifestati nella vita pratica, si sono poi inevitabilmente riversati nel diritto, tant'è che in molti ordinamenti giuridici, compreso quello italiano, si è ritenuta necessaria la distinzione tra la residenza, intesa come dimora abituale, e il domicilio, imperniato sulla *constitutio rerum et fortunarum*¹³⁵.

Le criticità connesse all'interpretazione della nozione di domicilio contenuta nel Codice civile hanno rappresentato, e rappresentano tuttora, motivo di scontro tra la giurisprudenza e la dottrina. In particolare, sono due gli aspetti che più di tutti pongono in contrasto l'una con l'altra.

In primis, per quanto concerne l'espressione "*affari e interessi*", la giurisprudenza ha statuito in varie occasioni¹³⁶ che essa non va intesa in senso stretto, e quindi limitatamente alla sfera dei rapporti patrimoniali ed economici, ma in senso lato, ossia comprendendo anche i rapporti di natura morale, sociale e familiare. Tale soluzione risulta essere molto vantaggiosa. In questo modo, infatti, la nozione di domicilio diventa assimilabile a quella di centro di interessi vitali, di cui all'art. 4 del

¹³⁵ MARINO G., *La residenza nel diritto tributario*, Padova, 1999, p. 41.

¹³⁶ Cass., 7 novembre 2001, n. 13803; Cass., 15 giugno 2010, n. 14434.

Modello OCSE di Convenzione contro le doppie imposizioni¹³⁷ e inoltre l'individuazione dello stesso domicilio risulta essere, in genere, meno complicata. Difatti, è più semplice determinare il luogo in cui sono concentrati i rapporti affettivi e sociali di una persona, solitamente ubicati in un unico luogo, rispetto alla sede principale dei suoi interessi economici e patrimoniali, potendo questi ultimi essere distribuiti in più Stati¹³⁸. Anche per tale ragione, quindi, l'Amministrazione finanziaria¹³⁹ ha abbracciato l'orientamento giurisprudenziale, trovando spesso conferma in giudizio¹⁴⁰. Sotto il profilo pratico, includere i legami affettivi nella nozione di domicilio significa ammettere la possibilità di considerare civilmente e fiscalmente residente in Italia una persona che, per esempio, risiede per tutto il periodo d'imposta all'estero, ma che ha nel territorio dello Stato la famiglia o addirittura un amante¹⁴¹.

Nella dottrina, invece, si distinguono due orientamenti: da un lato ci sono gli autori che condividono pienamente l'interpretazione più ampia del concetto di domicilio¹⁴² e dall'altro lato c'è chi¹⁴³ ritiene che gli "*affari e interessi*", di cui al già citato art. 43, comma 1, del Codice civile, siano solo quelli di natura patrimoniale. I sostenitori di quest'ultima interpretazione respingono l'orientamento giurisprudenziale in quanto, a loro avviso, intendere il domicilio nella versione "*dilatata*" significa rendere sovrapponibili due nozioni (residenza e domicilio) tenute ben distinte dal legislatore, nonché ignorare il fatto che in altre disposizioni

¹³⁷ TOSI L. e BAGGIO R., *Lineamenti di diritto tributario internazionale*, Milano, 2016, p. 75.

¹³⁸ *Ibidem*.

¹³⁹ Con la Circolare Ministeriale 2 dicembre 1997, n. 304/E l'Amministrazione finanziaria ha chiarito il significato dell'inciso "*affari e interessi*", stabilendo che deve essere inteso "*in senso ampio, comprensivo non solo di rapporti di natura patrimoniale ed economica, ma anche morali, sociali e familiari*".

¹⁴⁰ TOSI L. e BAGGIO R., *Lineamenti di diritto tributario internazionale*, Milano, 2016, p. 75. Si segnalano la sentenza della C.T.R. dell'Emilia 27 marzo 2000, n. 16 (caso *Pavarotti*), in cui il giudice, riferendosi alla nozione civilistica di domicilio, afferma che "*non vi è dubbio che il riferimento agli "interessi" della persona ricomprenda tanto gli interessi patrimoniali, quanto quelli personali*" e la sentenza della C.T.P. di Latina 26 ottobre 2012, n. 371 (caso *Ferro*), che parla di domicilio del contribuente come "*sede principale dei suoi affari e interessi desumibile dalla concentrazione degli stessi, correlata al suo comportamento, ai rapporti morali, sociali e familiari e non solo economici*".

¹⁴¹ MARINO G., *La residenza nel diritto tributario*, Padova, 1999, p. 45. Si allude alla sentenza 18 maggio 1998, n. 985, con cui la C.T.P. di Modena ha dato ragione all'Amministrazione finanziaria nel considerare fiscalmente residente in Italia un noto tenore italiano (Sig. Pavarotti), con residenza anagrafica in Montecarlo e legalmente separato dal coniuge, per via di una relazione extra-coniugale con una cittadina italiana di residenza bolognese.

¹⁴² TEDESCHI V., *Domicilio, residenza e dimora*, in *Novissimo digesto italiano*, Torino, 1982, p. 168.

¹⁴³ MONTUSCHI L., *Domicilio e residenza*, in SCIALOJA A. e BRANCA G. (a cura di), *Commentario del Codice civile*, Bologna, 1970, pp. 17-18.

civilistiche il concetto di domicilio viene generalmente correlato a rapporti economici¹⁴⁴. Tra i sostenitori della nozione limitata di domicilio c'è anche chi giudica inappropriata l'estensione della definizione ai legami personali, in quanto il concetto di residenza fiscale è preordinato alla tassazione di un reddito, ossia di una fattispecie dal carattere prevalentemente economico¹⁴⁵.

Sempre in merito agli affari e interessi, un filone dottrinale minoritario¹⁴⁶ si è posto il quesito se debbano essere necessariamente stabili per configurare il domicilio. Tuttavia, secondo la dottrina prevalente non serve porsi quest'interrogativo, in quanto la lettera della disposizione di cui all'art. 43, comma 1, del Codice civile da un lato e il requisito temporale di cui all'art. 2, comma 2, del TUIR, fanno già intendere che gli affari e interessi debbano essere durevoli e non meramente occasionali¹⁴⁷.

Il secondo aspetto che pone in netto contrasto la giurisprudenza e la dottrina riguarda il ruolo dell'elemento soggettivo nell'individuazione del domicilio. La Cassazione, con la sentenza del 29 dicembre 1960, n. 3322, ha affermato che *"il domicilio prescinde dal fatto della dimora o della presenza in un determinato luogo, in quanto esso, pur riposando su un elemento di fatto, consiste in una relazione tra la persona e detto luogo, essenzialmente ed anche soltanto giuridica, caratterizzata dalla volontà della persona di stabilire in quel luogo la sede generale delle sue relazioni e dei suoi interessi"*. A tale pronuncia ha fatto seguito la sentenza 26 ottobre 1968, n. 3586, con cui la Suprema Corte ha stabilito che il domicilio *"è caratterizzato principalmente dall'elemento soggettivo, cioè dall'intento di costituire e mantenere in un determinato luogo il centro principale delle proprie relazioni familiari, sociali ed economiche"*. Appare dunque ben delineata la posizione della giurisprudenza (confermata poi dall'Amministrazione finanziaria¹⁴⁸), che considera il domicilio una *res iuris* svincolata dalla presenza fisica del soggetto, ossia una mera relazione

¹⁴⁴ IASCONE E., *Note in tema di residenza fiscale delle persone fisiche e connesse problematiche processuali*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, 5/2004, p. 1169. Alcuni autori (tra cui MONTUSCHI L., *Domicilio e residenza*, in SCIALOJA A. e BRANCA G. (a cura di), *Commentario del Codice civile*, Bologna, 1970, pp. 17-18) osservano che il domicilio, inteso come sede degli affari e interessi di carattere economico, costituisce il luogo di apertura della successione, ai sensi dell'art. 456 del c.c. e il luogo di apertura della tutela, ai sensi dell'art. 343 del c.c.

¹⁴⁵ CORDEIRO GUERRA R., *Diritto tributario internazionale*, Padova, 2016, pp. 495-496.

¹⁴⁶ TEDESCHI V., *Domicilio, residenza e dimora*, in *Novissimo digesto italiano*, Torino, 1982, p. 1053.

¹⁴⁷ PEZZUTO G. e SCREPANTI S., *Il nuovo regime della residenza fiscale delle persone fisiche*, in *Rassegna Tributaria*, 2/1999, pp. 424 e ss.

¹⁴⁸ Circolare Ministeriale n. 304/1997.

giuridica tra la persona e la sede dei suoi affari e interessi¹⁴⁹. Secondo tale orientamento, l'individuazione del domicilio deve basarsi non tanto sull'elemento oggettivo, ossia sulla presenza fisica della persona in un determinato luogo, quanto piuttosto sull'elemento soggettivo, e cioè sulla mera intenzione della persona, espressa anche mediante comportamento concludente, di stabilire la sede principale dei propri affari e interessi in quel dato luogo. Il vantaggio di attribuire primaria rilevanza al requisito soggettivo risiede nella possibilità di individuare il domicilio di una persona anche quando non si riesca a riscontrare la sua presenza fisica¹⁵⁰.

La dottrina¹⁵¹, al contrario, ritiene che la mera intenzione di costituire e mantenere in un dato luogo la sede degli affari e interessi, non accompagnata dall'elemento oggettivo della presenza fisica, sia insufficiente ai fini della sussistenza del domicilio. In particolare, secondo i più autorevoli autori, gli elementi soggettivo e oggettivo tendono in qualche modo a compenetrarsi e integrarsi reciprocamente. Entrambi sono ritenuti necessari, anche se l'elemento determinante rimane pur sempre il requisito fattuale. La semplice dichiarazione di volontà, se presa da sola, non è però del tutto irrilevante: essa fa sorgere la presunzione che il soggetto abbia nella sede dichiarata il domicilio e i terzi di buona fede possono fare affidamento in tale dichiarazione, sempre che non siano a conoscenza del diverso domicilio effettivo¹⁵². Infine, particolare attenzione va rivolta all'elemento che più di ogni altro contribuisce a complicare l'individuazione del domicilio, ossia il carattere "principale" della sede. Innanzi tutto, dalla lettura della disposizione di cui all'art. 43, comma 1, del Codice civile sembra non possano adombrarsi dubbi sul fatto che il domicilio, a fronte del carattere principale attribuitogli dal legislatore, sia unico¹⁵³. La principalità della sede deve essere oggetto di un accertamento "materiale", basato

¹⁴⁹ PIACENTINI V. e BERNACCHI C., *Principi generali di tassazione: la residenza, i redditi esteri dei soggetti residenti ed i redditi italiani dei soggetti non residenti*, in DRAGONETTI A., PIACENTINI V. e SFONDRINI A. (a cura di), *Manuale di fiscalità internazionale*, Vicenza, 2016, p. 471.

¹⁵⁰ FREGNI M. C., *La residenza fiscale delle persone fisiche*, in *Giurisprudenza Italiana*, 11/2009, pp. 2564 e ss.

¹⁵¹ MONTUSCHI L., *Domicilio e residenza*, in SCIALOJA A. e BRANCA G. (a cura di), *Commentario del Codice civile*, Bologna, 1970, p. 11; TEDESCHI V., *Domicilio, residenza e dimora*, in *Novissimo digesto italiano*, Torino, 1982, pp. 166 e ss.

¹⁵² BIANCA C. M., *Diritto civile*, Milano, 1981, p. 246.

¹⁵³ MARINI G., *L'iscrizione nelle anagrafi della popolazione residente*, in TINELLI G. (a cura di), *Commentario al testo unico delle imposte sui redditi*, Padova, 2009, p. 34; PEZZUTO G. e SCREPANTI S., *Il nuovo regime della residenza fiscale delle persone fisiche*, in *Rassegna Tributaria*, 2/1999, pp. 424 e ss.

sia su parametri quantitativi, come l'ammontare dei redditi percepiti per l'attività svolta in un determinato luogo, sia su parametri qualitativi¹⁵⁴, quali il grado di soddisfazione legato all'attività o il gradimento delle mansioni svolte¹⁵⁵.

Tuttavia, l'applicazione di tali parametri al caso concreto è tutt'altro che agevole, specialmente nei casi in cui, per individuare il domicilio, si rendesse necessario un confronto tra affari e interessi di natura non omogenea: si pensi, ad esempio, alla persona che ha i propri affari e interessi affettivi¹⁵⁶ (famiglia) concentrati in Italia e gli affari e interessi economici (lavoro) ubicati all'estero. In queste situazioni, se dalla valutazione globale di tutti gli elementi circostanziali disponibili non si riuscisse a determinare lo Stato in cui si trova il domicilio della persona, sorge spontaneo chiedersi se si debbano valorizzare gli interessi sociali e famigliari o quelli economici. Sul punto, però, la stessa Corte di Cassazione non sembra aver assunto una posizione ben definita: in alcuni casi ha identificato il domicilio con il luogo in cui sono concentrati i legami personali, mentre in altri casi, anche piuttosto recenti, ha negato la loro assoluta rilevanza.

A favore della prevalenza delle relazioni affettive e familiari, si segnala, tra le altre¹⁵⁷, la sentenza Cass., 14 aprile 2008, n. 9856, in cui il giudice, per risolvere il caso, richiama le argomentazioni della sentenza C. giust. UE, 12 luglio 2001, *Louloudakis c. Stato Ellenico*, Causa C-262/99¹⁵⁸. In particolare, tale pronuncia stabilisce che “*nel caso in cui una persona abbia legami sia personali sia professionali in due Stati*

¹⁵⁴ L'Amministrazione finanziaria nella Circolare Ministeriale n. 304/1997 precisa che “*la rilevanza assunta dall'elemento soggettivo e soprattutto l'estensione dell'inciso “affari e interessi” ai rapporti di natura non patrimoniale fa sì che la nozione di domicilio sfugga a criteri di valutazione meramente quantitativi, prestandosi piuttosto ed essere valutata per lo più in base a criteri di carattere qualitativo*”.

¹⁵⁵ MARINO G., *La residenza nel diritto tributario*, Padova, 1999, p. 48; IASCONI E., *Note in tema di residenza fiscale delle persone fisiche e connesse problematiche processuali*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, 5/2004, p. 1170.

¹⁵⁶ La sentenza Cass., 7 novembre 2001, n. 13803, individua alcuni degli elementi rilevanti per l'esistenza dei legami personali, come la presenza fisica della persona e dei suoi familiari, la disponibilità di un'abitazione, il luogo in cui i figli frequentano effettivamente la scuola, il luogo dell'esercizio delle attività professionali e quello dei legami amministrativi con le autorità pubbliche e gli organismi sociali.

¹⁵⁷ Analogamente Cass., 7 novembre 2001, n. 13803, che ricorre sempre alle argomentazioni della sentenza C. giust. UE, 12 luglio 2001, *Louloudakis c. Stato Ellenico*, Causa C-262/99.

¹⁵⁸ TOSI L. e BAGGIO R., *Lineamenti di diritto tributario internazionale*, Milano, 2016, p. 75-76. Tuttavia, occorre precisare che il richiamo delle argomentazioni della sentenza della C. giust. UE è da considerarsi fuorviante sia per il particolare contesto in cui tali argomentazioni sono state utilizzate, sia perché la preminenza dei legami personali su quelli economici è stata sancita in relazione ad una disposizione comunitaria che la stessa Corte ha dovuto interpretare (si fa riferimento all'art. 7 della Direttiva 28 marzo 1983, n. 182, relativa alle franchigie applicabili in materia di importazioni temporanee di alcuni mezzi di trasporto).

membri, il luogo della sua “normale residenza”, stabilito nell’ambito di una valutazione globale in funzione di tutti gli elementi di fatto rilevanti, è quello in cui viene individuato il centro permanente degli interessi di tale persona e che, nell’ipotesi in cui tale valutazione globale non permetta siffatta valutazione, occorre dichiarare la preminenza dei legami personali”.

A quest’orientamento, tuttavia, si contrappone, ad esempio, la più recente sentenza 31 marzo 2015, n. 6501, con cui la Suprema Corte ha statuito che *“le relazioni affettive e familiari – la cui centrale importanza è invocata dalla ricorrente Agenzia al fine della residenza fiscale – non hanno una rilevanza prioritaria ai fini probatori della residenza fiscale, venendo in rilievo solo unitamente ad altri probanti criteri – idoneamente presi in considerazione nel caso in esame – che univocamente attestino il luogo col quale il soggetto ha il più stretto collegamento”.*

L’Amministrazione finanziaria ha invece espresso la propria posizione con la Circolare Ministeriale n. 304/1997. Dalla lettura del documento, sembra che sia sufficiente il mantenimento in Italia di uno dei due tipi di rapporti (legami familiari o rapporti patrimoniali o sociali) per considerare la persona fiscalmente residente in Italia. Invero, poiché ai sensi dell’art. 43 del Codice civile occorre valutare la principalità della sede, non basta rilevare in Italia la presenza dei soli rapporti personali o economici, ma risulta opportuno accertare la prevalenza degli uni o degli altri¹⁵⁹. Ebbene, come dimostrano alcune pronunce ministeriali, l’Amministrazione sembra più propensa ad attribuire maggiore importanza agli interessi socioaffettivi. Non a caso, nella predetta circolare è ribadito che *“deve considerarsi fiscalmente residente in Italia un soggetto che, pur avendo trasferito la propria residenza all’estero e svolgendo la propria attività al di fuori del territorio nazionale, mantenga [...] il “centro” dei propri interessi familiari e sociali in Italia”.*

Sulla questione se si debba identificare il domicilio con il luogo in cui sono concentrati i legami personali piuttosto che con il luogo in cui sono localizzati gli affari e interessi economici si è pronunciata anche la più attenta dottrina, senza però stabilire in maniera definitiva quale delle due tipologie di interessi abbia la meglio sull’altra. Una parte della dottrina¹⁶⁰ condivide la posizione dell’Amministrazione

¹⁵⁹ BOIDI M., GERLA C. e PIAZZA M., *Il trasferimento della residenza all’estero: coordinamento fra normativa interna e trattati contro le doppie imposizioni*, in *Il Fisco*, 10/2000, pp. 2746 e ss.

¹⁶⁰ DELLI FALCONI F. e MARIANETTI G., *Il ruolo del domicilio nell’individuazione della residenza fiscale*, in *Corriere Tributario*, 40/2008, pp. 3276 e ss.

finanziaria e di una branca della giurisprudenza, ossia sostiene la prevalenza degli interessi familiari e sociali. Tuttavia, c'è chi condivide l'interpretazione giurisprudenziale più ponderata contenuta nella sentenza n. 6501/2015, con cui la Corte di Cassazione ha statuito che il peso degli interessi famigliari non è equiparabile a quello degli interessi economici, che hanno invece una maggiore incidenza¹⁶¹. Di contro, altri autori, di fronte a situazioni di scissione tra luogo degli interessi economici e luogo degli interessi familiari, non si pronunciano su quali siano gli interessi prevalenti, ma propongono piuttosto degli approcci metodologici, utili per dare una soluzione al caso concreto, nonché per ovviare alla valutazione di elementi dalla natura fortemente disomogenea. Un approccio potrebbe essere quello di considerare gli affetti e i sentimenti come dei coefficienti presuntivi di reddito (consumato) in Italia¹⁶². Quindi, se ad esempio il mantenimento dell'amante residente in Italia dovesse comportare la concentrazione nel territorio dello Stato del reddito prodotto all'estero, vi sarebbero buone ragioni per ritenere che la persona trasferitasi all'estero abbia mantenuto il domicilio in Italia. Un altro criterio proposto da autorevole dottrina¹⁶³ potrebbe consistere nel porsi la seguente domanda: il contribuente, che lavora all'estero mentre la famiglia si trova in Italia, si sentirebbe più coinvolto se andasse male il lavoro o se si ammalasse il proprio coniuge? Un quesito non sempre dalla risposta scontata, ma che potrebbe rivelarsi utile per giungere ad una soluzione da dare al caso concreto.

Il criterio sostanziale, alternativo al domicilio, che determina l'assoggettamento a tassazione *worldwide* di una persona fisica in Italia, è rappresentato dalla residenza ai sensi civilistici. Il riferimento normativo è l'art. 43, comma 2, del Codice civile, che identifica la residenza con il "*luogo in cui la persona ha la dimora abituale*". Dunque, in linea con quanto disposto dall'art. 2, comma 2, del TUIR, quand'anche una persona non sia iscritta all'anagrafe della popolazione residente o non abbia nel territorio dello Stato la sede principale dei propri affari e interessi, è comunque da considerarsi fiscalmente residente in Italia qualora ivi abbia la dimora abituale. Se inizialmente il concetto di domicilio racchiudeva in sé anche quello di residenza, oggi si può dire che il domicilio ha a che fare con la vita morale dell'individuo, in

¹⁶¹ MARELLO E., *Il ruolo degli interessi sociali nella determinazione della residenza delle persone fisiche*, in Rivista trimestrale di diritto tributario, 4/2015, pp. 1063 e ss.

¹⁶² MARINO G., *La residenza nel diritto tributario*, Padova, 1999, p. 46.

¹⁶³ MARINO G., *La residenza nel diritto tributario*, Padova, 1999, p. 50.

senso lato, mentre la residenza è l'espressione della sua vita fisica, nonché la sua sede materiale¹⁶⁴.

Per comprendere il vero significato della norma è necessario soffermarsi sul concetto della "*dimora abituale*". Per quanto concerne la nozione di dimora, giurisprudenza e dottrina sono concordi nel considerarla come il luogo in cui la persona si trova attualmente¹⁶⁵. Si registrano invece opinioni contrastanti circa la possibilità di includere nella nozione di dimora, oltre alla casa di abitazione, anche il luogo di lavoro. Sul punto, però, appare più ragionevole la posizione di chi ritiene che la dimora rappresenti solo la casa di abitazione, in quanto dare rilevanza anche agli interessi di natura patrimoniale significa creare inevitabilmente una sovrapposizione con la nozione di domicilio¹⁶⁶.

Per quanto riguarda, invece, l'attributo "*abituale*" connesso alla dimora, secondo alcuni dev'essere interpretato con riferimento al concetto di stabilità, intesa come intenzionale non provvisorietà, mentre secondo altri va ricollegato al concetto di consuetudine, abitudine¹⁶⁷. Sebbene da tali interpretazioni scaturiscano diverse conclusioni circa la pluralità o l'unicità della residenza, a togliere ogni dubbio sul profilo quantitativo della stessa è stata la Corte di Cassazione a Sezioni Unite, con la sentenza 28 ottobre 1985, n. 5292, con cui ha statuito l'unicità della dimora¹⁶⁸.

Secondo una consolidata giurisprudenza¹⁶⁹ e un'ampia dottrina¹⁷⁰, sono due gli elementi che determinano la residenza in Italia ai sensi del Codice civile: un elemento oggettivo, dato, appunto, dall'abituale dimora di un soggetto in un determinato luogo e un elemento soggettivo, che si traduce nella volontà della persona di abitare stabilmente in quel luogo. Volontà che è rilevata dalle condizioni di vita e dallo svolgimento di normali relazioni sociali. Pertanto, affinché ci sia la

¹⁶⁴ MARINO G., *La residenza nel diritto tributario*, Padova, 1999, p. 52.

¹⁶⁵ PEZZUTO G. e SCREPANTI S., *Il nuovo regime della residenza fiscale delle persone fisiche*, in *Rassegna Tributaria*, 2/1999, pp. 424 e ss.

¹⁶⁶ MELIS G., *La nozione di residenza fiscale delle persone fisiche nell'ordinamento tributario italiano*, in *Rassegna Tributaria*, 1995, p. 1056.

¹⁶⁷ PEZZUTO G. e SCREPANTI S., *Il nuovo regime della residenza fiscale delle persone fisiche*, in *Rassegna Tributaria*, 2/1999, pp. 424 e ss.

¹⁶⁸ MARINI G., *L'iscrizione nelle anagrafi della popolazione residente*, in TINELLI G. (a cura di), *Commentario al testo unico delle imposte sui redditi*, Padova, 2009, p. 34.

¹⁶⁹ Cass., 5 febbraio 1985, n. 791; Cass., 14 marzo 1986, n. 1738.

¹⁷⁰ FORCHIELLI P., *Domicilio, residenza e dimora*, in *Enciclopedia di diritto*, Milano, 1964, pp. 842 e ss.; MONTUSCHI L., *Domicilio e residenza*, in SCIALOJA A. e BRANCA G. (a cura di), *Commentario del Codice civile*, Bologna, 1970, pp. 1 e ss.; TEDESCHI V., *Domicilio, residenza e dimora*, in *Novissimo digesto italiano*, Torino, 1982, pp. 165 e ss.

dimora abituale non conta tanto la permanenza continuativa in un luogo, quanto invece la volontà di conservare in questo la propria abitazione, nonché il centro delle proprie relazioni familiari e sociali, e farvi ritorno appena possibile. In altri termini, ciò che rileva è l'*animus revertendi* (o *animus permanendi*) del soggetto. Quindi, finché non si riesce a provare che lo spostamento ad altro luogo si ricollega alla volontà dell'individuo di inserirsi stabilmente in quel diverso luogo e di fissare ivi il centro delle proprie relazioni personali, l'allontanamento, anche prolungato, dalla dimora abituale (per lavoro o altro) non comporta il venir meno della residenza ai sensi civilistici. In tal senso si è espressa la Corte di Cassazione con la sentenza 23 febbraio 1977, n. 792¹⁷¹, che recita: *“Il requisito dell’abitualità della dimora, necessario affinché la dimora stessa costituisca residenza (art. 43, secondo comma, c.c.), presuppone non soltanto l’oggettivo protrarsi della permanenza in un determinato luogo, ma anche la volontà di rimanere stabilmente nel luogo medesimo. Ne consegue che un prolungato allontanamento dalla residenza non vale, di per sé, a dimostrare lo spostamento della residenza medesima nel luogo di dimora, occorrendo a tal fine la prova che esso si ricolleggi ad una volontà di stabile inserimento in quel diverso luogo, e, quindi, non a motivi e ragioni di ordine contingente”*. Analogamente, non comporta la perdita della residenza nemmeno la mera volontà del soggetto di stabilirsi in altro luogo che sia scollegata dall'elemento oggettivo dell'abituale dimora nel luogo medesimo¹⁷². Si badi, però, che la semplice dichiarazione di volontà non è del tutto irrilevante. Essa, infatti, come per il domicilio, fa sorgere la presunzione che il soggetto abbia la residenza nel luogo dichiarato e i terzi possono fare affidamento in tale dichiarazione, a meno che non siano a conoscenza della diversa residenza effettiva¹⁷³.

Poc'anzi si è detto che il vero elemento che determina la residenza civilistica è l'*animus revertendi* e non la permanenza continuativa nel comune di residenza (che diventa territorio dello Stato se si integrano l'art. 43 del Codice civile e l'art. 2, comma 2 del TUIR). Con riferimento al presupposto temporale della residenza fiscale in Italia, ossia *“maggior parte del periodo d'imposta”*, che numericamente si traduce in più di 183 giorni all'anno, non è quindi necessario che i 183 giorni siano

¹⁷¹ Analogamente Cass., 21 gennaio 2015, n. 961.

¹⁷² Tar Valle d'Aosta, 20 novembre 1995, n. 172.

¹⁷³ BIANCA C. M., *Diritto civile*, Milano, 1981, p. 250.

continui. L'importante, ai fini della residenza fiscale in Italia, è che complessivamente il soggetto risieda nel territorio dello Stato per più di 183 giorni, anche se questi dovessero essere interrotti da temporanei spostamenti all'estero¹⁷⁴. Va detto, però, che, al pari del domicilio, la residenza non è sempre di facile e immediata individuazione. Anzi, complici gli effetti della globalizzazione che negli ultimi tempi si sono accentuati, per alcune categorie di soggetti è quasi impossibile determinare il luogo della residenza. Si pensi, ad esempio, ai personaggi dello spettacolo o del mondo dello sport, che per motivi professionali sono costantemente in viaggio¹⁷⁵. Perciò, così come, in taluni casi, non è possibile determinare la sede principale degli affari e interessi, allo stesso modo può accadere che non si riesca a provare l'esistenza di una dimora abituale. In queste circostanze, secondo una parte della dottrina, per stabilire dove si trova la residenza, si guarda o lo Stato in cui viene prodotta la maggior parte del reddito, oppure quello in cui viene organizzata l'attività professionale¹⁷⁶.

Da quest'analisi si evince che domicilio e residenza, quali criteri di collegamento sostanziali con il territorio dello Stato, sono due fattispecie i cui confini non sono ben marcati. Mentre la dottrina prevalente cerca di mantenerle separate, la giurisprudenza e l'Amministrazione finanziaria tendono invece a sovrapporle, comprendendo nell'inciso "*affari e interessi*" anche le relazioni di carattere affettivo e sociale. In questo modo la residenza ai sensi civilistici diventa parte del domicilio, il quale finisce per essere il vero criterio, alternativo all'iscrizione anagrafica, per collegare una persona fisica al territorio dello Stato.

2.5 I requisiti di natura temporale e territoriale

Quando si parla di requisiti di ordine temporale e territoriale in relazione all'acquisizione della residenza fiscale in Italia, si fa riferimento rispettivamente alle espressioni "*maggior parte del periodo d'imposta*" e "*territorio dello Stato*", di cui all'art. 2, comma 2, del TUIR. Mentre il requisito temporale si riferisce a tutte e tre le

¹⁷⁴ FREGNI M. C., *La residenza fiscale delle persone fisiche*, in *Giurisprudenza Italiana*, 11/2009, pp. 2564 e ss.

¹⁷⁵ Proprio per l'intensa mobilità internazionale che caratterizza questi soggetti, il trattamento fiscale a loro riservato è diverso da quello degli altri redditi da lavoro. Il Modello di Convenzione OCSE prevede infatti una norma *ad hoc* (art. 17) che stabilisce per i personaggi dello sport e dello spettacolo una tassazione basata sul criterio della fonte.

¹⁷⁶ *Ibidem*.

fattispecie costitutive della residenza fiscale, vale a dire iscrizione nell'anagrafe della popolazione residente, domicilio e residenza ai sensi civilistici, il requisito territoriale serve solo a specificare che il domicilio e la residenza devono essere localizzati nel territorio dello Stato.

Su quest'ultimo non c'è molto da dire, se non che esso dev'essere inteso nel senso di "*territorio politico*", ovvero di territorio sul quale lo Stato può liberamente esercitare la propria sovranità impositiva¹⁷⁷. Si tratta di una chiara applicazione del principio di territorialità discusso in precedenza, ovvero di quella consuetudine internazionale che limita l'esercizio dei poteri di un Paese al territorio di propria competenza. Territorio, si badi, che con l'introduzione di criteri di collegamento, quali residenza e cittadinanza, si estende molto spesso al di fuori dei propri confini fisici.

Una maggiore attenzione va dedicata, invece, al requisito temporale. L'art. 2, comma 2, del TUIR parla di "*maggior parte del periodo d'imposta*" che, come già rilevato, corrisponde in termini numerici a più di 183 giorni all'anno. Quindi, si è considerati fiscalmente residenti in Italia se un soggetto persona fisica è iscritto nell'anagrafe della popolazione residente oppure ha il domicilio o la residenza civilistici nel territorio dello Stato per più di 183 giorni all'anno (184 per gli anni bisestili).

Prima dell'entrata in vigore dell'attuale testo unico sulle imposte dei redditi, l'art. 2, comma 2, del d.p.R. 29 settembre 1973, n. 597, collegava il requisito temporale solamente ai criteri sostanziali del domicilio e della residenza, stabilendo che dovevano considerarsi residenti "*oltre alle persone iscritte nelle anagrafi della popolazione residente, coloro che hanno nel territorio dello Stato la sede principale dei loro affari e interessi o vi dimorano per più di sei mesi dell'anno*".

Si osservi, inoltre, che nel nuovo testo unico il requisito temporale non è più espresso in mesi, ma con la locuzione "*maggior parte del periodo d'imposta*". Il legislatore ha ritenuto necessaria questa modifica per evitare un conteggio sbagliato dell'esatta metà di un anno, vista la diversa durata dei mesi. La nuova forma del requisito temporale non risparmia però problemi di ordine applicativo. In particolare, sono due i profili critici: il primo concerne l'individuazione in concreto della "*maggior parte del periodo d'imposta*", mentre il secondo ha a che

¹⁷⁷ MARINI G., *L'iscrizione nelle anagrafi della popolazione residente*, in TINELLI G. (a cura di), *Commentario al testo unico delle imposte sui redditi*, Padova, 2009, p. 35.

vedere con il caso di un contribuente che, dopo aver maturato i requisiti per la configurabilità della residenza fiscale in Italia, decide di trasferirsi all'estero. Con riguardo all'individuazione in concreto della "*maggior parte del periodo d'imposta*", è ragionevole ritenere che i 183 giorni richiesti dalla normativa per integrare la residenza fiscale in Italia possano essere sia continuativi sia discontinui e ciò dipende dal tipo di criterio di collegamento adottato. In particolare, se il criterio di collegamento è rappresentato dall'iscrizione nell'anagrafe della popolazione residente, essendo questo un presupposto meramente formale, lo *status* di residente può sorgere anche se il periodo di 183 giorni dovesse essere interrotto. Viceversa, per quanto riguarda il domicilio, anche se la presenza fisica nella sede principale degli affari e interessi è discontinua¹⁷⁸, ai fini del suo accertamento è ragionevole guardare i 183 giorni secondo una linea di continuità¹⁷⁹.

Il secondo aspetto critico derivante dal dato temporale riguarda l'ipotesi di un soggetto che si trasferisce all'estero dopo aver maturato i requisiti per l'acquisizione della residenza fiscale di cui all'art 2, comma 2, del TUIR. Si pensi, ad esempio, ad un cittadino italiano che risulta essere iscritto nell'anagrafe della popolazione residente per 183 giorni e che decide di trasferire la propria residenza all'estero, rispettando anche i requisiti formali previsti dalla legge (cancellazione dall'anagrafe della popolazione residente e iscrizione all'Anagrafe degli Italiani Residenti all'Estero - AIRE). In tal caso, il contribuente non perde la residenza fiscale in Italia, ma la mantiene anche per la restante parte del periodo d'imposta¹⁸⁰, sicché gli eventuali redditi prodotti a seguito del trasferimento continueranno ad essere tassati in Italia, secondo il regime *worldwide*. Tuttavia, anche la normativa fiscale dello Stato di destinazione può attribuire, per lo stesso periodo d'imposta, lo *status* di residente al soggetto espatriato, venendosi così a configurare un caso di doppia residenza, ovvero doppia imposizione piena, risolvibile eventualmente facendo

¹⁷⁸ Circolare Ministeriale 17 agosto 1996, n. 201/E/VII-14/1649.

¹⁷⁹ MARINO G., *La residenza nel diritto tributario*, Padova, 1999, p. 61.

¹⁸⁰ RAVERA A., *La residenza fiscale in bilico tra interessi personali e patrimoniali*, in *Diritto e pratica tributaria internazionale*, 2/2016, p. 770; TRIVISANO F., *La residenza delle persone fisiche ai fini delle imposte sui redditi*, in *Il Fisco*, 43/2012, pp. 6885 e ss. La definizione di "*periodo d'imposta*" è contenuta all'art. 7 del TUIR, il quale lo identifica con l'anno solare. L'ordinamento italiano non ammette il frazionamento del periodo d'imposta, a meno che le convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni non dispongano diversamente (v. par. 10 Commentario dell'OCSE).

ricorso alle convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni¹⁸¹.

2.6 Trasferimento di residenza all'estero

Sempre in tema di residenza fiscale, occorre poi analizzare la norma contenuta nel comma 2-bis dell'art. 2 del TUIR, introdotto dall'art. 10, comma 1, della legge 23 dicembre 1998, n. 448 e successivamente modificato dall'art. 1, comma 83, lett. a), della legge 24 dicembre 2007 (legge finanziaria 2008). Secondo il testo della presente disposizione, *“si considerano altresì residenti, salvo prova contraria, i cittadini italiani cancellati dalle anagrafi della popolazione residente e trasferiti in Stati o territori diversi da quelli individuati con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, da pubblicare nella Gazzetta Ufficiale”*.

Numerose sono le considerazioni che si possono trarre dall'analisi di questa norma. Innanzi tutto, appare piuttosto evidente che si tratta di una disposizione antielusiva¹⁸², introdotta con l'intento di combattere un fenomeno sempre più diffuso, ossia quello dei trasferimenti fittizi di residenza nei paradisi fiscali (*tax haven*)¹⁸³. Gli Stati o territori classificati come *tax haven* si contraddistinguono per due aspetti fondamentali: in primo luogo, come si può desumere dall'espressione stessa, si tratta di Paesi caratterizzati da un livello di tassazione sensibilmente inferiore rispetto a quello applicato in Italia, se non addirittura nullo, e in secondo luogo sono Stati poco collaborativi, nel senso che non consentono un adeguato scambio d'informazioni con l'Amministrazione finanziaria italiana¹⁸⁴.

Si osservi, inoltre, che la disposizione è applicabile solo se la cittadinanza italiana e la cancellazione dall'anagrafe della popolazione residente (e contestuale iscrizione all'AIRE¹⁸⁵) sono antecedenti rispetto al trasferimento nel Paese *tax haven*. Dunque,

¹⁸¹ PEZZUTO G. e SCREPANTI S., *Il nuovo regime della residenza fiscale delle persone fisiche*, in Rassegna Tributaria, 2/1999, pp. 424 e ss.; IASCONI E., *Note in tema di residenza fiscale delle persone fisiche e connesse problematiche processuali*, in Diritto e Pratica Tributaria, 5/2004, p. 1164; MAGNANI A., *Considerazioni in tema di residenza fiscale delle persone fisiche*, in Fisco, 30/2003, pp. 4677 e ss.

¹⁸² MONTUORI C., *Presunzione di residenza ed inversione dell'onere della prova*, in Fisco, 16/2001, pp. 5853 e ss.

¹⁸³ MARINI G., *L'iscrizione nelle anagrafi della popolazione residente*, in TINELLI G. (a cura di), *Commentario al testo unico delle imposte sui redditi*, Padova, 2009, p. 36.

¹⁸⁴ TOSI L. e BAGGIO R., *Lineamenti di diritto tributario internazionale*, Milano, 2016, pp. 106 e ss.

¹⁸⁵ Il decreto-legge 25 marzo 2019, n. 22, ha introdotto un'importante novità circa la decorrenza dell'iscrizione dei cittadini italiani all'AIRE. In particolare, con tale decreto è stato abrogato l'art. 7 del d.p.R. n. 323/1989, in base al quale l'iscrizione all'AIRE decorreva dalla data di ricezione del modello CONS01 da parte dell'Ufficio Anagrafe competente, ed è stato introdotto il comma 9-bis

ne consegue che le persone già residenti in uno Stato o territorio a fiscalità privilegiata che acquisiscono la cittadinanza italiana in un secondo momento, non rientrano tra i destinatari della norma in commento¹⁸⁶. Allo stesso modo sono esclusi dall'ambito di applicazione del comma 2-bis gli stranieri che hanno in Italia il domicilio o la residenza ai sensi civilistici e che poi si trasferiscono in un paradiso fiscale. Infine, sembra non debbano essere compresi tra i destinatari della disposizione nemmeno i cittadini italiani che trasferiscono la propria residenza prima in un Paese a tassazione normale e, solo in un secondo momento, in un Paese a fiscalità privilegiata¹⁸⁷. Su questo punto occorre rilevare il diverso orientamento dell'Amministrazione finanziaria¹⁸⁸, secondo la quale la norma si applica anche a tale categoria di soggetti. Non manca, però, chi assume una posizione intermedia, ritenendo che i cittadini italiani che mettono in atto un'emigrazione "estero su estero" (cosiddette emigrazioni orizzontali) siano da considerare presuntivamente residenti in Italia, purché il loro comportamento fosse volto ad eludere la norma antielusiva¹⁸⁹. Le predette categorie di soggetti, salvo questi ultimi, non hanno quindi gli oneri di prova che hanno invece coloro che emigrano in un Paese a fiscalità privilegiata solo dopo aver conseguito la cittadinanza italiana e senza passare per un Paese a fiscalità "normale"¹⁹⁰.

Per comprendere le ragioni che hanno spinto il legislatore ad introdurre il comma 2-bis, occorre analizzare le dinamiche che hanno caratterizzato il contesto precedente all'emanazione della norma e l'impatto dei Paesi a fiscalità privilegiata nel panorama economico internazionale. Generalmente, la bassa popolosità e la ridotta estensione territoriale sono due caratteri tipici di uno Stato *tax haven*. In altri termini, è come se esistesse una correlazione lineare diretta tra le suddette variabili e l'applicazione di un basso livello di tassazione. Infatti, quanto minore è la popolazione o la superficie territoriale di un Paese, tanto minore sarà la quantità di

all'art. 6 della legge n. 470/1988 ("Anagrafe e censimento degli italiani all'estero"), che invece fa partire la decorrenza dell'iscrizione a partire dalla data di presentazione della domanda al Consolato.

¹⁸⁶ MARINI G., *L'iscrizione nelle anagrafi della popolazione residente*, in TINELLI G. (a cura di), *Commentario al testo unico delle imposte sui redditi*, Padova, 2009, p. 36.

¹⁸⁷ MAISTO G., *La residenza fiscale delle persone fisiche emigrate in Stati o territori aventi regime tributario privilegiato*, in *Rivista di diritto tributario*, 2/1999, p. 57.

¹⁸⁸ Circolare Ministeriale 24 giugno 1999, n 140/E.

¹⁸⁹ MELIS G., *Il trasferimento della residenza fiscale nell'imposizione sui redditi*, Roma, 2008, pp. 342 e ss.

¹⁹⁰ FREGNI M. C., *La residenza fiscale delle persone fisiche*, in *Giurisprudenza Italiana*, 11/2009, pp. 2564 e ss.

servizi pubblici da offrire ai cittadini e quindi anche l'ammontare di risorse necessarie per produrli, al punto da consentire l'applicazione di aliquote fiscali piuttosto contenute.

In origine i paradisi fiscali sono sorti pressoché in modo spontaneo, attraverso l'attuazione di politiche liberiste, basate sul principio del *laissez-faire*, che ne hanno propugnato una rapida crescita economica (ad esempio Hong Kong e Singapore). In seguito, a partire dagli anni '70 del Novecento, con l'intensificarsi del fenomeno della globalizzazione e la progressiva liberalizzazione finanziaria, molte giurisdizioni, conscie della propria posizione di forza per la capacità di attirare grandi volumi di capitale estero grazie al basso livello di tassazione sui redditi personali, hanno messo in atto delle politiche fiscali aggressive (tra cui il rifiuto alla collaborazione e il segreto bancario), al fine di erodere il gettito dei Paesi con maggior pressione tributaria. Per contrastare questo fenomeno, riconosciuto a livello internazionale come "*concorrenza fiscale dannosa*", negli anni '90 l'OCSE è intervenuta in vari modi allo scopo di rendere facilmente individuabili i paradisi fiscali e consentire dunque ai singoli Stati di predisporre idonee misure antievasive¹⁹¹. Tra i vari provvedimenti emerge la predisposizione delle cosiddette *black list*, ossia liste nelle quali sono elencati i Paesi a fiscalità privilegiata e le operazioni ritenute dannose per l'economia degli altri Stati¹⁹².

In Italia, prima dell'introduzione del comma 2-bis, il fenomeno dei "*falsi residenti*" era molto diffuso e consisteva nel trasferimento soltanto fittizio della propria residenza in uno dei Paesi *tax haven*, al fine di sottrarsi al criterio di tassazione *worldwide* previsto dall'ordinamento italiano e conseguire un vantaggio puramente fiscale legato al miglior trattamento tributario¹⁹³. Il motivo della diffusione di tale pratica evasiva è il seguente. Generalmente la prova che un soggetto sia fiscalmente residente in Italia deve essere fornita dall'Amministrazione finanziaria¹⁹⁴, la quale,

¹⁹¹ Tuttavia, bisogna aspettare l'avvento del secondo millennio per assistere ad una vera e propria battaglia contro i paradisi fiscali. La misura più dirompente adottata dai Paesi appartenenti all'OCSE risale solo al 2014 e consiste nel già citato CRS, un accordo multilaterale sullo scambio automatico di informazioni, che si propone di abbattere le barriere alzate dagli Stati cari al segreto bancario.

¹⁹² Così in http://www.treccani.it/enciclopedia/paradiso-fiscale_%28Dizionario-di-Economia-e-Finanza%29/.

¹⁹³ PEZZUTO G. e SCREPANTI S., *Il nuovo regime della residenza fiscale delle persone fisiche*, in *Rassegna Tributaria*, 2/1999, pp. 424 e ss.

¹⁹⁴ RAVERA A., *La residenza fiscale in bilico tra interessi personali e patrimoniali*, in *Diritto e pratica tributaria internazionale*, 2/2016, pp. 779-780. Si prenda in considerazione la sentenza Cass., 16 marzo 1996, n. 2229. Tale pronuncia stabilisce che "*i presupposti per l'assunzione della qualità di*

prima dell'entrata in vigore della norma in commento, doveva anche dimostrare che il soggetto, nel caso in cui si fosse trasferito in un Paese a fiscalità privilegiata e avesse dichiarato di non essere residente o domiciliato in Italia, fosse in realtà ivi residente. Essendo questa circostanza difficile da provare¹⁹⁵, molti cittadini italiani riuscivano a sottrarsi al gravoso regime fiscale interno, cancellandosi dall'anagrafe della popolazione residente e iscrivendosi all'AIRE. In questo modo, la presunzione assoluta di residenza in Italia veniva meno e per il Fisco, su cui ricadeva l'onere della prova, la ricerca di elementi probatori circa l'esistenza di legami personali e interessi economici nel territorio dello Stato rappresentava una vera e propria sfida, in modo particolare se la persona non aveva una certa notorietà¹⁹⁶ oppure una famiglia¹⁹⁷. Perciò, accadeva che un cittadino italiano trasferisse fittiziamente la propria residenza anagrafica, ad esempio, a Montecarlo, conservando tuttavia la residenza o il domicilio civilistici in Italia, con l'Amministrazione finanziaria che molto spesso non era in grado di acquisire sufficienti prove che le permettessero di dimostrare l'esistenza di una dimora stabile o della sede principale degli affari e interessi sul suolo italiano.

Con l'introduzione del comma 2-bis, invece, l'onere della prova in caso di trasferimento della residenza anagrafica in un Paese a fiscalità privilegiata non è più a carico dell'Amministrazione finanziaria, ma grava sullo stesso contribuente che decide di emigrare fittiziamente o effettivamente in uno dei paradisi fiscali elencati

soggetto passivo ai fini dell'Irpef, secondo le previsioni del citato art. 2, devono essere dedotti e provati dall'Amministrazione, di modo che si riverbera a suo sfavore ogni eventuale incertezza, lacunosità o contraddittorietà dei dati in proposito acquisiti". In questo senso si è espressa anche la Corte di Giustizia Europea con la sentenza C. giust. UE, 28 giugno 2007, *Planzer*, Causa C-73/06.

¹⁹⁵ FREGNI M. C., *La residenza fiscale delle persone fisiche*, in *Giurisprudenza Italiana*, 11/2009, pp. 2564 e ss. La riprova nelle due fattispecie di carattere sostanziale (domicilio e residenza) è più difficile rispetto alla verifica della mera iscrizione anagrafica.

¹⁹⁶ MONTUORI C., *Presunzione di residenza ed inversione dell'onere della prova*, in *Fisco*, 16/2001, pp. 5853 e ss.; ESPOSITO DE FALCO O., *Continuano i fittizi trasferimenti di residenza fiscale all'estero degli artisti*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, 3/2009, pp. 20573 e ss. In linea generale, se il soggetto che trasferisce fittiziamente la propria residenza in un Paese *tax haven* è una celebrità, le probabilità da parte del Fisco di dimostrare che il contribuente ha mantenuto in realtà la dimora abituale o la sede principale degli affari e interessi in Italia sono maggiori. Infatti, grazie soprattutto alla stampa non specializzata, l'Amministrazione finanziaria dispone di maggiori informazioni sul suo conto, utili per capire l'intensità del suo rapporto col Paese d'origine.

¹⁹⁷ Una persona sposata e magari anche con dei figli difficilmente trasferisce la residenza di questi e del coniuge all'estero, quindi l'Amministrazione finanziaria è propensa a ritenere che il domicilio si trovi in Italia. Di contro, se il soggetto non ha rilevanti legami personali nel territorio dello Stato, la riprova del domicilio è più complessa.

nella *black list*, introdotta con il decreto ministeriale del 4 maggio 1999¹⁹⁸. In altre parole, in base alla presente disposizione, se un cittadino italiano decide di trasferirsi in un Paese *tax haven*, per essere escluso dal novero dei residenti in Italia, dopo essersi cancellato dall'anagrafe ed essersi contestualmente iscritto all'AIRE, deve dimostrare al Fisco di non essere più fiscalmente residente ai sensi dell'art. 2 del TUIR¹⁹⁹.

Si tratta, dunque, di una norma avente la funzione di contrastare il comportamento opportunistico di coloro che, per sottrarsi al più alto livello di tassazione nazionale, trasferiscono la propria residenza anagrafica nei Paesi a fiscalità privilegiata, mantenendo però in Italia la residenza o il domicilio ai sensi civilistici. Viceversa, dal punto di vista dell'Amministrazione finanziaria, la norma in commento rappresenta un'efficace soluzione per colmare, attraverso l'inversione dell'onere della prova, le proprie carenze conoscitive e alleggerire dunque il carico di lavoro²⁰⁰. Dunque, per quanto riguarda l'art. 2 del TUIR, l'intervento del legislatore si concreta nell'inserimento di una presunzione *iuris tantum* di residenza a carico dei cittadini italiani che si trasferiscono in uno dei Paesi facenti parte della *black list*. In altri termini, il cittadino italiano che si cancella dall'anagrafe e si iscrive all'AIRE indicando il paradiso fiscale in cui intende trasferirsi, si ritiene presuntivamente residente in Italia, salvo che non dimostri di essere residente nell'altro Stato e quindi di non avere in Italia né la residenza, né il domicilio ai sensi del Codice civile.

Da ciò si deduce che il dato formale non è un elemento sufficiente a far perdere lo *status* di residente, e questo vale anche per i Paesi che non sono catalogati come paradisi fiscali. Infatti, affinché una persona fisica possa considerarsi non più residente in Italia, oltre alla cancellazione dai registri anagrafici e alla contestuale iscrizione all'AIRE, deve mancare il requisito sostanziale (dimora abituale o sede principale degli affari e interessi)²⁰¹. La differenza sta nel fatto che se il

¹⁹⁸ RAVERA A., *La residenza fiscale in bilico tra interessi personali e patrimoniali*, in *Diritto e pratica tributaria internazionale*, 2/2016, p. 781.

¹⁹⁹ TOSI L. e BAGGIO R., *Lineamenti di diritto tributario internazionale*, Milano, 2016, p. 76.

²⁰⁰ MAGNANI A., *Considerazioni in tema di residenza fiscale delle persone fisiche*, in *Fisco*, 30/2003, p. 4677 e ss.

²⁰¹ Tra le altre, Cass., 15 giugno 2010, n. 14434; Cass., 18 novembre 2011, n. 24246; Cass., 4 settembre 2013, n. 20285. Il testo delle presenti sentenze recita: "*l'iscrizione del cittadino nell'anagrafe dei residenti all'estero non è elemento determinante per escludere la residenza fiscale in Italia, allorché il soggetto abbia nel territorio dello Stato il proprio domicilio, inteso come sede principale degli affari e interessi economici, nonché delle proprie relazioni personali*". Perciò, fino a quando in Italia sussiste l'elemento sostanziale, la residenza non viene meno.

trasferimento avviene in un Paese a fiscalità privilegiata, come già detto, è lo stesso cittadino italiano che deve dimostrare di non avere più né il domicilio, né la residenza in Italia, viceversa se il Paese di destinazione non è un paradiso fiscale, oppure se il soggetto che si trasferisce è uno straniero, spetta all'Amministrazione finanziaria il compito di provare la sua non residenza. Dunque, l'effettività del trasferimento della residenza passa attraverso la dimostrazione del venir meno del criterio sostanziale di collegamento con il territorio dello Stato.

L'Amministrazione finanziaria, con la Circolare Ministeriale 21 giugno 1999, n. 140/E, ha osservato che il legislatore, nel confermare l'ammissibilità della prova contraria per contrastare la presunzione relativa di residenza fiscale, riconosce al contribuente la più ampia possibilità di difesa sia in sede processuale, che extraprocessuale, ferma restando, tuttavia, l'inefficacia della prova testimoniale e del giuramento. Quindi, il cittadino italiano che ribadisce la non fittizietà dell'emigrazione verso il Paese *tax haven*, può avvalersi, in linea con quanto stabilito dall'Amministrazione finanziaria, di qualsiasi strumento di prova di natura documentale o dimostrativa, idoneo a stabilire:

- la sussistenza della dimora abituale nel Paese estero, sia personale che dell'eventuale nucleo familiare;
- l'iscrizione e l'effettiva frequenza dei figli presso istituti scolastici o di formazione del Paese estero;
- l'eventuale iscrizione nelle liste elettorali del Paese di destinazione;
- lo svolgimento di un rapporto di lavoro continuativo, stipulato nello stesso Paese estero, oppure l'esercizio di una qualunque attività economica con carattere di stabilità;
- la movimentazione a qualsiasi titolo di somme di denaro o di altre attività finanziarie nel Paese d'immigrazione da e per l'Italia;
- l'esistenza di fatture o ricevute di erogazione di acqua, gas, luce, telefono e di altri canoni tariffari pagati nel Paese estero;
- la stipula di contratti di acquisto o di locazione di immobili residenziali, adeguati ai bisogni abitativi nel Paese *tax haven*;
- l'assenza di unità immobiliari tenute a disposizione in Italia o di atti di donazione, compravendita, costituzione di società o di altro genere;

- la mancanza in Italia di significativi e duraturi rapporti di carattere economico, familiare, politico e sociale, culturale e ricreativo.
- la titolarità nel Paese estero di un conto corrente e la movimentazione dello stesso;
- la titolarità di partecipazioni o strumenti finanziari nel Paese estero;
- l'assunzione di incarichi in società estere;
- la titolarità nel Paese estero di auto o altri beni mobili registrati²⁰².

Dovendo esprimere una considerazione sui precitati strumenti di prova che l'Amministrazione finanziaria propone a titolo d'esempio, si può affermare che il contribuente non deve necessariamente fornire la prova positiva di residenza fiscale nel Paese a fiscalità privilegiata, ma può anche fornire la prova negativa di collegamento con il territorio italiano.

Naturalmente, come stabilito dalla Circolare Ministeriale n. 304/E del 1997, i predetti e gli altri eventuali elementi di prova devono essere considerati e valutati nel loro insieme, perché è solo avendo un quadro complessivo della persona che si può stabilire se il centro degli interessi patrimoniali e personali si trova di fatto nello Stato estero, ossia se il trasferimento nel Paese a fiscalità privilegiata è effettivo o fittizio e quindi se la presunzione relativa di residenza di cui al comma 2-bis è superata o meno. Si badi, non occorre che ogni singolo rapporto con l'Italia venga a mancare; l'importante è che in generale il complesso degli interessi sia localizzato nel Paese *tax haven*. In conclusione, il contribuente si può definire non residente se riesce a dimostrare da un lato di aver perso ogni significativo collegamento con il territorio italiano e/o dall'altro lato di avere il proprio domicilio o la propria residenza nel Paese estero.

Per quanto riguarda l'accertamento e la verifica dell'effettività del trasferimento dei cittadini italiani nei Paesi a fiscalità privilegiata, con riferimento agli artt. 31, comma 2, e 58 del d.p.R. n. 600 del 1973, l'Ufficio competente a tali compiti è nell'ultimo comune di residenza nel territorio dello Stato. Viceversa, se la destinazione del trasferimento è un Paese a fiscalità "*normale*" o se l'emigrazione dall'Italia ha come soggetto uno straniero, l'Ufficio è individuato nel comune in cui si è prodotto il reddito oppure, nel caso in cui il reddito sia prodotto in più comuni, in quello in cui

²⁰² Circolare Ministeriale 21 giugno 1999, n. 140/E.

è stato prodotto il reddito più elevato²⁰³.

Quando si parla di paradisi fiscali, è automatico il collegamento con la già citata *black list*. Trattasi di una lista aggiornata annualmente dal Ministero dell'Economia e delle Finanze, nella quale sono elencati i Paesi caratterizzati da un livello di tassazione basso o nullo e dall'attitudine a non collaborare con l'Amministrazione finanziaria nazionale. Quindi, l'utilizzo dell'aggettivo "*black*" (nero) per indicare l'elenco di questi Stati si addice perfettamente, perché, a causa della loro chiusura e delle politiche di concorrenza fiscale dannosa messe in pratica, costituiscono un vero e proprio pericolo per l'economia degli altri Paesi. Si badi, però, che non esiste una sola *black list*, ma ben tre, di cui due sono vevoli in materia di redditi d'impresa e una (quella cui si fa riferimento nel presente contesto) è rilevante ai fini dell'applicazione della presunzione relativa di residenza in Italia dei cittadini italiani trasferiti nei suddetti Stati²⁰⁴. Al momento dell'introduzione, avvenuta con l'approvazione del decreto ministeriale del 4 maggio 1999, la *black list* vevole per le persone fisiche contava 59 Stati o territori ritenuti a fiscalità privilegiata o quanto meno fiscalmente sospetti (come San Marino e Svizzera)²⁰⁵. Nel corso del tempo, il numero di paradisi fiscali è sceso a 56²⁰⁶ e probabilmente nei prossimi anni si ridurrà ulteriormente, grazie a nuovi accordi che verranno stipulati per contrastare il fenomeno dell'evasione fiscale internazionale.

Prima delle modifiche apportate dall'art. 10, comma 1, della legge finanziaria del 2008, il comma 2-bis recitava: "*Si considerano altresì residenti, salvo prova contraria, i cittadini italiani cancellati dalle anagrafi della popolazione residente ed emigrati in Stati o territori aventi un regime fiscale privilegiato, individuati con decreto del Ministro delle finanze da pubblicare nella Gazzetta Ufficiale.*". Il decreto menzionato dalla norma è il già citato decreto ministeriale 4 maggio 1999, che costituisce la *black list* dei Paesi a fiscalità privilegiata per le persone fisiche. La disposizione in commento, così formalizzata, individuava i paradisi fiscali "*in positivo*".

Successivamente, con l'entrata in vigore della legge finanziaria del 2008, il testo della norma è stato cambiato parzialmente e in modo particolare gli Stati o territori

²⁰³ MARINI G., *L'iscrizione nelle anagrafi della popolazione residente*, in TINELLI G. (a cura di), *Commentario al testo unico delle imposte sui redditi*, Padova, 2009, p. 36.

²⁰⁴ TOSI L. e BAGGIO R., *Lineamenti di diritto tributario internazionale*, Milano, 2016, p. 109.

²⁰⁵ MAGNANI A., *Considerazioni in tema di residenza fiscale delle persone fisiche*, in *Fisco*, 30/2003, pp. 4677 e ss.

²⁰⁶ Sono stati cancellati dalla *black list* Cipro, Malta e San Marino.

a fiscalità privilegiata non sono più individuati nella *black list*, ma sono “*gli Stati o territori diversi da quelli individuati con decreto del Ministro dell’economia e delle finanze*”.

Apportando tale modifica, il legislatore intendeva eliminare il sistema basato sulle *black list*, che per l’appunto individuavano i Paesi *tax haven* in positivo, e introdurre un sistema basato sulle cosiddette *white list*, che individuano “*in negativo*” tali Stati²⁰⁷. Quindi, in base a questo nuovo sistema, i paradisi fiscali erano tutti i Paesi che non rientravano nelle cosiddette *white list*.

Per conformare il TUIR alla nuova legge finanziaria, il legislatore aveva poi introdotto l’art. 168-bis, intitolato “*Paesi e territori che consentono un adeguato scambio di informazioni*”, che prevedeva l’emanazione di un decreto contenente due diverse *white list*:

- una *white list* in cui venivano individuati gli Stati e territori che permettono un adeguato scambio di informazioni;
- un’altra *white list* in cui venivano individuati gli Stati e territori che soddisfano due requisiti, ossia da un lato consentono un adeguato scambio di informazioni e dall’altro lato hanno un livello di tassazione in linea con quello applicato in Italia.

Tuttavia, il sistema delle *white list* non è durato a lungo. Infatti, nel 2015, con il d lgs. n. 147, il legislatore ha abrogato l’art. 168-bis, eliminato qualsiasi riferimento alle *white list* e ripreso il previgente sistema delle *black list*.

Un altro concetto richiamato dal comma 2-bis che merita particolare attenzione è quello di trasferimento. Soprattutto negli ultimi anni, a causa della globalizzazione dell’economia, il trasferimento della residenza rappresenta un problema di non poco conto per l’Amministrazione finanziaria nazionale, in quanto gli elevati livelli di tassazione su cui si basa il sistema tributario italiano hanno spinto molte persone a trasferire la propria residenza o il proprio domicilio, anche fittiziamente, all’estero, il che ha determinato una riduzione dell’imponibile non indifferente²⁰⁸.

La parola “*trasferire*” deriva dal latino “*trasferre*”, che letteralmente significa

²⁰⁷ ARDITO F., *Premessa*, in TINELLI G. (a cura di), *Commentario al testo unico delle imposte sui redditi*, Padova, 2009, pp. 1454-1455.

²⁰⁸ BELLICINI B., *Il trasferimento della residenza fiscale all'estero delle persone fisiche: un'ipotesi di compliance normativa*, in *Il Fisco*, 22/2016, pp. 2157 e ss.

“portare al di là”. Tuttavia, l’impiego della parola “trasferimento” è di natura “atecnica”, poiché non si trasferisce la residenza fiscale, ma si assiste ad un mutamento fattuale dei suoi elementi costitutivi, i quali o vengono meno o si ricostituiscono nel territorio di un altro Stato²⁰⁹. Gli elementi costitutivi della residenza fiscale, come analizzato in precedenza, sono dati dal criterio di collegamento formale dato dall’iscrizione nell’anagrafe della popolazione residente e i due criteri sostanziali del domicilio e della residenza ai sensi del Codice civile. Si è visto, inoltre, che per una persona fisica il trasferimento di residenza all’estero avviene tramite la cancellazione dai registri anagrafici nazionali e l’iscrizione all’AIRE, con l’onere della prova a carico del soggetto o dell’Amministrazione finanziaria, rispettivamente in caso di trasferimento in Paesi a fiscalità privilegiata e Paesi diversi dai paradisi fiscali.

Dal punto di vista legislativo, il trasferimento della residenza all’estero è legittimato dall’art. 16 della Costituzione, in cui è sancito che “ogni cittadino è libero di uscire dal territorio della Repubblica e di rientrarvi, salvo gli obblighi di legge”. A livello comunitario, invece, rappresenta una diretta applicazione del principio di libera circolazione delle persone²¹⁰ e, più in generale, del loro diritto di scegliere il luogo che esse ritengono più consono per viverci.

Quando si parla di trasferimenti fittizi della residenza fiscale all’estero, a prescindere che avvengano in un paradiso fiscale o in altro Paese non rientrante nella *black list*, si fa riferimento al fenomeno dell’esterovestizione. In sostanza, esso consiste nel far apparire un soggetto, sia esso persona fisica o giuridica, come residente in uno Stato, quando in realtà tale soggetto risiede in un Paese diverso²¹¹. Dal punto di vista della Pubblica Amministrazione, il trasferimento di residenza non è un’operazione fiscalmente irrilevante, non è priva di effetti. Di contro, esso determina lo spostamento della potestà di tassazione sui redditi del soggetto. Infatti, finché un soggetto mantiene il collegamento con l’Italia, il Fisco italiano esercita la propria sovranità impositiva su tutti i suoi redditi ovunque prodotti nel mondo, ma nel momento in cui il contribuente trasferisce la residenza ad esempio in Germania, sarà l’Amministrazione finanziaria tedesca a pretendere nei suoi confronti il

²⁰⁹ MELIS G., *Trasferimento della residenza fiscale e imposizione sui redditi*, Milano, 2019, p. 2.

²¹⁰ Art. 21 del TFUE e art. 45 della Carta dei diritti fondamentali dell’UE.

²¹¹ Il termine “esterovestizione” è generalmente connesso ai trasferimenti fittizi societari.

pagamento dell'imposta sui redditi secondo il criterio *worldwide*. Perciò, per contrastare la fuga all'estero di materia imponibile, i legislatori di numerosi Stati, tra cui l'Italia²¹², hanno introdotto un sistema di tassazione all'uscita (*exit tax*), che va a colpire i redditi maturati, anche se non ancora realizzati, del soggetto (persona fisica o giuridica) fino al momento del trasferimento nell'altro Stato²¹³.

Il meccanismo della *exit tax*, in maniera piuttosto evidente, rende più difficoltoso il trasferimento della residenza fiscale all'estero, tant'è che si può affermare che tale misura rappresenti un ostacolo al principio fondamentale della libertà di stabilimento, inteso come il diritto di esercitare un'attività produttiva in uno degli Stati dell'Unione Europea²¹⁴. Nel corso degli anni, la Corte di Giustizia Europea è intervenuta con diverse sentenze al fine di risolvere il conclamato contrasto tra la tassazione all'uscita applicata da numerose giurisdizioni europee e la libertà di stabilimento sancita dal TFUE. In particolare, occorre ricordare la sentenza C. giust. UE, 11 marzo 2004, *Lasteyrie du Saillant*, Causa C-9/02. Si trattava del caso di un contribuente francese che voleva trasferirsi in Belgio, in quanto il governo belga garantiva la non tassazione sulle plusvalenze azionarie. Quindi il signor *du Saillant* aveva ben pensato di emigrare in Belgio, al fine di realizzare ivi le plusvalenze e non pagare le imposte su di esse. La norma fiscale francese, di contro, non pretendeva che il contribuente versasse le imposte su tali plusvalenze al momento del trasferimento di residenza, ma gli permetteva di differire il pagamento delle tasse nel momento del loro realizzo, ossia al momento della vendita delle partecipazioni. Il governo francese, però, per assicurarsi che la persona pagasse effettivamente le imposte, esigeva la costituzione di una garanzia economica da parte sua. Tuttavia, la Corte di Giustizia, nel presente caso aveva statuito che il fatto di pretendere una garanzia economica dal soggetto emigrato in Belgio costituiva una limitazione alla libertà di stabilimento della persona prevista dal TFUE. Secondo la Corte, quindi, la normativa francese contrastava con la libertà di stabilimento.

²¹² TOSI L. e BAGGIO R., *Lineamenti di diritto tributario internazionale*, Milano, 2016, p. 81. L'imposizione in uscita è regolata dall'art. 166 del TUIR, il quale sancisce che qualora una persona fisica o un ente societario perdano qualsiasi collegamento significativo con il territorio italiano, acquisendo lo *status* di residente in un altro Paese, devono essere assoggettate a tassazione in Italia le plusvalenze latenti dei componenti dell'azienda o dei rami d'azienda di cui i predetti soggetti siano titolari, salvo che tali plusvalenze non confluiscono in una stabile organizzazione.

²¹³ TOMBESI G. e DRAGONETTI A., *Tassazione all'uscita (exit tax): i dubbi interpretativi ancora irrisolti*, in *Il Fisco*, 15/2015, pp. 1463 e ss.

²¹⁴ Art. 49 del TFUE.

Prima del caso esaminato, la Corte di giustizia aveva affrontato il caso *Daily Mail* con la sentenza C. giust. UE, 27 settembre 1988, Causa C-81/87, con cui confermava la compatibilità con la libertà di stabilimento di una disposizione fiscale britannica, secondo cui il trasferimento di residenza doveva essere subordinato ad un'autorizzazione del ministero del tesoro.

Tuttavia, è solo con la sentenza C. giust. UE, 29 novembre 2011, *National Grid Indus*, Causa C-371/10²¹⁵, che la Corte di Giustizia definisce una volta per tutte la propria posizione in merito alla compatibilità della *exit tax* con la libertà di stabilimento sancita dal TFUE. In modo particolare, la Corte ha riconosciuto che il trasferimento di residenza da un Paese ad un altro rappresenta, per il Paese di uscita, il rischio di una perdita di gettito. Perciò, la Corte ha riconosciuto allo Stato di uscita il diritto ad esercitare il proprio potere impositivo sui redditi maturati fino all'atto del trasferimento, confermando quindi la compatibilità della *exit tax* con la libertà di stabilimento. Tuttavia, la Corte ha precisato che tale principio non verrebbe rispettato nel caso in cui lo Stato di uscita chieda il pagamento immediato dell'imposta al momento del trasferimento, in quanto così facendo verrebbe ostacolato il passaggio nell'altro Stato²¹⁶. Infatti, lo Stato chiederebbe il versamento dell'imposta su un reddito maturato, ma non ancora realizzato. Quindi, la Corte ha riconosciuto il trasferimento di residenza come un presupposto per la tassazione nel Paese di uscita, ma non ha ritenuto compatibile con la libertà di stabilimento il pagamento immediato dell'imposta sui redditi maturati, ma non realizzati. Al contrario, ha dichiarato ammissibile la quantificazione dell'imposta al momento dell'uscita e la sua riscossione nel momento in cui i predetti redditi vengono effettivamente realizzati.

Il trasferimento di residenza ha dunque una significativa rilevanza fiscale e, come si è visto, in Italia tale fenomeno è incentivato soprattutto dalla sperequazione del sistema fiscale. Basti pensare ad un lavoratore autonomo appartenente alla più alta fascia di reddito che, scontando un'aliquota marginale IRPEF del 43%, arriva molto spesso ad avere un carico fiscale totale superiore al 50%.

Oltralpe, invece, ciò che ha stimolato il trasferimento della residenza in altri Paesi è

²¹⁵ Allo stesso modo si veda anche la sentenza C. giust. UE, 7 settembre 2006, *N*, Causa C-470/04 e la sentenza C. giust. UE, 25 aprile 2013, Causa C-64/11.

²¹⁶ TOSI L. e BAGGIO R., *Lineamenti di diritto tributario internazionale*, Milano, 2016, pp. 83 e ss.

stata una riduzione generalizzata delle aliquote fiscali sui redditi di capitale, finalizzata a scongiurare la fuga di imponibile all'estero, e il contestuale aumento del carico fiscale dei fattori meno mobili, quali il lavoro e il consumo, che oggi giorno costituiscono la componente prevalente dei redditi di una persona fisica.

Ciò ha spinto molti lavoratori, soprattutto quelli dalle maggiori disponibilità economiche, a trasferire la propria residenza nei Paesi a fiscalità privilegiata o comunque negli Stati e territori dove vige un regime fiscale di favore per i cittadini stranieri.

Per far fronte al problema dei trasferimenti, anche fittizi, di residenza verso lidi fiscalmente più accoglienti, e contrastare l'aumento delle aliquote progressive IRPEF, alcuni studiosi, tra cui *Hall* e *Rabushka*, hanno proposto l'applicazione di un'imposta sui redditi delle persone fisiche non più calcolata con un'aliquota diversa per ogni scaglione di reddito, ma determinata applicando un'unica aliquota e una deduzione iniziale dall'imponibile per conservare una certa progressività. Tale imposta, nota col nome di *flat tax* attualmente è ampiamente diffusa negli Stati dell'Europa dell'Est, di matrice comunista, ed è stata proposta anche da alcune forze politiche italiane per alleggerire il carico fiscale e tentare di richiamare in Italia i soggetti trasferitisi all'estero²¹⁷.

2.6.1 Trasferimento della residenza come effetto della *tax competition*

Poc'anzi si è osservato che i Paesi noti come paradisi fiscali, caratterizzati da un livello di tassazione molto basso o addirittura nullo e dal rifiuto allo scambio di informazioni, sono stati condannati dalla comunità internazionale per il fatto di praticare una concorrenza fiscale dannosa, ossia nociva per le economie dei Paesi con una maggiore pressione tributaria. Tuttavia, il fenomeno della concorrenza fiscale non è circoscritto esclusivamente ai Paesi *tax haven*, che grazie alle loro politiche fiscali di favore attirano ingenti capitali da ogni parte del mondo, ma è un fenomeno che, soprattutto a partire dagli anni '90 del XX secolo, coinvolge anche gli Stati a fiscalità "*normale*" di tutti i continenti, come gli Stati Uniti e la stragrande maggioranza dei Paesi membri dell'UE²¹⁸. Ecco dunque il motivo per cui quando si

²¹⁷ UCKMAR V., *Diritto tributario internazionale. Manuale*, Padova, 2009, p. 147.

²¹⁸ PERRONE A., *Tax competition e giustizia sociale nell'Unione Europea*, Milano, 2019, p. 8. In ogni caso è sbagliato considerare in modo separato i Paesi a fiscalità privilegiata e i Paesi appartenenti

parla di *tax competition* bisogna pensare ad una realtà di portata globale.

Inoltre, si tratta di un fenomeno “*multilivello*”, nel senso che direttamente o indirettamente interessa più categorie di attori. Infatti, coinvolge dapprima le diverse giurisdizioni, in quanto i diversi livelli di tassazione vigenti nei vari Paesi spingono ciascuno Stato a promulgare leggi volte ad attirare nuovi contribuenti. In secondo luogo, sono coinvolte le Amministrazioni fiscali nazionali, poiché alcune delle forme più aggressive di *tax competition* si basano su accordi nei quali le stesse Agenzie fiscali nazionali sono parte attiva. Infine, in modo indiretto, la concorrenza fiscale coinvolge le imprese e le persone fisiche. Queste ultime due categorie di soggetti, tuttavia, non sono promotori del predetto fenomeno, ma semplicemente ne subiscono gli effetti. Dunque, per il fatto di incidere sulla vita delle persone, la *tax competition* può anche essere ritenuta un fenomeno sociale.

Si badi, però, che la concorrenza fiscale tra Stati non ha sempre risvolti negativi, ma per certi aspetti può anche essere virtuosa. In altre parole, è sbagliato identificare tale fenomeno esclusivamente con le politiche aggressive e dannose messe in atto dai Paesi a fiscalità privilegiata. Difatti, così come è illustrato nel recentissimo comunicato della Commissione Europea, datato 15 gennaio 2019 e intitolato “*Towards a more efficient and democratic decision making in EU tax policy*”, “*la concorrenza fiscale non è una cattiva cosa in sé*”, ma lo diviene nel momento in cui l’abbassamento delle aliquote fiscali da parte di uno Stato influenzano le decisioni degli altri Stati²¹⁹.

Si possono così distinguere due facce della concorrenza fiscale: la concorrenza fiscale dannosa (*harmful tax competition*) e la concorrenza fiscale benefica²²⁰. Quest’ultima è tale se mantenuta ad un livello ragionevole e se le varie forme di tassazione sul reddito non sono tra loro “*asimmetriche*”. Tuttavia, la comunità internazionale è ben lungi dall’essere pervasa da una concorrenza fiscale virtuosa. Piuttosto, ciò che sta accadendo in questi anni è una generalizzata corsa al ribasso (*race to the bottom*) delle aliquote, capitanata appunto dai Paesi *tax haven*.

Una diversa forma di concorrenza fiscale dannosa, oltre a quella promossa dai Paesi

all’OCSE, in quanto, come riporta il rapporto OXFAM sui paradisi fiscali del 2016 “*alcuni dei paradisi fiscali che maggiormente contribuiscono alla corsa globale al ribasso sono anch’essi membri dell’OCSE e del G20, gruppi di Stati ricchi e potenti*”.

²¹⁹ *Ibidem*.

²²⁰ Così in http://www.treccani.it/enciclopedia/concorrenza-fiscale_%28Dizionario-di-Economia-e-Finanza%29/.

black list, è quella basata sugli “aiuti concessi dagli Stati [...], sotto qualsiasi forma che, favorendo talune imprese o talune produzioni, falsino o minaccino di falsare la concorrenza”. Tale definizione è contenuta all’art. 107 del TFUE e disciplina i cosiddetti aiuti di Stato, ossia interventi pubblici che permettono alle imprese o a talune produzioni di conseguire un vantaggio economico che ha il potere di influire le condizioni di concorrenza. Tuttavia, non tutti gli aiuti di Stato sono incompatibili con il mercato comune. Ad esempio, sono ritenuti legittimi, in base alla previsione dell’art. 107 del TFUE, “gli aiuti a carattere sociale concessi ai singoli consumatori, a condizione che siano accordati senza discriminazioni determinate dall’origine dei prodotti”, così come “gli aiuti destinati a ovviare ai danni arrecati alle calamità naturali oppure da altri eventi eccezionali”²²¹.

In generale, quando si parla degli aiuti di Stato, si pensa alle persone giuridiche quali destinatari di tali incentivi. Eppure, come peraltro già anticipato, gli effetti della concorrenza fiscale si ripercuotono anche sulle persone fisiche. In questo senso, specialmente nell’ultimo decennio, il legislatore italiano ha introdotto numerose norme di favore per i soggetti che trasferiscono la residenza fiscale in Italia. In particolare, si ricordano:

- la legge n. 78/2010, che prevedeva delle agevolazioni fiscali volte a favorire il rimpatrio di ricercatori e docenti (“*rientro dei cervelli*”);
- l’art. 16 del d. lgs 14 settembre 2015, n. 147, convertito in legge n. 208/2015, che riservava un trattamento fiscale privilegiato ai lavoratori che “*rivestono ruoli direttivi ovvero sono in possesso di requisiti di elevata qualificazione o specializzazione*”;
- la legge di stabilità 2017 (legge n. 232/2016), che ha introdotto un singolare regime di favore per le persone che dispongono di notevoli disponibilità patrimoniali e finanziarie (altrimenti note come “*high-net-worth individuals*”). È il caso, ad esempio, degli sportivi professionisti. In particolare, tale regime offre, in via opzionale, la possibilità di versare un’imposta sostitutiva di €100.000 annui sui redditi esteri²²²;

²²¹ TOSI L. e BAGGIO R., *Lineamenti di diritto tributario internazionale*, Milano, 2016, pp. 24-25.

²²² TENORE M., *Il regime fiscale dei neo-residenti. Uno sguardo al settore dello sport professionistico*, in *Rivista di diritto tributario*, 2/2019, pp. 46 e ss.

- l'art. 5 del d. lgs. 30 aprile 2019, n. 34 (*"Decreto Crescita 2019"*), convertito in legge n. 58/2019, che ha modificato il *"regime speciale per lavoratori impatriati"*, di cui all'art. 16 del precitato d. lgs. n. 147/2015²²³.

Tra questi, il Decreto Crescita 2019 ha introdotto il più importante provvedimento fiscale di favore dell'ultimo biennio. In particolare, il rinnovato art. 16 del d. lgs. n. 147/2015 stabilisce che i redditi di lavoro dipendente, i redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente, i redditi di lavoro autonomo e i redditi d'impresa (in forma individuale) prodotti in Italia da lavoratori che trasferiscono la residenza nel territorio dello Stato ai sensi dell'art. 2 del TUIR, *"concorrono alla formazione del reddito complessivo limitatamente al 30%²²⁴ del loro ammontare al ricorrere delle seguenti condizioni:*

- a) i lavoratori non sono stati residenti in Italia nei due periodi d'imposta precedenti al trasferimento e si impegnano a risiedere in Italia per almeno due anni;*
- b) l'attività lavorativa è prestata prevalentemente nel territorio italiano."*

La norma poi precisa che il criterio di determinazione del reddito poc'anzi illustrato, oltre ad essere applicato ai cittadini europei di cui all'art. 2, comma 1 della legge 30 dicembre 2010, n. 238²²⁵, trova applicazione anche per i *"cittadini di Stati diversi da quelli appartenenti all'Unione Europea, con i quali sia in vigore una convenzione per*

²²³ Sul punto v. <http://www.ipsoa.it/documents/impresa/contratti-dimpresa/quotidiano/2019/05/01/decreto-crescita-guida-novita>.

²²⁴ Il comma 5-bis della norma stabilisce che: *"la percentuale [...] è ridotta al 10% per i soggetti che trasferiscono la residenza in una delle seguenti regioni: Abruzzo, Molise, Campania, Puglia, Basilicata, Calabria, Sardegna, Sicilia."*

²²⁵ La norma elenca:

- a) "i cittadini dell'Unione europea in possesso di un titolo di laurea, che hanno risieduto continuativamente per almeno ventiquattro mesi in Italia e che, sebbene residenti nel loro Paese d'origine, hanno svolto continuativamente un'attività di lavoro dipendente, di lavoro autonomo o di impresa fuori di tale Paese e dell'Italia negli ultimi ventiquattro mesi o più, i quali vengono assunti o avviano un'attività di impresa o di lavoro autonomo in Italia e trasferiscono il proprio domicilio, nonché la propria residenza, in Italia entro tre mesi dall'assunzione o dall'avvio dell'attività;*
- b) i cittadini dell'Unione europea che hanno risieduto continuativamente per almeno ventiquattro mesi in Italia e che, sebbene residenti nel loro Paese d'origine, hanno svolto continuativamente un'attività di studio fuori di tale Paese e dell'Italia negli ultimi ventiquattro mesi o più, conseguendo un titolo di laurea o una specializzazione post lauream, i quali vengono assunti o avviano un'attività di impresa o di lavoro autonomo in Italia e trasferiscono il proprio domicilio, nonché la propria residenza, in Italia entro tre mesi dall'assunzione o dall'avvio dell'attività."*

evitare le doppie imposizioni in materia di imposte sul reddito ovvero un accordo sullo scambio di informazioni in materia fiscale, in possesso di un diploma di laurea, che hanno svolto continuativamente un'attività di lavoro dipendente, di lavoro autonomo o di impresa fuori dall'Italia negli ultimi ventiquattro mesi ovvero che hanno svolto continuativamente un'attività di studio fuori dall'Italia negli ultimi ventiquattro mesi o più, conseguendo un diploma di laurea o una specializzazione post lauream". Inoltre, il nuovo comma 5-ter dispone che possono godere dei benefici fiscali previsti dalla norma anche *"i cittadini italiani non iscritti all'AIRE rientrati in Italia a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2019 [...], purché abbiano avuto la residenza in un altro Stato ai sensi di una convenzione contro le doppie imposizioni sui redditi"* per i due periodi d'imposta precedenti il trasferimento.

Circa il profilo temporale della norma, il comma 3 statuisce che le disposizioni in essa contenute *"si applicano a decorrere dal periodo d'imposta in cui è avvenuto il trasferimento [...], e per i quattro periodi successivi"*. Questi cinque anni possono diventare dieci per i *"lavoratori con almeno un figlio minorenni o a carico, anche in affido preadottivo"* e per coloro che diventano *"proprietari di almeno un'unità immobiliare di tipo residenziale in Italia, successivamente al trasferimento in Italia o nei dodici mesi precedenti al trasferimento"*. Tuttavia, per entrambe le categorie di soggetti, *"i redditi di cui al comma 1²²⁶, negli ulteriori cinque periodi d'imposta, concorrono alla formazione del reddito complessivo limitatamente al 50% del loro ammontare"* e non al 30%.

Pertanto, mettendo a confronto il vecchio art. 16 del d. lgs. n. 147/2015 con la sua ultima versione, si può individuare la principale modifica apportata dal legislatore nell'ampliamento del novero dei soggetti ammessi a godere del regime di favore previsto dalla norma. Infatti, mentre nella versione originaria della disposizione l'agevolazione era riservata solamente ai lavoratori che avevano *"ruoli direttivi"* o che erano *"in possesso di requisiti di elevata qualificazione o specializzazione"*, nel rinnovato art. 16 i soggetti ammessi a godere del trattamento fiscale previsto dalla norma sono tutte le persone che producono in Italia redditi di lavoro dipendente, redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente, redditi di lavoro autonomo e redditi

²²⁶ Si tratta dei redditi di lavoro dipendente, dei redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente e dei redditi di lavoro autonomo. Sono invece esclusi i redditi d'impresa di cui al comma 1-bis.

d'impresa, se in forma individuale. Altri fattori che hanno determinato un ampliamento della base soggettiva della norma in esame sono:

- la riduzione da cinque a due anni del periodo di residenza all'estero precedente al rimpatrio;
- l'inclusione dei cittadini extraeuropei di cui al comma 2 e dei cittadini italiani non iscritti all'AIRE che siano stati residenti in un altro Paese ai sensi di una convenzione contro le doppie imposizioni sui redditi per i due periodi d'imposta precedenti il trasferimento;
- la riduzione dal 70% al 30% della percentuale dei redditi che concorrono alla formazione del reddito complessivo, fino al 10% nel caso in cui la residenza sia trasferita in una tra le seguenti regioni: Abruzzo, Molise, Campania, Puglia, Basilicata, Calabria, Sardegna e Sicilia.²²⁷

Rispetto alla situazione sempre più allarmante che sta vivendo oggi l'Italia in termini di emigrazione²²⁸, il Decreto Crescita 2019 può essere visto come una valida soluzione al problema o, quanto meno, come la più efficace delle misure finora messe a punto dal governo al fine di incentivare il rimpatrio di coloro che nell'arco degli ultimi anni hanno deciso di trasferire la residenza all'estero per sottrarsi al regime fiscale italiano, sempre più opprimente. Non solo. Invero, il fatto che il legislatore abbia ampliato il novero dei soggetti ammessi a godere dei benefici fiscali di cui all'art. 16 del d. lgs. n. 147/2015 favorisce l'acquisizione di nuovi residenti e quindi di nuova materia imponibile. Per fare un esempio, tra i maggiori beneficiari delle modifiche apportate dal Decreto Crescita ci sono i club calcistici di Serie A, che in tal modo è diventata la nuova "Eldorado" fiscale del mondo del pallone e quindi attrattiva di grandi campioni, come l'asso portoghese Cristiano Ronaldo. Infatti, ai sensi della norma in commento, gli sportivi professionisti residenti all'estero da almeno due anni che trasferiscono la propria residenza fiscale in Italia, acquistando nel territorio dello Stato un'unità immobiliare ad uso abitativo successivamente al trasferimento o nell'anno precedente e assumendosi l'impegno di rimanervi per

²²⁷ Così in <http://www.rivistadirittotributario.it/2019/09/09/ancora-un-ampliamento-delle-norme-tributarie-favore-soggetti-trasferiscono-la-residenza-fiscale-italia/>.

²²⁸ Sul punto v. https://www.ilsole24ore.com/art/la-fuga-cervelli-costa-all-italia-14-miliardi-all-anno-ACphFIAB?utm_term=Autofeed&utm_medium=TWSole24Ore&utm_source=Twitter#Echobox=1579366717.

almeno due anni, saranno tassati solamente sul 30% dei redditi prodotti per i primi cinque periodi d'imposta e sul 50% per gli altri cinque.

La riduzione del prelievo tributario permette così alle società calcistiche di siglare contratti più contenuti e di ridurre²²⁹ le spese legate agli ingaggi dei nuovi giocatori. Tuttavia, se per calciatori e club la nuova disciplina degli impatriati costituisce un enorme vantaggio fiscale, per l'Erario risulta essere una misura che comporta la perdita di gettito assicurato dal calcio²³⁰.

²²⁹ Il contributo fiscale legato ai nuovi acquisti è letteralmente dimezzato.

²³⁰ Così in <https://www.ilsole24ore.com/art/serie-nuovo-eldorado-fiscale-allenatori-e-star-calcio-ACXueMd>.

CAPITOLO III - LA RESIDENZA FISCALE DELLE PERSONE FISICHE NEL DIRITTO COMPARATO

3.1 Premessa

Come accennato all'inizio della presente trattazione, in quasi tutti i Paesi del mondo la residenza è il criterio soggettivo utilizzato per collegare fiscalmente una persona al territorio di uno Stato e assoggettarla a tassazione sul reddito ovunque prodotto. Tuttavia, com'è facile immaginare, le condizioni che sottostanno all'acquisizione dello *status* di residente variano da Paese a Paese, tant'è che molto spesso una persona rischia di risultare fiscalmente residente in più Stati e di essere tassata più volte sul reddito mondiale. Per comprendere la complessità del tema e la facilità con cui possono venire a crearsi situazioni di doppia residenza ai fini fiscali, può essere utile analizzare il quadro normativo inerente alla residenza fiscale di alcune legislazioni straniere. In particolare, di seguito si concentrerà l'attenzione sulle normative inglese, statunitense e francese.

3.2 La residenza fiscale nel diritto inglese

Il sistema tributario del Regno Unito²³¹ è fondato sul criterio di collegamento personale della residenza e, alla stregua del regime fiscale italiano, si basa sull'approccio dualistico della tassazione *worldwide* per i soggetti residenti (e in aggiunta) domiciliati²³² e della tassazione alla fonte per i non residenti. Tuttavia, le modalità di determinazione della residenza sono diverse, così come le condizioni che consentono l'acquisizione dello *status* di residente.

Come precisato dall'Amministrazione finanziaria britannica (*Her Majesty's Revenue and Customs* o brevemente HMRC) nel manuale "*Residence, domicile and the remittance basis*", il termine "*residence*" non è definito da nessuna legge inglese, ma

²³¹ Ai fini fiscali, il Regno Unito include l'Inghilterra, la Scozia, il Galles, l'Irlanda del Nord, il relativo spazio aereo e il mare territoriale, che comprende le acque entro dodici miglia nautiche dalla costa. Sono invece escluse l'Isola di Man e le Isole del Canale.

²³² Come illustrato nel corso del presente paragrafo, il domicilio rileva solo nel caso in cui la persona residente produce anche redditi esteri. Nei confronti dei soggetti residenti domiciliati, l'Amministrazione finanziaria inglese ha un potere impositivo illimitato, mentre i soggetti residenti non domiciliati hanno due alternative: o versare le tasse UK su tutti i redditi ovunque prodotti, oppure optare per il regime della "*remittance basis*".

ha un'origine giurisprudenziale ed è intesa generalmente come il luogo in cui si vive. In altre parole, si tratta di un concetto che va interpretato nel suo significato "normale".

Fino al periodo d'imposta²³³ 2013/2014 rilevava ai fini fiscali anche la nozione di *ordinary residence*²³⁴. Con tale espressione veniva designato il "luogo in cui l'individuo ha abitualmente la propria abitazione"²³⁵, quello che in Italia passa sotto il nome di dimora abituale. Poiché lo *status* di residente è determinato anno per anno, una persona fisica poteva essere considerata *ordinarily resident* nel Regno Unito se risultava viverci "normalmente", ossia se vi risiedeva per più periodi d'imposta in modo continuativo²³⁶. Quando invece un soggetto era considerato "non abitualmente residente nel Regno Unito"²³⁷, si faceva riferimento ad una persona che, sebbene risultasse essere ivi residente per un particolare periodo d'imposta, in realtà viveva "normalmente" all'estero.

Tuttavia, lo *status* di *ordinarily resident* rilevava generalmente solo se la persona produceva redditi di fonte estera. Così, se il soggetto percepiva redditi esteri, il fatto di essere abitualmente residente nel Regno Unito gli consentiva di optare per un regime di tassazione speciale, denominato "*remittance basis*", che prevede la tassazione nel Regno Unito dei redditi ivi prodotti e dei redditi di natura straniera esclusivamente "*rimessi*" oltremarina.

Prima di approfondire le regole speciali di tassazione fondate sul sistema del "*remittance basis*", valide ancora oggi per i soggetti residenti non domiciliati, e raffrontarle con il regime d'imposizione ordinario, è doveroso conoscere le condizioni al verificarsi delle quali una persona fisica può essere considerata residente nel Regno Unito.

Nel corso del tempo i criteri adottati dall'Amministrazione inglese per determinare

²³³ Mentre in Italia il periodo d'imposta corrisponde all'anno solare, nel Regno Unito inizia il 6 aprile e finisce il 5 aprile dell'anno successivo. Sul punto v. <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-unitedkingdomhighlights-2019.pdf>.

²³⁴ Dal periodo d'imposta 2013/2014 la nozione di residente abituale non rileva più per la maggior parte delle imposte sul reddito del Regno Unito.

²³⁵ Dall'inglese: "*the place where the individual customarily has his home*". Come suggerisce MARINO G., *La residenza nel diritto tributario*, Padova, 1999, p. 67, si veda GREEN S., *Domicile and Revenue Law: The Continuing Need for Reform*, in *British Tax Review*, 1/1991, pp. 21 e ss.

²³⁶ Nel glossario dell'HMRC6 si legge "*if you are resident in the UK year after year, this would indicate that you "normally" live here and you are therefore ordinarily resident here*".

²³⁷ Nel testo inglese: "*not ordinarily resident in the UK*".

la residenza di un soggetto sono stati perennemente oggetto di modifiche e integrazioni. In ordine temporale, l'ultima importante novità legislativa in quest'ambito risale al 2013, quando, con il *Finance Act*, HMRC ha introdotto il cosiddetto *Statutory Resident Test* (SRT), divenuto effettivo a partire dal 6 aprile dello stesso anno. Esso è suddiviso in tre ulteriori categorie di test: gli *automatic overseas tests*, gli *automatic UK tests* e infine il *sufficient ties test*. Prima però di procedere con la loro illustrazione, occorre fornire alcune precisazioni.

Poiché la residenza fiscale deve essere accertata di anno in anno, il test va effettuato annualmente. Al fine di determinare la residenza, lo SRT prende in considerazione il tempo trascorso nel Regno Unito, l'attività lavorativa ivi svolta (se pertinente) e i legami con il territorio. Dunque, al pari di quanto dispone la legislazione tributaria italiana, la residenza non scaturisce solamente dall'elemento temporale, inteso come il numero di giorni in cui un soggetto è fisicamente presente nel Regno Unito durante un periodo d'imposta²³⁸. È tuttavia prevista un'eccezione. Infatti, se si riesce ad accertare che l'individuo è fisicamente presente nel Regno Unito per 183 giorni o più, si può ritenere che quella persona sia fiscalmente residente nel Regno Unito e non è necessario effettuare ulteriori test accertativi. Questo è l'unico caso in cui l'elemento temporale, da solo, comporta l'acquisizione dello *status* di residente secondo la legislazione UK. Peraltro, il fatto di verificare se la permanenza dell'individuo nel Regno Unito ha una durata maggiore o uguale a 183 giorni in un periodo d'imposta costituisce il primo degli *automatic UK tests*.

Come regola generale, un individuo acquisisce la residenza UK se non soddisfa nessun *automatic overseas test* e se supera almeno un *automatic UK test* oppure il *sufficient ties test*. La prassi seguita per determinare la residenza UK di una persona fisica sulla scorta dello *Statutory Resident Test* si articola in tre distinti step:

1. dapprima, data l'efficacia del test automatico basato sull'elemento temporale (permette infatti di stabilire in modo immediato se una persona è residente o meno), si verifica se l'individuo abbia trascorso nel Regno Unito un periodo di tempo maggiore o uguale a 183 giorni durante il periodo d'imposta. Se tale verifica ha esito positivo si può concludere che il soggetto è un residente UK, altrimenti si passa allo step 2;

²³⁸ Nel testo inglese: "it is (UK residence) not simply a question of the number of days you are physically present in the UK during a tax year, although this is an important consideration".

2. per capire se l'individuo sia da considerarsi effettivamente non residente a causa di una permanenza nel Regno Unito inferiore a 183 giorni, occorre sottoporlo agli *automatic overseas tests*. Affinché il soggetto possa essere classificato come un non residente ai sensi dello SRT, è sufficiente il superamento di uno solo dei precitati test. Viceversa, se l'individuo non ne supera nemmeno uno, si procede con il terzo e ultimo step;
3. se l'individuo trascorre meno di 183 giorni del periodo d'imposta nel Regno Unito e non supera nemmeno uno degli *automatic overseas tests*, si va a vedere se soddisfa almeno uno degli *automatic UK tests* o il *sufficient ties test*: in caso affermativo, si può concludere che l'individuo è un residente UK per il periodo d'imposta, di converso il soggetto è da considerarsi non residente.

La prima categoria di test che merita di essere visionata è quella catalogata come "*automatic overseas tests*". Infatti, se almeno uno di essi risulta superato, l'individuo è un non residente e lo *Statutory Resident Test* può considerarsi terminato. L'Amministrazione finanziaria inglese li ordina come segue:

1. non è residente per il periodo d'imposta corrente la persona che è stata residente nel Regno Unito per uno o più dei tre periodi d'imposta precedenti, ma che vi ha trascorso meno di 16 giorni nell'anno di riferimento;
2. non è residente per il periodo d'imposta corrente la persona che, sebbene non sia stata residente in nessuno dei tre periodi d'imposta precedenti, ha trascorso meno di 46 giorni nel Regno Unito nell'anno di riferimento;
3. non è residente per il periodo d'imposta corrente la persona che lavora a tempo pieno²³⁹ all'estero e:
 - trascorre meno di 91 giorni nel Regno Unito;
 - il numero di giorni in cui la persona lavora per più di tre ore al giorno nel Regno Unito è inferiore a 31;
 - non si verifica nessuna significativa interruzione²⁴⁰ dal lavoro svolto all'estero.

²³⁹ Un individuo è considerato un lavoratore a tempo pieno all'estero se supera il test di ore sufficienti (*sufficient hours test*).

²⁴⁰ Dall'inglese "*significant break*".

Per quanto riguarda quest'ultimo test, occorre soffermarsi sulla nozione di "significativa interruzione". L'Amministrazione finanziaria inglese chiarisce che una significativa interruzione si ha quando trascorrono almeno 31 giorni e nessuno di questi giorni è un giorno in cui:

- l'individuo lavora per più di tre ore all'estero;
- l'individuo avrebbe lavorato per più di tre ore all'estero, ma è stato impedito perché era in congedo annuale, congedo per malattia o congedo parentale.

Circa il profilo soggettivo del terzo *automatic overseas test*, esso può essere applicato sia ai lavoratori dipendenti, sia ai lavoratori autonomi, ma non trova applicazione né per i volontari, né per coloro che lavorano a bordo di un veicolo, aeromobile o nave.

Nel caso in cui l'individuo non superi nessuno degli *automatic overseas tests*, si rende necessario sottoporlo agli *automatic UK tests*. Come si può facilmente intuire dalla loro denominazione, è sufficiente che uno solo dei citati test sia soddisfatto per acquisire automaticamente lo *status* di residente nel Regno Unito.

In ordine di elencazione, gli *automatic UK tests* sono i seguenti:

1. è residente la persona fisica che abbia trascorso nel Regno Unito un periodo di tempo maggiore o uguale a 183 giorni durante il periodo d'imposta corrente²⁴¹;
2. è residente l'individuo che possiede un'abitazione nel Regno Unito per tutto il periodo d'imposta o una parte di esso, a condizione che:
 - il contribuente abbia avuto l'abitazione nel Regno Unito per almeno un periodo di 91 giorni consecutivi, di cui 30 devono cadere nel periodo d'imposta;
 - il contribuente abbia trascorso nell'abitazione almeno 30 giorni durante il periodo d'imposta ("*periodo di tempo sufficiente*"²⁴²);
 - contestualmente il contribuente non abbia avuto nessun'abitazione all'estero oppure abbia posseduto una o più abitazioni all'estero nelle

²⁴¹ In realtà questo test viene applicato prima ancora di sottoporre l'individuo agli *automatic overseas tests*.

²⁴² Dall'inglese "*sufficient time*".

quali abbia trascorso meno di 30 giorni durante il periodo d'imposta (*"periodo di tempo consentito"*²⁴³).

Nell'eventuale ipotesi in cui la persona abbia più di un'abitazione nel Regno Unito, occorre effettuare il test per ciascuna di esse. Ai fini del superamento del secondo *automatic UK test* è sufficiente che solo una delle abitazioni soddisfi le condizioni da esso previste.

3. è residente l'individuo che abbia lavorato a tempo pieno nel Regno Unito per un periodo di 365 giorni, senza interruzioni significative. Inoltre, occorre che:
- tutto o una parte di tale periodo rientri nel periodo d'imposta;
 - sul periodo di 365 giorni, più del 75% dei giorni di quelli in cui il contribuente ha lavorato per più di tre ore al giorno devono essere giorni in cui l'individuo ha lavorato nel Regno Unito;
 - almeno un giorno del totale di 365 giorni deve essere un giorno che rientra nel periodo d'imposta e in cui il contribuente lavora per più di tre ore nel Regno Unito.

Per comprendere meglio il funzionamento di quest'ultimo test può essere utile fornire un esempio. Si prenda come riferimento il periodo d'imposta 2018/2019, iniziato il 6 aprile 2018 e finito il 5 aprile 2019. Un soggetto è considerato *UK resident* se per esempio:

- ha iniziato a lavorare nel Regno Unito a tempo pieno e senza significative interruzioni il 1° agosto 2018 e ha terminato di lavorare il 31 luglio 2019 (una parte del periodo dei 365 giorni cade nel periodo d'imposta 2018/2019, ossia i giorni che vanno dal 1° agosto 2018 al 5 aprile 2019);
- ha lavorato per più di tre ore al giorno per 230 giorni, 180 dei quali (c.ca 78%) sono giorni di lavoro nel Regno Unito (sul periodo di 365 giorni, più del 75% dei giorni in cui l'individuo ha lavorato per più di tre ore al giorno sono giorni di lavoro nel Regno Unito; inoltre, poiché dal 6 aprile 2018 al 1° agosto 2018 si contano 117 giorni, se i 180 giorni in cui il contribuente ha lavorato per più di 3 ore al giorno nel

²⁴³ Dall'inglese "*the permitted amount of time*".

Regno Unito venissero raccolti e fatti partire dal 6 aprile, si osserverebbe che anche l'ultima condizione del test verrebbe soddisfatta, ossia che almeno un giorno di quelli in cui il contribuente lavora nel Regno Unito per più di tre ore è un giorno che cade nel periodo d'imposta).

Al fine di una migliore comprensione dei suddetti test, è bene effettuare alcune precisazioni. Per quanto concerne l'elemento temporale del primo *automatic UK test*, ossia i 183 giorni trascorsi nel Regno Unito, l'Amministrazione inglese stabilisce come regola generale che una giornata si considera trascorsa oltremarica se l'individuo ci è rimasto fino a mezzanotte del giorno stesso.

Con riferimento al secondo test, risulta doveroso soffermarsi sui due fattori temporali in esso contenuti, vale a dire "*periodo di tempo sufficiente*" (*sufficient amount of time*) e "*periodo di tempo consentito*" (*permitted amount of time*). Per "*periodo di tempo sufficiente*" s'intende che l'individuo deve trascorrere nell'abitazione localizzata nel Regno Unito almeno 30 giorni nel corso del periodo d'imposta di riferimento, senza la necessità che tali giorni siano consecutivi. Viceversa, il "*periodo di tempo consentito*" è il periodo di tempo, equivalente a meno di 30 giorni, che l'individuo può trascorrere nelle eventuali abitazioni estere.

Infine, in merito al terzo *automatic UK test*, va precisato che questo non trova applicazione se l'individuo svolge un "*lavoro rilevante*"²⁴⁴ in qualunque periodo dell'anno fiscale di riferimento e almeno sei viaggi di quelli effettuati nel corso del periodo d'imposta, come parte di siffatto lavoro, sono viaggi transfrontalieri che iniziano nel Regno Unito, terminano nel Regno Unito, oppure hanno inizio e fine nel Regno Unito. L'Amministrazione finanziaria inglese specifica che il lavoro svolto da un individuo a bordo di un veicolo, aereo o nave potrebbe essere un "*lavoro rilevante*". Sempre HMRC, per stabilire se si tratta effettivamente di un "*lavoro rilevante*", ha statuito che devono verificarsi due condizioni, che la stessa chiama "*Condition A*" e "*Condition B*".

La condizione A prevede che l'individuo svolga un lavoro che consiste in compiti eseguiti a bordo di un veicolo, un aereo o una nave mentre il mezzo è in viaggio, oppure, in alternativa, conduca un'attività di commercio che consiste in compiti e

²⁴⁴ Dall'inglese "*relevant job*".

servizi offerti a bordo di un veicolo, un aereo o una nave mentre il mezzo è in viaggio e l'individuo medesimo sia fisicamente presente su quel veicolo, aereo o nave.

La condizione B invece stabilisce che tutti i viaggi effettuati ai fini dello svolgimento di tali compiti o di tali attività commerciali siano viaggi transfrontalieri, ossia viaggi che comportino il superamento di un confine internazionale in aria, in mare o sulla terra.

Nell'estrema ipotesi in cui il contribuente non abbia trascorso più di 183 giorni nel Regno Unito, non abbia superato nessuno degli *automatic overseas tests* o degli *automatic UK tests*, non resta che provare a determinare la residenza con il *sufficient ties test*. Il *sufficient ties test* rappresenta l'ultimo step dello *Statutory Resident Test* e prende in considerazione tutti i possibili collegamenti della persona con il Regno Unito (cosiddetti *ties*), al fine di stabilire se i legami con il territorio UK e il numero di giorni trascorsi nel Regno Unito siano sufficienti per l'acquisizione dello *status di UK resident*²⁴⁵. In particolare, il test distingue due casi: il caso in cui l'individuo non sia stato fiscalmente residente nel Regno Unito in nessuno dei tre periodi d'imposta precedenti rispetto a quello di riferimento e il caso in cui sia risultato residente in uno o più dei tre anni fiscali anteriori.

Nel primo caso, il *sufficient ties test* stabilisce che, per determinare la residenza dell'individuo, rilevano quattro tipologie di legame, ossia il "*legame familiare*", il "*legame di alloggio*", il "*legame di lavoro*" e il "*legame di 90 giorni*"²⁴⁶. Nel secondo caso, invece, oltre ai collegamenti poc'anzi descritti, assume rilievo un'altra tipologia di legame, ossia il "*legame col Paese*"²⁴⁷.

L'Amministrazione finanziaria inglese precisa che un soggetto si ritiene avere un "*family tie*" ("*legame familiare*") per il periodo d'imposta considerato se nello stesso anno è fiscalmente residente nel Regno Unito una qualsiasi tra le seguenti persone:

- il marito, la moglie o il partner da unione civile (a meno che non siano separati²⁴⁸);

²⁴⁵ MCLAUGHIN M., *Tax Planning 2018/2019*, Londra, 2018, pp. 187 e ss.

²⁴⁶ Dall'inglese: "*family tie*", "*accommodation tie*", "*work tie*" e "*90 days tie*".

²⁴⁷ Dall'inglese: "*country tie*".

²⁴⁸ HMRC specifica che "*separati*" può voler dire separati per ordine del tribunale o della giurisdizione competente, separati per mezzo di un atto di separazione, oppure separati in circostanze in cui la separazione sia permanente.

- il partner, se ci vive insieme come marito e moglie o come partner da unione civile;
- il figlio se ha meno di 18 anni²⁴⁹.

Una persona ha invece un “*accomodation tie*” (“*legame di alloggio*”) per il periodo d’imposta corrente se ha un posto²⁵⁰ dove vivere nel Regno Unito e:

- tale luogo di soggiorno è a sua disposizione per 91 o più giorni continuativi durante il periodo d’imposta²⁵¹;
- vi trascorre una o più notti nel corso del periodo d’imposta;
- nel caso si tratti dell’abitazione di un parente stretto²⁵², vi trascorre 16 o più notti durante il periodo d’imposta.

Un “*work tie*” (“*legame di lavoro*”) si realizza quando, durante il periodo d’imposta di riferimento, la persona lavora nel Regno Unito più di tre ore al giorno per almeno 40 giorni²⁵³. È irrilevante se il periodo di 40 giorni è continuativo o interrotto.

Il “*90 days tie*” (“*legame di 90 giorni*”) per l’anno fiscale in considerazione si concreta quando la persona fisica ha trascorso più di 90 giorni nel Regno Unito in uno o entrambi i periodi d’imposta precedenti a quello sottoposto a test.

Infine, un soggetto configura un “*country tie*” (“*legame col Paese*”) per il periodo d’imposta corrente se il Regno Unito è il Paese in cui è risultato fisicamente presente fino a mezzanotte per la maggior parte dei giorni dello stesso periodo d’imposta. Tale legame si considera realizzato anche nel caso in cui il maggior numero di giorni di permanenza fisica in un Paese fino a mezzanotte sia lo stesso per due o più Paesi,

²⁴⁹ Di contro, si ritiene che l’individuo non abbia alcun legame familiare se trascorre con il figlio di età inferiore ai 18 anni meno di 61 giorni nel Regno Unito durante il periodo d’imposta. Inoltre, se il figlio compie 18 anni durante il periodo d’imposta di riferimento, si ritiene che la persona non abbia alcun “*family tie*” rispetto al figlio se lo ha visto di persona per meno di 61 giorni nel Regno Unito nella parte del periodo d’imposta precedente al suo compleanno. Ciascun giorno o parte del giorno in cui l’individuo vede di persona il proprio figlio nel Regno Unito vale come un giorno in cui vede il proprio figlio nel Regno Unito.

²⁵⁰ Può trattarsi di una casa ad uso abitativo, di una casa vacanze, di un luogo di soggiorno temporaneo nel Regno Unito o di qualsiasi altro locale in cui possono vivere mentre si trovano nel Regno Unito.

²⁵¹ La continuità dei 91 giorni non viene meno qualora la disponibilità dell’alloggio venga meno per un periodo di tempo inferiore ai 16 giorni.

²⁵² Ai fini del “*legame di alloggio*” un parente stretto può essere un genitore, un nonno, un fratello, una sorella, un figlio o un nipote di età superiore ai 18 anni. Inoltre, esso può essere un parente di sangue o meno o qualcuno legato tramite un matrimonio civile o religioso. Ai sensi della presente disposizione, il figlio può anche essere adottato.

²⁵³ Qualora un soggetto svolga un “*relevant job*”, qualsiasi giorno in cui parte in viaggio di lavoro dal Regno Unito è considerato un giorno in cui l’individuo ha lavorato per più di tre ore.

tra cui il Regno Unito²⁵⁴.

Ai fini del *sufficient ties test*, il numero di legami necessari da accertare al fine di ritenere un soggetto residente nel Regno Unito dipende da due variabili: dalla condizione di residenza del soggetto in uno o più dei tre periodi d'imposta precedenti a quello che si sta considerando per lo svolgimento del test e dal numero di giorni trascorsi nel Regno Unito durante il periodo d'imposta per il quale si sta effettuando il test.

Le tabelle sottostanti mostrano i due possibili scenari.

TABELLA A: connessioni necessarie con il Regno Unito in relazione al numero di giorni ivi trascorsi, nel caso in cui il soggetto sottoposto a test non sia stato residente in nessuno dei tre periodi d'imposta precedenti a quello in esame.

Days spent in the UK in the tax year under consideration	UK ties needed
46 - 90	All 4
91 - 120	At least 3
Over 120	At least 2

Fonte: <https://www.gov.uk/government/publications/rdr3-statutory-residence-test-srt/guidance-note-for-statutory-residence-test-srt-rdr3>.

TABELLA B: connessioni necessarie con il Regno Unito in relazione al numero di giorni ivi trascorsi, nel caso in cui il soggetto sottoposto a test sia stato residente in uno o più dei tre periodi d'imposta precedenti a quello in esame.

Days spent in the UK in the tax year under consideration	UK ties needed
16 - 45	At least 4
46 - 90	At least 3
91 - 120	At least 2
Over 120	At least 1

Fonte: <https://www.gov.uk/government/publications/rdr3-statutory-residence-test-srt/guidance-note-for-statutory-residence-test-srt-rdr3>.

²⁵⁴ La presenza fisica a mezzanotte in qualsiasi Stato o territorio vale come un giorno trascorso quivi fino a mezzanotte.

Dall'analisi delle tabelle si osserva che maggiore è il numero di giorni che si trascorrono nel Regno Unito e minore è il numero di legami che è necessario avere per acquisire la residenza fiscale nel Regno Unito.

Nel diritto inglese, in materia tributaria, assume notevole importanza anche la nozione di domicilio, in inglese "*domicile*". Tuttavia, mentre nell'ordinamento italiano il domicilio civilistico rappresenta una delle tre fattispecie costitutive della residenza (assieme all'iscrizione nell'anagrafe della popolazione residente e alla residenza civilistica), nel Regno Unito la nozione di domicilio rileva solo quando l'individuo produce redditi e/o capitali di fonte estera.

Più precisamente, se l'individuo produce redditi solo nel territorio UK ed è quivi fiscalmente residente, tali redditi naturalmente saranno tassati nel Regno Unito con le aliquote UK (principio di territorialità). Viceversa, se il soggetto produce anche redditi di fonte estera, si guarda al suo domicilio. Pertanto, nel caso in cui l'individuo sia fiscalmente residente nel Regno Unito e sia domiciliato nello stesso Paese (*domiciled resident*), tutti i suoi redditi ovunque prodotti (*the arising basis of taxation*) sono quivi tassati con il criterio di tassazione globale (*worldwide principle*). Viceversa, nel caso in cui l'individuo sia fiscalmente residente nel Regno Unito, ma sia domiciliato all'estero (*non-domiciled resident*), questi può chiedere che ai redditi di fonte estera sia applicato lo speciale regime di tassazione basato sul "*remittance basis*".

Prima però di capire il funzionamento di questo regime di tassazione riservato alle persone *non-domiciled resident* che producono anche redditi esteri, è doveroso definire il domicilio. Nel diritto inglese, quando si parla di domicilio, si fa riferimento ad un concetto di *common law*²⁵⁵ (o *general law*), che si è sviluppato e consolidato nel corso del tempo sulla base dei precedenti giurisprudenziali, fino a diventare l'attuale *domicile* ampiamente riconosciuto e accettato ai fini fiscali²⁵⁶. Come stabilisce l'Amministrazione finanziaria inglese, il fatto che un individuo sia nato nel Regno Unito, ci abbia vissuto per la maggior parte della sua esistenza e ci viva in modo permanente sono tre indicatori che suggeriscono che il domicilio si trova nel

²⁵⁵ Il termine *common law* identifica l'ordinamento giuridico britannico, il quale, a differenza dei sistemi *civil law*, poggia le basi sui precedenti giurisprudenziali e solo in minima parte su leggi codificate.

²⁵⁶ Per un'analisi più dettagliata si veda WITHERS LLP e WILLIAMS R. L., *Guide to US/UK Private Wealth Tax Planning*, Londra, 2017.

Regno Unito. Sempre HMRC precisa che, relativamente al domicilio, ci sono alcuni punti che non vanno trascurati:

- non si può stare senza un domicilio;
- non si può avere più di un domicilio nello stesso momento²⁵⁷;
- generalmente si è considerati domiciliati nel Paese in cui si ha l'abitazione permanente (*permanent home*);
- il domicilio attuale rimane tale fino a quando non se ne acquisisce uno di nuovo;
- il domicilio è distinto dalla cittadinanza e dalla residenza, sebbene entrambi possano avere un impatto sul domicilio.

La nozione di *permanent home* utilizzata per definire il domicilio deve essere interpretata in senso più ampio rispetto alla *home* a cui si rifà lo *Statutory Resident Test* per determinare la residenza di un individuo. In altre parole, per individuare la *permanent home* di un soggetto, non bisogna prestare attenzione esclusivamente all'elemento oggettivo, dato dalla presenza fisica in un determinato luogo, ma anche all'elemento soggettivo, rappresentato dall'intenzione del soggetto di rimanervi o di tornarci. Si tratta dunque di un concetto simile alla dimora abituale di cui all'art. 43 del Codice civile. Peraltro, alla stregua di quanto avviene in Italia, nel Regno Unito è possibile essere domiciliati senza aver mai avuto un'abitazione permanente in territorio inglese²⁵⁸.

Ciò che contraddistingue l'ordinamento UK è che esistono tre diversi tipi di domicilio, ossia:

- “*domicilio di origine*” (*domicile of origin*);
- “*domicilio di dipendenza*” (*domicile of dependence*);
- “*domicilio di scelta*” (*domicile of choice*).

Il domicilio di origine di regola corrisponde al luogo in cui un individuo è nato. Questa tipologia di domicilio rileva fintanto che non subentri un domicilio di

²⁵⁷ Ciò è dovuto al fatto che il domicilio ha la forza di collegare una persona all'ordinamento di un certo Stato. Così in SONNEVELDT F., *Application of Death Taxes in the Emigration and the Immigration Countries*, in KILIUS J. (a cura di), *Inheritance and Wealth Tax Aspects of Emigration and Immigration of Individuals*, L'Aia, 2003, pp. 82-84.

²⁵⁸ Sul punto v. <http://novitafiscali.supsi.ch/787/1/Schiavone%20-%2011%20resident%20non%20domiciled%20inglese.pdf>.

dipendenza o di scelta (solitamente ciò avviene con il passare degli anni), oppure nel caso in cui il domicilio di scelta venga perso o contestato. Talora, tuttavia, può capitare che il domicilio di origine di una persona sia il domicilio di uno dei genitori²⁵⁹, come ad esempio nel caso in cui una persona nasca in uno Stato e il padre, al momento della nascita, non fosse domiciliato in quello Stato.

Il domicilio di dipendenza, di contro, ha una rilevanza marginale, in quanto interessa solamente le persone di età inferiore ai 16 anni e con limitate capacità mentali, per le quali il domicilio è quello del genitore o del tutore.

Infine, figura il domicilio di scelta, che un individuo può acquisire solo dopo il compimento del sedicesimo anno d'età. Per acquisire un domicilio di scelta, la persona deve mettere in atto dei comportamenti e delle azioni che dimostrino la sua volontà di abbandonare definitivamente il domicilio di origine. In particolare, il domicilio di scelta in uno Stato si acquisisce attraverso la residenza in quello Stato²⁶⁰ e manifestando con chiarezza e precisione l'intenzione di risiedervi in modo permanente o a tempo indeterminato²⁶¹, senza mai fare ritorno nel domicilio di origine.

Generalmente, in ambito tributario, l'onere della prova è equamente distribuito tra il contribuente e le autorità fiscali. Tuttavia, poiché fornire la prova dell'acquisizione di un domicilio di scelta a discapito di un domicilio di origine richiederebbe uno sforzo notevole da parte dell'Amministrazione finanziaria (dovrebbe infatti dimostrare un fatto soggettivo, cioè l'intenzione del soggetto di risiedere permanentemente in un Paese diverso da quello del domicilio di origine), il legislatore inglese ha deciso di traslare l'onere della prova a carico del contribuente. In altre parole, ciò che ha operato il legislatore è un'inversione dell'onere della prova, similmente a quanto dispone l'art. 2-bis del TUIR in tema di trasferimento della residenza fiscale dall'Italia ai Paesi *tax haven*. Quindi, in tali casi, non è HMRC che deve provare in modo chiaro e preciso l'intenzione dell'individuo di risiedere permanentemente in uno Stato, ma la persona medesima, la quale, qualora non dovesse riuscire a fornire prove concrete della sua intenzione, continuerebbe ad

²⁵⁹ Della madre solo quando non è sposata.

²⁶⁰ Come precisa SZCZEPAŃSKI J., *Personal Genuine Links under Domestic Inheritance Tax Rules in the Light of International and European Standards*, in *Intertax*, 10/2015, p. 598, la residenza è molto più di una semplice presenza fisica. La residenza può essere associata all'atto di abitare, mentre la presenza fisica all'atto di viaggiare e far visita ad un Paese.

²⁶¹ MCLAUGHIN M., *Tax Planning 2018/2019*, Londra, 2018, pp. 412 e ss.

essere considerata domiciliata nel Paese del domicilio di origine, in virtù del legame instaurato dalla nascita. Per quanto concerne gli elementi di prova, il semplice acquisto di un'abitazione in un Paese diverso da quello del domicilio di origine, piuttosto che l'acquisizione della cittadinanza di quel Paese, sebbene siano due validi indicatori dell'intenzione del soggetto di stabilirsi permanentemente nell'altro Stato, non sono considerati sufficienti per l'acquisizione del domicilio di scelta. Si spiega così, dunque, il motivo per cui il cittadino inglese che trasferisce la propria residenza in un altro Stato, ad esempio a seguito di un pensionamento e all'acquisto di una casa vacanze, non acquisisce il domicilio di scelta in quello Stato, ma mantiene il domicilio di origine nel Regno Unito, in virtù del legame creato dalla nascita²⁶².

Come già accennato in precedenza, in materia di imposizione sui redditi lo *status* di domiciliato nel Regno Unito rileva esclusivamente nel caso in cui il soggetto produca anche redditi di fonte estera. Infatti, se è residente e non domiciliato nel Regno Unito, può essere ivi tassato o su tutti i redditi ovunque prodotti (*the arising basis*), in base al regime di tassazione ordinario (*worldwide principle*), oppure sui redditi di fonte UK e su quelli prodotti all'estero "*rimessi*" (*remitted*) nel Regno Unito, in virtù del regime di tassazione noto come "*remittance basis*".

In linea generale, la *remittance basis* costituisce un regime di tassazione alternativo che permette a coloro che ne fanno ricorso di essere tassati nel Regno Unito non su tutti i redditi ovunque prodotti (e quindi anche su tutta la ricchezza di fonte extraterritoriale), in base al principio di tassazione globale, ma solo sui redditi di fonte UK e su quella parte di ricchezza prodotta all'estero e rimessa nel Regno Unito²⁶³. Ne consegue che la restante porzione di redditi esteri non rimessa è esclusa dalla tassazione UK. L'esclusione dei redditi esteri non trasferiti nel Regno Unito dalla tassazione UK ha spinto molti stranieri, in particolare i ricchi, a trasferire ivi la propria residenza, fittiziamente e non. Si pensi ad esempio al celebre pilota motociclistico italiano Valentino Rossi, il quale, pur di beneficiare della *remittance basis*, decise di trasferire solo formalmente la residenza in UK, oppure al magnate russo, proprietario del Chelsea Football Club, Roman Abramovich.

²⁶² Sul punto v. <http://novitafiscali.supsi.ch/787/1/Schiavone%20-%20II%20resident%20non%20domiciled%20inglese.pdf>.

²⁶³ SCHIAVONE G., *Aspetti di fiscalità internazionale nell'ordinamento tributario britannico*, in *Fiscalità e commercio internazionale*, 3/2017, pp. 49 e ss.

Con il termine “*remittance*” si intende il trasporto, il trasferimento, la ricezione e l'utilizzo di qualsiasi tipologia di bene liquido o illiquido²⁶⁴ nel Regno Unito da parte del contribuente o di una persona per questi “*rilevante*”.

L'Amministrazione finanziaria inglese considera come persone rilevanti:

- il coniuge, il partner da unione civile o una persona con cui si vive come fosse un coniuge o un partner da unione civile (HMRC riassume tali figure con il termine “*partner*”);
- i figli o i nipoti di età inferiore ai 18 anni, compresi i figli e i nipoti del *partner*;
- i fiduciari, quando il contribuente o un'altra persona rilevante è beneficiaria del trust;
- una società chiusa, quando il contribuente o un'altra persona rilevante partecipa al capitale della società medesima;
- una società che è partecipata per il 51% da una società chiusa in cui il contribuente o un'altra persona rilevante è socio.

Può capitare che una persona residente non domiciliata nel Regno Unito decida per un anno di non optare per la *remittance basis*. In casi come questo, i redditi di fonte estera degli anni precedenti non possono essere rimessi nel Regno Unito senza essere integralmente sottoposti a tassazione, in quanto coperti in parte dal reddito estero prodotto nel corso del periodo d'imposta nel quale la persona non ha optato per la *remittance basis* e dunque già tassato. Un esempio può facilitare la comprensione di quanto appena enunciato. Si ipotizzi che un soggetto opti per la *remittance basis* per tre anni di fila e che nel periodo d'imposta successivo decida di ricorrere al normale regime di tassazione. Si ipotizzi, inoltre, che tale soggetto produca un reddito estero di 100 per ogni periodo. In questa situazione, l'individuo si trova ad aver accumulato un reddito complessivo di 400, di cui i 100 prodotti al quarto anno sono stati tassati nel Regno Unito. Nel caso in cui l'individuo decidesse di rimettere nel Regno Unito un reddito di 200 non pagherebbe le imposte solo su 100 (200-100 di reddito già sottoposto a tassazione), ma su tutti i 200, in quanto si considerano rimessi per primi i redditi degli anni precedenti.

Per i soggetti residenti non domiciliati “*di lungo corso*” (*long-term resident*), di età

²⁶⁴ Nella categoria dei beni liquidi rientrano ad esempio i c/c e in generale i fondi, mentre tra i beni illiquidi figurano le partecipazioni, i gioielli, le opere d'arte.

superiore a 18 anni, che nel corso di un periodo d'imposta producono un reddito estero pari o superiore a £2000, che non viene trasferito nel Regno Unito, è riservato un trattamento differenziato, ossia possono continuare ad optare per la *remittance basis*, ma devono pagare per ogni periodo d'imposta la cosiddetta *remittance basis charge* (RBC), un'imposta che si aggiunge alle tasse sui redditi di fonte UK e sugli eventuali redditi esteri rimessi nel Regno Unito e che costituisce una sorta di anticipo di imposte UK sui redditi lasciati all'estero. Nel caso in cui l'individuo utilizzi una parte di redditi esteri per il pagamento della RBC, questi non si considerano fiscalmente rimessi.

La *remittance basis charge* può assumere due valori, a seconda di quanto tempo un soggetto è stato residente nel Regno Unito:

- £30.000 se è stato residente per almeno 7 degli ultimi 9 anni;
- £60.000 se è stato residente per almeno 12 degli ultimi 14 anni²⁶⁵.

Il regime di tassazione agevolato basato sulla *remittance basis* non può invece essere utilizzato dalle persone residenti presuntivamente domiciliate (*deemed domiciled*). A partire dal 6 aprile 2017 le disposizioni sul *deemed domicile* sono cambiate e ora un individuo è considerato tale se soddisfa una delle seguenti condizioni:

- condizione A. Il soggetto è nato nel Regno Unito, il suo domicilio di origine si trovava nel Regno Unito ed è stato ivi residente nel periodo d'imposta 2017/2018 o seguenti;
- condizione B. Il soggetto è stato residente non domiciliato nel Regno Unito per almeno 15 dei 20 anni fiscali precedenti a quello che si sta considerando.

Non potendo optare per il regime della *remittance basis*, le persone *deemed domiciled* sono tassate di conseguenza su tutti i redditi ovunque prodotti.

Le modifiche apportate al *deemed domicile* e alla *remittance basis charge* hanno tuttavia provocato una progressiva e consistente riduzione del numero di soggetti residenti non domiciliati. In particolare, da un lato, tale riduzione è dovuta all'acquisizione dello *status* di domiciliato da parte dei soggetti residenti non domiciliati nel Regno Unito per almeno 15 degli ultimi 20 anni. Dall'altro lato, invece,

²⁶⁵ MASTELLONE P. e GIOVANNELLI G., *Recent Competitive Tax and Immigration Measures are Turning Italy into an "El Dorado" for Foreign Investors, Workers and HNWIs*, in Intertax, 8/9/2017, pp. 577 e ss.

è dovuta all'acquisizione volontaria dello *status* di domiciliato da parte delle persone che non volevano pagare la *remittance basis charge*. Altri tre fattori, più recenti, che hanno determinato una riduzione dei soggetti *res non-dom* sono l'incertezza economica derivante dalla *Brexit*, il possibile inasprimento delle disposizioni riguardanti l'immigrazione di cittadini stranieri nel Regno Unito e la possibile introduzione di una *wealth tax* (tassa sui ricchi)²⁶⁶.

Per quanto concerne l'uscita dall'UE del Regno Unito, che avverrà, come è stato annunciato dal primo ministro britannico Boris Johnson, il 31 gennaio 2020, sorge spontaneo chiedersi quali possano essere gli effetti dell'approvazione dell'accordo di recesso (*Withdrawal Agreement*) sulla residenza dei cittadini UE, AEE (Area Economica Europea²⁶⁷) o Svizzeri. Costoro, per poter continuare a risiedere nel Regno Unito dopo il 31 gennaio 2020, e ottenere quindi il "*settled status*", dovranno averci vissuto per un periodo continuativo di cinque anni (periodo noto come "*continuous residence*") entro la fine del periodo di transizione concordato con l'UE (attualmente il 31 dicembre 2020). Spetterà alla persona interessata dimostrare, attraverso idonea documentazione, la permanenza continuativa in territorio inglese. Il periodo di soggiorno ininterrotto è tale se la persona trascorre nel Regno Unito, nell'Isola di Man o nelle Isole del Canale almeno sei mesi all'anno per cinque anni consecutivi. Al contrario, coloro che non soddisfano il periodo di permanenza di cinque anni, al momento della richiesta, riceveranno lo *status* di residente provvisorio ("*pre-settled status*"), a condizione che si stabiliscano nel Regno Unito entro il 31 dicembre 2020. Potranno poi fare richiesta per il *settled status* al raggiungimento dei cinque anni di soggiorno ininterrotto.

Il *pre-settled status* è una sorta di permesso di soggiorno che, in caso di mancata conversione in *settled status* al raggiungimento dei cinque anni di permanenza continuativa nel Regno Unito, può essere rinnovato. Non mancano naturalmente le critiche, soprattutto da parte dei diretti interessati. Infatti, c'è chi, pur avendo vissuto per tutta la vita nel Regno Unito, per qualche ragione non dispone di elementi sufficienti per provare la residenza di cinque anni nel Regno Unito e si

²⁶⁶ Così in <https://www.theguardian.com/business/2019/aug/08/britons-non-domicile-status-drops-record-low-brexit-wealth-tax>.

²⁶⁷ Comprende anche Norvegia, Lichtenstein e Islanda.

trova costretto a fare richiesta per il *pre-settled status*²⁶⁸ o a provare a chiedere la cittadinanza britannica.

3.3 La residenza fiscale nel diritto statunitense

Negli Stati Uniti il regime di tassazione non si basa sul criterio di collegamento soggettivo della residenza, alla stregua degli altri Paesi industrializzati, ma sul criterio alternativo della cittadinanza, adottato altrove solo dall'Eritrea. Secondo una parte della dottrina, il fatto che una nazione come gli Stati Uniti abbia deciso di adottare il criterio della cittadinanza ai fini fiscali va inteso come l'esigenza di rafforzare il collegamento con il territorio USA di un popolo tradizionalmente animato da una forte mobilità e come un modo per garantire al cittadino americano la stessa protezione e gli stessi diritti che gli sarebbero riservati se restasse all'interno dei confini nazionali²⁶⁹. Dunque, chi ha la cittadinanza americana è considerato fiscalmente residente negli Stati Uniti ed è assoggettato a imposizione su tutti i redditi ovunque prodotti (*worldwide principle*), a prescindere dal luogo di residenza. Lo stesso trattamento fiscale è riservato anche agli stranieri che risiedono in territorio statunitense (cosiddetti *resident aliens*). Viceversa, gli stranieri non residenti ("*non-resident aliens*") non si considerano fiscalmente residenti negli USA e sono ivi tassati esclusivamente sui redditi di fonte americana²⁷⁰.

Perciò, mentre la cittadinanza è la discriminante che individua in prima battuta i soggetti fiscalmente residenti negli USA, il *residency status* è la variabile che in seconda battuta determina chi tra gli stranieri è tenuto a contribuire in modo pieno alla spesa pubblica, al pari dei cittadini, e chi invece in misura limitata, versando le tasse solo sui redditi di fonte americana.

Un altro aspetto che merita di essere evidenziato è che anche il legislatore statunitense ha optato per l'approccio dualistico della tassazione globale (riservata a cittadini e stranieri residenti) e della tassazione territoriale (per gli stranieri non

²⁶⁸ È il caso, ad esempio, di una donna italiana, originaria di Caserta, che vive da 55 anni nel Regno Unito e che, non riuscendo a dimostrare il soggiorno ininterrotto di cinque anni in territorio inglese con la documentazione a disposizione, si trova costretta a presentare domanda per il *pre-settled status*, da lei definito una vera e propria umiliazione. Per un'analisi più approfondita della vicenda si veda

https://www.repubblica.it/esteri/2019/09/10/news/residenza_italiana_gran_bretagna_55_anni-235696486/.

²⁶⁹ CORDEIRO GUERRA R., *Diritto tributario internazionale*, Padova, 2016, p. 490.

²⁷⁰ MARINO G., *La residenza nel diritto tributario*, Padova, 1999, p. 86.

residenti).

Dunque, sono due i concetti fondamentali sui quali poggia la residenza fiscale USA, ossia la cittadinanza e il *residency status*.

In particolare, una persona può acquisire la cittadinanza americana sia al momento della nascita, sia dopo la nascita. Per essere considerati cittadini americani sin dalla nascita occorre alternativamente:

- essere nati negli Stati Uniti o in alcuni territori o possedimenti degli Stati Uniti²⁷¹ ed essere assoggettati alla giurisdizione USA;
- essere nati all'estero e avere almeno un genitore che, al momento della nascita del figlio, abbia la cittadinanza statunitense e che prima di tale evento abbia soddisfatto determinati requisiti (come la presenza fisica o la residenza negli USA o in un suo possedimento). Requisiti che dipendono fondamentalmente dal rapporto (coniugale o extra-coniugale) dei genitori al momento della nascita del figlio e da chi dei genitori ha lo *status* di cittadino USA²⁷². Così, per esempio, se l'individuo è nato da un rapporto coniugale tra un cittadino USA (non importa che sia uomo o donna) e uno straniero, il primo deve essere stato fisicamente presente negli Stati Uniti per almeno cinque anni, dei quali almeno due deve averli trascorsi negli USA dopo i 14 anni di età. Di contro, nel caso in cui il figlio sia nato da un rapporto extra-coniugale da padre con cittadinanza statunitense, lo stesso diventa cittadino americano se si riesce ad accertare con precisione che esiste una relazione di sangue tra il padre e il figlio, se il padre ha dichiarato per iscritto di fornire sostegno finanziario al figlio fino al compimento del diciottesimo compleanno e se prima che il figlio compi i 18 anni di età viene soddisfatto uno dei seguenti criteri, ossia: il figlio è legittimato dalla legge della sua

²⁷¹ L'art. 1101 dello *U.S. Code (Title 8 – Aliens and nationality, Chapter 12 – Immigration and nationality, Subchapter I – General provisions)*, contiene la definizione geografica degli Stati Uniti, i quali oltre agli Stati Uniti continentali, comprendono l'Alaska, le Isole Hawaii, Portorico, l'Isola di Guam, le Isole Vergini Americane e il Commonwealth delle Isole Marianne Settentrionali. Pertanto, chi nasce in questi territori è, nel rispetto talvolta di alcuni requisiti, cittadino americano. Anche le persone nate nella Zona del Canale di Panama prima del 1° ottobre 1979 acquisivano la cittadinanza USA alla nascita, mentre i bimbi nati nelle Isole Samoa Americane e nelle Isole Swains acquisiscono generalmente la nazionalità USA, non la cittadinanza (così in <https://www.uscis.gov/policy-manual/volume-12-part-a-chapter-2#footnote-1>).

²⁷² Per un maggior dettaglio si veda <https://www.uscis.gov/policy-manual/volume-12-part-h-chapter-3>.

residenza o domicilio, il padre riconosce per iscritto e sotto giuramento la paternità del bambino oppure la paternità del bambino è stabilita da un tribunale competente.

Dopo la nascita, invece, si può diventare cittadini statunitensi in due modi:

- richiedendo la cittadinanza “*derivata*” o “*acquisita*” attraverso i genitori prima dei 18 anni d’età;
- richiedendo la naturalizzazione²⁷³.

Per quanto riguarda la cittadinanza derivata o acquisita, si distinguono due casi diversi, a seconda che la persona risieda o meno negli Stati Uniti. Nel caso in cui l’individuo sia nato all’estero e viva negli Stati Uniti, questi può acquisire automaticamente la cittadinanza USA se, a partire dal 27 febbraio 2001, sono state soddisfatte tutte le seguenti condizioni:

- il soggetto ha almeno un genitore (anche adottivo) che è un cittadino statunitense dalla nascita o perché naturalizzato;
- il soggetto ha meno di 18 anni;
- il soggetto è un *lawful permanent resident* (“*residente permanente legittimo*”);
- il soggetto risiede negli USA sotto la custodia legale e fisica del genitore cittadino statunitense.

Di converso, nel caso in cui l’individuo risieda regolarmente all’estero, può acquisire la cittadinanza USA attraverso i genitori se soddisfa tutte le seguenti condizioni:

- il soggetto ha almeno un genitore (anche adottivo) che è un cittadino statunitense dalla nascita o perché naturalizzato;
- il genitore o il nonno avente lo *status* di cittadino statunitense dell’individuo che si sta considerando soddisfa determinati requisiti di presenza fisica negli Stati Uniti o in un suo possedimento;
- il soggetto ha un’età inferiore ai 18 anni;

²⁷³ Naturalmente si fa riferimento a casi di nascita all’estero, perché la nascita negli Stati Uniti comporta automaticamente l’acquisizione dello *status* di cittadino americano.

- il soggetto risiede all'estero sotto la custodia fisica e legale del genitore avente la cittadinanza USA o di una persona che non si oppone alla domanda se lo stesso genitore è morto;
- il soggetto è ammesso legalmente negli USA, è quivi fisicamente presente e mantiene uno *status* legale negli Stati Uniti al momento dell'approvazione della domanda e al momento della naturalizzazione.

Quanto al processo di naturalizzazione, si tratta di una complessa procedura che permette agli individui privi sia della nazionalità che della cittadinanza²⁷⁴ USA di ottenere la cittadinanza statunitense. Affinché la richiesta di naturalizzazione vada a buon fine, è necessario rispettare alcuni requisiti, ovvero:

- avere almeno 18 anni al momento del deposito del *Form N-400, Application for Naturalization*²⁷⁵;
- essere un *lawful permanent resident* e quindi avere la *green card* da almeno cinque anni;
- mostrare di aver vissuto per almeno tre mesi negli USA o sotto la giurisdizione di un ufficio dell'USCIS²⁷⁶ al quale si è presentata la richiesta di naturalizzazione;
- dimostrare la residenza continuativa negli Stati Uniti per almeno cinque anni immediatamente precedenti la data di deposito del *Form N-400*;
- essere in grado di leggere, scrivere e parlare inglese a livello base (*reading test, writing test e speaking test*);
- avere una conoscenza base della storia e del governo americani (*civics test*);
- essere una persona dal buon carattere morale;

²⁷⁴ La nazionalità e la cittadinanza sono due concetti molto simili tra loro, ma sostanzialmente differenti. Come stabilisce l'art. 1101 dello *U.S. Code*, una persona ha la nazionalità statunitense se ha la cittadinanza USA oppure se ha il dovere di rimanere fedele in modo permanente agli Stati Uniti. In base a quanto stabilito dalla norma, ne deriva che il cittadino USA ha anche la nazionalità statunitense, ma la persona con la sola nazionalità non è automaticamente cittadino americano. La cittadinanza configura una specifica relazione legale tra lo Stato e la persona e le conferisce determinati diritti e responsabilità, come il diritto di voto, che invece la sola nazionalità non riconosce. Così in <https://www.economist.com/the-economist-explains/2017/07/09/what-is-the-difference-between-nationality-and-citizenship>.

²⁷⁵ Si tratta del modulo con cui si presenta domanda di naturalizzazione.

²⁷⁶ Acronimo di *U.S. Citizenship and Immigration Services*, ossia l'agenzia del Dipartimento di Sicurezza Nazionale degli Stati Uniti che gestisce il sistema di naturalizzazione e immigrazione negli USA.

- dimostrare un attaccamento ai principi e agli ideali della Costituzione statunitense.²⁷⁷

I cittadini USA sono dunque una prima categoria di soggetti ad essere considerati fiscalmente residenti negli Stati Uniti, nei confronti dei quali l'IRS (*Internal Revenue Service*²⁷⁸) ha una pretesa impositiva su tutti i loro redditi ovunque prodotti. Pertanto, se anche un individuo avente lo *status* di cittadino USA dovesse lasciare il Paese, ciò non basterebbe per troncane il collegamento con il territorio dello Stato ed evitare la tassazione da parte dell'IRS. Perciò, nemmeno la circostanza di vivere permanentemente all'estero permette al cittadino statunitense di svincolarsi dalla tassazione *worldwide* imposta dal governo USA. Negli ultimi anni il dibattito sui vantaggi e gli svantaggi della cittadinanza come criterio di collegamento si è intensificato, soprattutto a partire dal 2012, quando Eduardo Saverin, uno dei fondatori di Facebook, ha rinunciato alla propria cittadinanza USA e si è trasferito a Singapore, dove i livelli di tassazione sono di gran lunga più bassi rispetto a quelli vigenti negli Stati Uniti. Si badi che non si è trattato di un caso isolato. Infatti, l'anno dopo si è verificato un episodio simile, che stavolta ha visto come protagonista la celebre cantante americana Tina Turner, la quale ha rinunciato alla cittadinanza USA per trasferirsi invece in Svizzera. Al fine di interrompere o, quanto meno, limitare l'espatrio dei cittadini statunitensi verso lidi più favorevoli, già nel 2008 l'IRS aveva introdotto una *exit tax* da applicare ai più ricchi che si trasferivano all'estero e rinunciavano alla propria cittadinanza USA (cosiddetti *covered expatriates*)²⁷⁹.

Per quanto riguarda, invece, la tassazione degli stranieri, questi sono tassati con il criterio di tassazione globale se residenti ai sensi dell'art. 7701 dello *U.S. Code*²⁸⁰ oppure con il criterio della tassazione territoriale se non residenti. È dunque fondamentale comprendere quali sono le condizioni che determinano l'insorgenza del *residency status* ai fini della tassazione. Fino all'inizio degli anni '80 la determinazione della residenza di una persona fisica era un lavoro piuttosto complesso e tale complessità era dovuta sia alla mancata presa di posizione da parte

²⁷⁷ Così in <https://www.uscis.gov/citizenship/educators/naturalization-information>.

²⁷⁸ Si tratta dell'Amministrazione finanziaria statunitense.

²⁷⁹ BERETTA G., *Cross-Border Mobility of Individuals and the Lack of Fiscal Policy Coordination Among Jurisdictions (Even) After the BEPS Project*, in *Intertax*, 1/2019, pp. 91 e ss. La tassa di uscita in questione è disciplinata dall'art. 877 A dell'IRC (*Internal Revenue Code*, ossia il codice tributario statunitense).

²⁸⁰ È il codice contenente tutte le leggi degli Stati Uniti. Comprende anche l'IRC.

della giurisprudenza, sia alla legislazione frammentaria in tale ambito. La necessità di fare chiarezza su tale aspetto ha spinto il legislatore statunitense a codificare sul tema della residenza, tant'è che nel 1984 il Congresso ha introdotto l'art. 7701, in cui, alla *section (b)*, sono contenute le regole di determinazione della residenza delle persone prive della cittadinanza USA. La tassazione degli stranieri negli Stati Uniti scaturisce in due occasioni: nel caso in cui la fonte del reddito sia ubicata nel territorio degli Stati Uniti²⁸¹ e nel caso in cui lo straniero sia ivi residente²⁸².

Nel primo caso, quando il reddito di una persona è prodotto negli Stati Uniti, l'imposta che viene applicata equivale al pagamento che lo Stato chiede in cambio dell'opportunità concessa al contribuente di produrre quel reddito sul proprio territorio. La tassazione alla fonte è quindi un modo per rendere partecipi alla contribuzione della spesa pubblica i soggetti non residenti, che altrimenti produrrebbero redditi sul suolo americano evitando qualsiasi forma di imposizione fiscale.

Nel secondo caso, invece, il fatto di essere o meno residente negli Stati Uniti comporta che lo straniero sia tassato su tutti i redditi ovunque prodotti o solo sui redditi di fonte USA. In base alle disposizioni contenute nella *section (b)* dell'art. 7701 dello *U.S. Code*, un soggetto straniero si considera residente negli Stati Uniti se nel corso dell'anno solare soddisfa una delle seguenti condizioni:

- i. il soggetto è un *lawful permanent resident* (in quanto possessore della cosiddetta *green card*);
- ii. il soggetto soddisfa il *substantial presence test* ("test di presenza sostanziale");
- iii. il soggetto faccia richiesta per essere tassato come un *resident alien* (richiesta che negli Stati Uniti prende il nome di *first year election* ("richiesta del primo anno").

Quando un soggetto ha lo *status* di *lawful permanent resident* (o *immigrant*), questi può vivere e lavorare permanentemente negli Stati Uniti. Tale *status* lo si acquisisce, in base alle disposizioni sull'immigrazione, si possiede la *green card*, ossia un

²⁸¹ MCDANIEL P. e AULT H., *Introduction to United States International Taxation*, Deventer (NL), 1977, pp. 49 e 58.

²⁸² POSTELWAITE P. e COLLINS M., *International Individual Taxation*, Colorado Springs (USA), 1982, pp. 21 e ss.

modulo rilasciato dall'USCIS che permette al cittadino straniero di risiedere permanentemente negli Stati Uniti. Il possessore della *green card* continua ad essere considerato residente negli USA a meno che il cittadino straniero non rinunci a tale condizione, comunicandolo per iscritto all'USCIS, o che tale *status* non sia revocato da una corte federale o dall'USCIS stesso²⁸³. Il rilascio del permesso di soggiorno permanente dipende dalla situazione personale dell'individuo che ne fa richiesta, tant'è che l'USCIS fornisce le istruzioni per ogni possibile caso²⁸⁴.

Un cittadino straniero può essere considerato residente negli Stati Uniti anche se non è in possesso della *green card*. Infatti, può acquisire il *residency status* anche se supera il *substantial presence test*. Tale test è soddisfatto se l'individuo rispetta entrambe le seguenti condizioni:

- è stato fisicamente presente negli Stati Uniti²⁸⁵ per almeno 31 giorni durante l'anno solare che si sta considerando;
- la somma del numero di giorni nei quali tale individuo è stato fisicamente presente negli USA nell'anno solare che si sta considerando e nei due anni precedenti è pari o maggiore a 183 (*183 day-test* o *cumulative presence test*). Tuttavia, ai fini del calcolo, i giorni di presenza negli USA hanno un peso diverso, a seconda che il giorno sia dell'anno solare corrente o di quelli precedenti (somma ponderata): i giorni di presenza fisica negli USA dell'anno corrente hanno peso 1, quelli dell'anno precedente hanno peso 1/3 e quelli di due anni prima hanno peso 1/6. Perciò, se ad esempio un cittadino straniero è stato negli Stati Uniti per 120 giorni nell'anno corrente, 40 giorni l'anno scorso e 180 giorni due anni fa, ai fini del *substantial presence test*, tale individuo è stato fisicamente presente negli USA per $(120 \times 1) + (40 \times 1/3) + (180 \times 1/6) = 163$ giorni, non sufficienti, dunque, per considerare la persona residente negli USA ai fini del test. Una diretta conseguenza del *substantial presence test* è che se nell'anno corrente il

²⁸³ STRENG W. P., USA: *Revised income tax rules for determining residency status*, in *Intertax*, 4/1985, pp. 95-96; <https://www.irs.gov/individuals/international-taxpayers/alien-residency-green-card-test>.

²⁸⁴ Per maggiori informazioni si veda <https://www.uscis.gov/greencard/eligibility-categories>.

²⁸⁵ Ai fini del *substantial presence test*, l'art. 7701 dello *U.S. Code* statuisce che il termine "*Stati Uniti*" comprende tutti i 50 Stati della Federazione e il Distretto di Columbia, tutte le acque territoriali degli Stati Uniti e il fondale marino e il sottosuolo di quelle aree sottomarine che sono adiacenti alle acque territoriali USA e sulle quali gli Stati Uniti hanno diritti esclusivi ai sensi del diritto internazionale di esplorazione e sfruttamento delle risorse naturali. Sono invece esclusi dal termine i possedimenti e i territori degli Stati Uniti, nonché lo spazio aereo USA.

soggetto risiede negli USA per un periodo di tempo maggiore o uguale a 183 giorni, questi acquisisce automaticamente lo *status* di residente.

In base alle disposizioni vigenti, per determinare quali sono i giorni in cui la persona è stata fisicamente presente negli Stati Uniti, è sufficiente guardare i giorni in cui c'è stato anche un solo momento nel corso della giornata in cui la stessa persona è stata fisicamente presente negli USA²⁸⁶. A questa regola non mancano tuttavia le eccezioni. Infatti, non sono giorni di presenza fisica quelli in cui:

- il soggetto si sposta regolarmente negli Stati Uniti per lavoro da una residenza ubicata in Canada o in Messico;
- il soggetto è in transito tra due punti che si trovano al di fuori degli Stati Uniti e rimane nel territorio USA per meno di 24 ore;
- il soggetto si trova negli Stati Uniti in qualità di membro dell'equipaggio di una nave straniera impegnata nel trasporto di merci;
- il soggetto si trova negli Stati Uniti perché impossibilitato a lasciare il Paese a causa di problemi di salute che incorrono mentre si trova negli Stati Uniti (per esempio a causa di un incidente sul lavoro);
- il soggetto è un *exempt individual* ("individuo esente") in virtù della particolare attività che svolge negli Stati Uniti²⁸⁷.

Può accadere, tuttavia, che un cittadino straniero superi il *substantial presence test*, ma continui ad essere considerato un *non-resident alien*. Ciò si verifica quando il contribuente straniero soddisfa tutte le condizioni che seguono:

- durante l'anno solare in corso il soggetto è fisicamente presente negli Stati Uniti per meno di 183 giorni;
- il soggetto dimostra che la propria "*tax home*" è ubicata in un Paese straniero;

²⁸⁶ Nel testo originale della norma (art. 7701 dello *U.S. Code*) si legge: "*an individual shall be treated as present in the United States on any day if such individual is physically present in the United States at any time during such day*".

²⁸⁷ Sono esenti:

- i diplomatici, i membri di organizzazioni internazionali ed i loro familiari fisicamente presenti negli Stati Uniti temporaneamente o con un contratto a tempo indeterminato;
- i professori, studenti e tirocinanti che aiutano a mantenere la posizione di supremazia degli Stati Uniti nel campo dell'insegnamento scientifico;
- gli atleti che partecipano ad un evento di beneficenza (limitatamente ai giorni delle gare).

- il soggetto dimostra di avere con tale Paese un collegamento più “forte” (“*closer connection*”) di quello con gli Stati Uniti.

Con il termine “*tax home*” si fa riferimento al luogo in cui si trova la sede abituale o principale²⁸⁸ degli affari e interessi economici (comunemente il luogo di lavoro), indipendentemente dal luogo in cui sono concentrati gli interessi personali (“*family home*”). Esso comprende l’intera città o l’area in cui si trova il posto di lavoro. Viceversa, nel caso in cui l’individuo non sia impegnato in alcuna attività di carattere economico, la *tax home* tende a corrispondere con il luogo in cui l’individuo vive abitualmente²⁸⁹.

Come in precedenza affermato, per contrastare l’esito positivo del *substantial presence test*, la persona, oltre a dimostrare di avere la propria *tax home* in un Paese straniero, deve fornire la prova che il collegamento con tale Paese è più intenso rispetto al collegamento con gli Stati Uniti, ossia che nel Paese straniero egli abbia la sede principale dei propri affari ed interessi economici e personali. A tal fine, alla stregua di quanto avviene in Italia in caso di trasferimento della residenza in un Paese *tax haven*, all’individuo è riconosciuta la più ampia libertà di avvalersi di qualsiasi strumento di prova di natura documentale o dimostrativa, idoneo ad individuare la *closer connection* con il Paese straniero²⁹⁰.

Molto spesso accade che una persona fisica entri nel territorio degli Stati Uniti nella seconda metà dell’anno solare senza ottenere il rilascio della *green card* da parte dell’USCIS e senza soddisfare i requisiti del *substantial presence test*. Ebbene, il governo statunitense concede al cittadino straniero la possibilità di acquisire il *residency status*, richiedendo di essere tassato come un *resident alien*. Tale richiesta, denominata *first year election*, permette al *non-resident alien* di ottenere alcuni benefici fiscali di cui altrimenti non potrebbe godere senza la citata richiesta. Infatti, generalmente, la *first year election* viene effettuata per evitare che i redditi di fonte americana prodotti da un cittadino straniero non residente siano tassati con

²⁸⁸ La principalità rileva qualora si identifichino più luoghi in cui sono dislocati gli affari economici (più posti di lavoro). Gli elementi utilizzati per determinare la principalità della sede degli affari economici sono il numero di ore dedicate ai diversi lavori, il livello dell’attività svolta e l’ammontare di reddito prodotto da ciascuna attività lavorativa.

²⁸⁹ FINK E. H., *US Tax Scene*, in *Intertax*, 6/7/1992, p. 473; <https://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p17.pdf>.

²⁹⁰ RIZZO MARULLO F., *Il concetto di residenza fiscale negli Stati Uniti per le persone fisiche*, in *Fiscalità e commercio internazionale*, 11/2017, p. 30.

l'aliquota fissa del 30%²⁹¹, sicché viene utilizzata per avere accesso ad un'aliquota di tassazione più bassa, in base allo scaglione fiscale in cui rientra l'ammontare di reddito prodotto, nonché ad una serie di deduzioni di cui, altrimenti, il soggetto non potrebbe godere²⁹². Per poter godere dei benefici derivanti dalla *first year election*, il *non-resident alien* deve soddisfare i requisiti elencati all'art. 7701 dello *U.S. Code*, ossia:

- non possedere la *green card* e non superare il *substantial presence test* nell'anno solare in cui si presenta la richiesta;
- non essere stato uno straniero residente nell'anno precedente alla *first year election*;
- soddisfare i requisiti del *substantial presence test* nell'anno immediatamente successivo alla richiesta;
- essere fisicamente presente nel territorio degli Stati Uniti per un periodo di almeno 31 giorni consecutivi nell'*election year* ed essere ivi presente per almeno il 75% dei giorni del periodo che intercorre da quando inizia il primo dei 31 giorni continuativi fino alla fine dell'*election year*.

A titolo di esempio, si pensi ad un cittadino italiano che:

- non è mai stato negli Stati Uniti e si reca in visita a Boston per la prima volta il 15 ottobre 2018, in cui decide di rimanere fino al 14 novembre 2018;
- fa ritorno in Italia per un breve periodo, dal 14 novembre al 30 novembre 2018;
- il 30 novembre 2018 decide di trasferirsi definitivamente a Boston, dove rimane fino alla fine di quell'anno solare e per tutto l'anno successivo.

In questo caso, il soggetto soddisfa tutti i requisiti della *first year election*, in quanto al momento dello sbarco negli USA non è né in possesso della *green card* né soddisfa i requisiti dello *substantial presence test*. Inoltre, nel 2017 (anno precedente all'*election year*) è stato un non residente e nel 2019 (anno successivo all'*election year*) acquisisce il *residency status* grazie al superamento del *substantial presence*

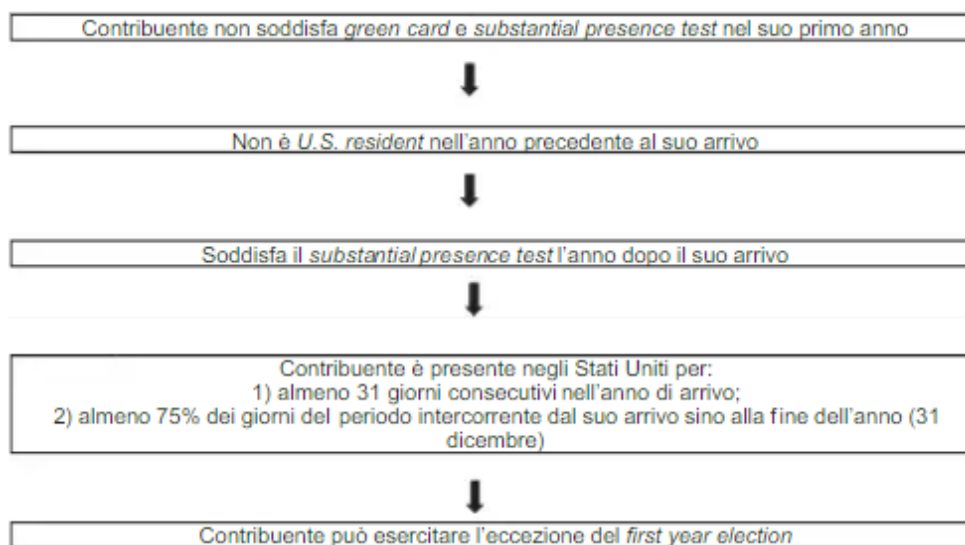
²⁹¹ L'art. 871 dello *U.S. Code*, rubricato "*Income not connected with United States business*" recita: "*Except as provided in subsection (h), there is hereby imposed for each taxable year a tax of 30 percent of the amount received from sources within the United States by a non-resident alien individual*".

²⁹² RIZZO MARULLO F., *Il concetto di residenza fiscale negli Stati Uniti per le persone fisiche*, in *Fiscalità e commercio internazionale*, 11/2017, p. 31.

test. Infine, risulta essere rispettato anche il duplice requisito temporale, in quanto il cittadino italiano, da un lato, trascorre a Boston 31 giorni consecutivi nel corso dell'anno solare 2018 (15 ottobre/14 novembre 2018) e, dall'altro lato, è fisicamente presente negli Stati Uniti per almeno il 75% dei giorni che intercorrono dal primo dei 31 giorni di permanenza continuativa (15 ottobre) fino alla fine del 2018 (63 giorni trascorsi negli USA/78 giorni nel periodo dal 15 ottobre al 31 dicembre = c.ca 80% > 75%).

Pertanto, a fronte del rispetto di tutti i requisiti imposti dal legislatore statunitense (riassunti brevemente nello schema sottostante), il cittadino italiano può effettuare la *first year election*. Tale richiesta viene formulata contestualmente alla presentazione della dichiarazione dei redditi, la quale, nella prassi, è presentata a seguito del superamento del *substantial presence test* da parte del cittadino italiano, ossia nell'anno successivo a quello del suo arrivo negli Stati Uniti.

First year election: i requisiti.



Fonte: RIZZO MARULLO F., *Il concetto di residenza fiscale negli Stati Uniti per le persone fisiche*, in *Fiscalità e commercio internazionale*, 11/2017, p. 32.

Se la richiesta del contribuente italiano viene accolta, questi verrà considerato fiscalmente residente negli Stati Uniti a partire dal primo dei 31 giorni di permanenza continuativa negli Stati Uniti.

L'acquisizione del *residency status* da parte di un soggetto *non-resident alien* può avvenire dunque in diversi modi. Si badi, tale processo non è privo di criticità. In particolare, nell'anno in cui uno straniero non residente diventa tale ai sensi della

legislazione USA, questi risulta essere sia un *resident alien*, sia un *non-resident alien* per lo stesso periodo d'imposta. In altre parole, acquisisce quello che si chiama *dual-status residency*. Ciò significa che nello stesso anno il contribuente straniero è tenuto alla presentazione di due dichiarazioni dei redditi, una in qualità di *U.S. resident (Form 1040)*, in cui dovrà dichiarare tutti i redditi ovunque prodotti a partire dal primo giorno di residenza, e l'altra in quanto soggetto non residente (*Form 1040NR*), nella quale si limiterà a dichiarare i redditi di fonte statunitense. Pertanto, di fronte a tali situazioni, risulta fondamentale la determinazione dell'esatto momento in cui inizia e cessa la residenza negli Stati Uniti²⁹³.

In generale, vale la regola che se nel corso di un periodo d'imposta il cittadino straniero acquisisce il *residency status* e l'anno precedente non è mai stato residente ai sensi della legislazione USA, tale soggetto deve essere considerato residente solo per la frazione del periodo d'imposta che inizia dal giorno in cui acquisisce tale *status*. Al contrario, se c'è stato anche un solo momento del periodo d'imposta precedente in cui è stato residente, il cittadino straniero è considerato residente dall'inizio dell'anno corrente.

In particolare, qualora il *non-resident alien* superi il *green card test*, ma non il *substantial presence test* con riferimento allo stesso anno, il cittadino straniero viene considerato *resident* a partire dal giorno in cui è fisicamente presente negli Stati Uniti con una *green card*. Di contro, quando si supera il *substantial presence test*, si è considerati residenti a partire dal primo giorno in cui si è fisicamente presenti negli Stati Uniti nell'anno di superamento del test²⁹⁴. Nel caso in cui un individuo superi nel medesimo periodo d'imposta entrambi i test, lo stesso individuo assume la condizione di residente a partire dal giorno che viene prima tra:

- il primo giorno di presenza fisica negli Stati Uniti, ai fini del *substantial presence test*;
- il primo giorno di possesso della *green card*.

Ai fini della determinazione dell'inizio del periodo di residenza di un cittadino straniero, i periodi di tempo fino a un massimo di dieci giorni non rilevano se la

²⁹³ Dunque, a differenza di quanto avviene in Italia, nel momento in cui si acquisisce lo *status* di residente per un determinato periodo d'imposta non si è considerati fiscalmente residenti per l'intero anno fiscale, ma soltanto per la parte in cui si risulta essere residenti.

²⁹⁴ Si veda l'art. 7701 dello *U.S. Code*.

stessa persona dimostra di avere, durante la sua permanenza negli Stati Uniti, una *closer connection* con il territorio del Paese straniero. Di contro, tali periodi rilevano ai fini del conteggio dei 183 giorni del *substantial presence test*. Perciò, in base a tale disposizione, conosciuta come “*de minimis presence rule*”, un cittadino straniero può recarsi negli Stati Uniti per un breve lasso di tempo (ad esempio per lavoro) e non essere considerato residente a partire dal primo giorno di quel breve soggiorno negli USA. Si pensi, ad esempio, al solito cittadino italiano che non è mai stato negli USA e che per motivi di lavoro dovrà recarsi a Boston dal 7 al 12 marzo 2020, giorno in cui farà il suo rientro in Italia. Si ipotizzi inoltre che il successivo 5 luglio si trasferisca negli Stati Uniti almeno fino alla fine del 2020. Sulla base di tali informazioni, risulta che il cittadino italiano soddisfa tutti i requisiti del *substantial presence test* e che pertanto acquisisce il *residency status* nel corso del 2020. Infatti, è fisicamente presente negli USA sia per più di 31 giorni consecutivi (dal 5 luglio in poi), sia per più di 183 giorni, tutti nell’anno del test (180 giorni dal 5 luglio al 31 dicembre, ai quali si aggiungono i 6 giorni dal 7 al 12 marzo 2020, per un totale di 186 giorni > 183 giorni). In virtù della *de minimis presence rule*, il primo giorno di residenza sarà il 5 luglio e non il 7 marzo. Sarebbe invece il 7 marzo se, ad esempio, il breve soggiorno negli Stati Uniti durante il mese di marzo si prolungasse fino al 18 marzo (12 giorni > 10 giorni).

Così come avviene con il primo giorno di residenza, anche l’ultimo giorno dipende dal modo in cui il cittadino straniero ha acquisito il *residency status*. Invero, il possessore di una *green card* mantiene la condizione di *lawful permanent resident* fintanto che lui stesso non rinunci al proprio *status* comunicandolo direttamente all’USCIS oppure riceva dall’Agenzia medesima o da una corte federale un provvedimento di revoca della residenza. Inoltre, per non essere considerato residente dopo la rinuncia o la revoca, lo straniero deve dimostrare di avere una *closer connection* con un altro Paese e di non essere residente in alcun momento del periodo d’imposta successivo.

Per coloro che hanno acquisito il *residency status* superando il *substantial presence test*, invece, l’ultimo giorno di residenza coincide con l’ultimo giorno di presenza fisica negli Stati Uniti (ossia con il giorno di partenza dagli USA), purché dopo tale giorno ci sia un periodo di tempo in cui:

- tali soggetti non sono fisicamente presenti negli USA;

- tali soggetti hanno una *closer connection* con un Paese straniero;
- tali soggetti non risultano essere residenti negli Stati Uniti in alcun momento del periodo d'imposta successivo.

Per di più, nel caso in cui un cittadino straniero ottenga il *residency status* grazie al superamento del *substantial presence test*, ai fini della determinazione del termine della residenza negli USA può richiedere l'applicazione della precitata *de minimis presence rule*. In altre parole, ai fini della determinazione dell'ultimo giorno di residenza fiscale negli Stati Uniti, i cittadini stranieri che soggiornano negli USA per un breve lasso di tempo (durata massima di 10 giorni), successivo ad un periodo di residenza nello stesso anno fiscale, possono richiedere che la perdita del *residency status* venga fatta decorrere dall'ultimo giorno del periodo di residenza negli USA e non dall'ultimo giorno del soggiorno di breve durata²⁹⁵. Si prenda sempre come esempio un cittadino italiano che il 1° aprile 2019 si sia recato per la prima volta negli Stati Uniti, rimanendoci fino al 30 settembre (giorno in cui ha fatto il suo rientro in Italia), e che il successivo 10 novembre vi abbia fatto ritorno per altri sette giorni (fino al 16 novembre), mantenendo per tutta la settimana una *closer connection* con l'Italia. In tal modo, l'individuo, che si ipotizza trascorra tutto il 2020 in Italia, nel corso del 2019, e più precisamente il 1° aprile, risulta aver acquisito il *residency status* ai fini del *substantial presence test*. Infatti, sommando i giorni dal 1° aprile al 30 settembre 2019 e la settimana dal 10 al 16 novembre dello stesso anno, si contano 190 giorni totali (> 183 giorni), almeno 31 dei quali sono continuativi. In tal caso, in virtù della *de minimis presence test*, la cessazione della residenza non ha avuto luogo il 16 novembre 2019, ma il 30 settembre.

Ad ogni modo, i cittadini stranieri, residenti e non, per poter lasciare gli Stati Uniti e raggiungere il proprio Paese, devono prima ottenere dall'IRS un cosiddetto *tax clearance*, altrimenti noto come *departure permit* o *sailing permit* (art. 6851 dello *U.S. Code*). Si tratta di una sorta di permesso che viene rilasciato a seguito della trasmissione all'IRS del *Form 1040-C* o del *Form 2063*²⁹⁶, i quali permettono all'Amministrazione finanziaria statunitense di determinare se il cittadino straniero ha qualche conto aperto nei confronti del Fisco americano per l'anno in corso e

²⁹⁵ Ai sensi della *de minimis presence rule* i periodi di tempo fino a un massimo di 10 giorni comunque rilevano ai fini del conteggio dei giorni previsto dal *substantial presence test*.

²⁹⁶ Per maggiori informazioni si veda <https://www.irs.gov/taxtopics/tc858>.

quello precedente e, nel caso di un contribuente straniero residente, di accertare che la sua partenza non condizioni la riscossione delle imposte dovute²⁹⁷.

Sulla base di quanto appena esposto, si apprende, dunque, che la normativa statunitense in materia di residenza fiscale è piuttosto complessa e richiede un approccio sostanzialmente diverso rispetto a quello utilizzato nei confronti del quadro normativo degli altri Paesi, soprattutto alla luce del criterio di collegamento adottato per tassare le persone fisiche: la cittadinanza. Eppure, anche la tassazione basata sulla cittadinanza manifesta numerose criticità. Invero, l'applicazione di un sistema di tassazione basato sulla cittadinanza si scontra con il principio di sovranità territoriale e, più precisamente, con il divieto di tassazione extraterritoriale, sancito per la prima volta con la pace di Westfalia e ribadito in due norme costituzionali statunitensi, ossia la "*Commerce Clause*" e la "*Due Process Clause*", contenute nel quattordicesimo emendamento²⁹⁸. Per tale ragione, ma anche a causa dei numerosi ostacoli che devono affrontare i cittadini americani vivendo all'estero²⁹⁹, negli ultimi anni i deputati repubblicani hanno preso in considerazione la possibilità di abbandonare l'attuale sistema di tassazione basato sulla cittadinanza e adeguarsi al regime degli altri Paesi, adottando il più diffuso sistema impositivo basato sulla residenza fiscale.

Una parte della dottrina ritiene, tuttavia, che la tassazione basata sulla cittadinanza non sia priva di fondamento, ma anzi sia giustificata da validi elementi. Ad esempio,

²⁹⁷ RIZZO MARULLO F., *Il concetto di residenza fiscale negli Stati Uniti per le persone fisiche*, in *Fiscalità e commercio internazionale*, 11/2017, p. 33.

²⁹⁸ CHRISTIANS A., *A Global Perspective on Citizenship Taxation*, in *Michigan Journal of International Law*, 2/2017, pp. 193 e ss. L'autore ritiene che un sistema di tassazione basato sul criterio della cittadinanza sia incompatibile con le norme di carattere consuetudinario riconosciute a livello internazionale. Infatti, ai fini applicativi, l'adozione di tale criterio implica necessariamente la richiesta di assistenza da parte degli altri Paesi, il che si traduce con una violazione del principio di non intervento tra Stati sovrani. La pensa diversamente KIRSH M. S., (*Taxing Citizens in a Global Economy*, in *New York University Law Review*, 2007, pp. 473 e ss.) il quale, con ferma convinzione, ritiene che "*i cambiamenti che si succedono negli affari e nella tecnologia non indeboliscono, ma rafforzano le ragioni per tassare i cittadini all'estero*".

²⁹⁹ Sebbene l'IRS riconosca ai cittadini statunitensi residenti all'estero un credito di imposta per i redditi di fonte straniera, per gli stessi soggetti risiedere in un Paese straniero è comunque difficoltoso. Infatti, essendo tassati in base al *worldwide taxation principle*, ogni anno hanno il dovere di dichiarare tutti i loro redditi, anche quelli prodotti oltre i confini USA e trasmettere all'IRS anche i dati relativi ai c/c esteri, ai sensi del FATCA e del FBAR. A ciò, poi, si aggiungono un quadro normativo alquanto complesso e poco chiaro, e procedure di trasmissione dei dati da parte degli operatori stranieri che molto spesso non rispettano le modalità disposte dall'IRS. Tutti fattori, dunque, che non agevolano il contribuente e che, anzi, lo portano talvolta a rinunciare alla propria cittadinanza. Sul punto v. <https://www.ft.com/content/4909d804-b9a1-11e7-8c12-5661783e5589>; <https://www.bloomberg.com/opinion/articles/2019-11-26/tax-nightmare-for-american-expats-as-irs-treats-them-like-cheats>.

Kirsh, un convinto sostenitore della *citizenship-based taxation*, è dell'idea che il cittadino statunitense residente all'estero debba comunque contribuire alla spesa pubblica versando le tasse su tutti i redditi ovunque prodotti, in quanto, pur non essendo fisicamente presente sul territorio degli Stati Uniti e non usufruendo conseguentemente dei servizi offerti dallo Stato americano, gode in ogni caso di una serie di benefici per i quali la tassazione globale si rende necessaria, come, ad esempio, il diritto di voto o la capacità di entrare negli Stati Uniti senza incontrare particolari intoppi³⁰⁰.

Altri autori³⁰¹, invece, pur privilegiando il criterio di tassazione basato sulla residenza più adeguato rispetto a quello basato sulla cittadinanza, ritengono quest'ultimo un metodo efficace per contrastare il trasferimento fittizio della residenza all'estero. In tal senso, Gutmann ha sollecitato il governo francese a rinvigorire l'attuale regime di tassazione, fondato sul criterio della residenza, attraverso la tassazione dei cittadini francesi emigrati in un Paese straniero. Sebbene il governo francese non abbia accolto la proposta di Gutmann, ne ha comunque preso spunto. Infatti, la Francia ha optato per l'inserimento nei trattati fiscali siglati con alcuni Paesi a fiscalità privilegiata (come il Principato di Monaco e Andorra³⁰²) di una clausola che dispone la tassazione globale per i cittadini francesi che si trasferiscono in tali Paesi³⁰³. Pertanto, sulla base dello scenario internazionale e dei diversi orientamenti dottrinali, si evince che il criterio di collegamento della residenza sia maggiormente apprezzato e che, al massimo, la cittadinanza possa rafforzare, ovvero, completare un sistema fiscale fondato sulla residenza.

Per quanto riguarda l'evoluzione del regime fiscale degli Stati Uniti, dati gli svantaggi e le difficoltà derivanti dall'utilizzo della cittadinanza come criterio di collegamento, si può provare ad ipotizzare che in un futuro non molto lontano, il governo statunitense decida di adeguarsi al resto del mondo e a realizzare una *residency-based taxation*.

In ogni caso, in ambito tributario, non si può fare a meno della cittadinanza, intesa

³⁰⁰ KIRSH M. S., *Taxing Citizens in a Global Economy*, in *New York University Law Review*, 2007, pp. 473 e ss.

³⁰¹ GUTMANN D., *La lutte contre "l'exil fiscal": du droit comparé à la politique fiscale*, in *Revue de Droit Fiscal*, 21/2012.

³⁰² Si veda l'art. 7 del Trattato Francia-Monaco (18 Maggio 1963) e l'art. 25 (1) (d) del Trattato Francia-Andorra (2 Apr. 2013).

³⁰³ BERETTA G., *Cross-Border Mobility of Individuals and the Lack of Fiscal Policy Coordination Among Jurisdictions (Even) After the BEPS Project*, in *Intertax*, 1/2019, pp. 91 e ss.

come criterio di collegamento³⁰⁴. A riconferma di ciò, basti pensare all'art. 4 del Modello OCSE di Convenzione contro le doppie imposizioni (contenente le cosiddette *tie-breaker rules*), il quale, come ultima regola volta a dirimere una situazione di doppia residenza, stabilisce che lo Stato della residenza è quello in cui il contribuente è cittadino.

3.4 La residenza fiscale nel diritto francese

Tra le normative estere per le quali vale la pena analizzare la disciplina sulla residenza fiscale emerge anche quella francese. Le principali disposizioni in materia sono contenute negli artt. 4 A e 4 B del *Code Général des Impôts* (CGI)³⁰⁵.

L'art. 4 A statuisce che sono fiscalmente residenti in Francia, ovvero soggetti ad una tassazione globale, le persone fisiche che hanno in territorio francese il "*domicile fiscal*", mentre sono soggetti ad una tassazione territoriale, e quindi solamente sui redditi di fonte interna, le persone che hanno il *domicile fiscal* all'estero. Sicché, analogamente a quanto avviene in Italia, in Francia il sistema tributario poggia sull'approccio dualistico della tassazione *worldwide* per le persone fisiche residenti e della tassazione alla fonte per i non residenti.

Tuttavia, a differenza del *domicile civil*, non esiste una vera e propria definizione del *domicile fiscal*. Infatti, mentre il *domicile civil* è definito all'art. 102 del *Code civil*³⁰⁶ come il luogo in cui la persona fisica ha la propria abitazione principale, l'art. 4 B del CGI dispone semplicemente che hanno il *domicile fiscal* in Francia i soggetti che:

- a) hanno in Francia il *foyer* o il *lieu de leur séjour principal*;
- b) esercitano un'attività professionale, pagata o meno, salvo che non dimostrino che tale attività sia esercitata a titolo accessorio;
- c) hanno in Francia il centro dei loro interessi economici.

Relativamente alla lett. a) dell'art. 4 B del CGI, contenente due fattispecie costitutive della residenza in Francia, occorre definire i concetti di *foyer* e *lieu de séjour principal*. In particolare, per *foyer* ("*focolare*") s'intende il luogo di dimora abituale del contribuente o della sua famiglia, che rimane tale anche se l'individuo dovesse

³⁰⁴ MARTHA R. S. J., *The Jurisdiction to Tax in International Law: Theory and Practice of Legislative Fiscal Jurisdiction*, Deventer (NL), 1989.

³⁰⁵ Equivale al TUIR.

³⁰⁶ Le *Code civil* può essere paragonato al Codice civile italiano.

trascorrere all'estero qualche settimana o la maggior parte del periodo d'imposta³⁰⁷, purché però in quel luogo continui a viverci la sua famiglia³⁰⁸. Pertanto, coloro che per lavoro soggiornano temporaneamente in un Paese straniero non possono far valere il semplice fatto di aver vissuto all'estero per essere considerati non residenti. Sul piano giurisprudenziale, la residenza fiscale di una persona in virtù del suo *foyer* è stata affermata più volte. Ad esempio, con la sentenza 9 dicembre 1988, n. 62909, il Consiglio di Stato³⁰⁹ stabilì che un ingegnere, trasferitosi temporaneamente in Iraq per motivi di lavoro, fosse da ritenere fiscalmente residente in Francia in quanto, durante l'intero soggiorno all'estero, moglie e figlia avevano continuato ad abitare nell'immobile di sua proprietà situato in Francia. Allo stesso modo, con la più recente sentenza 17 dicembre 2010, n. 316144, il Consiglio di Stato ha statuito che il Signor B., sebbene possedesse un immobile in Gabon in cui esercitava la propria attività professionale, era da considerarsi in ogni caso fiscalmente residente in Francia, poiché qui aveva mantenuto il suo *foyer* (la moglie e i tre figli vivevano permanentemente nel dipartimento francese della Gironda, in un'abitazione di proprietà dei coniugi B.)³¹⁰.

Una più chiara definizione del *foyer* è contenuta nella sentenza 21 ottobre 2011, n. 333898, in cui il Consiglio di Stato ha statuito che il *foyer* “*va inteso come il luogo in cui la persona vive stabilmente ed è collocato il centro dei suoi interessi familiari, senza considerare i periodi di tempo trascorsi all'estero per motivi professionali o per circostanze eccezionali*”³¹¹.

Nella stessa sentenza si legge inoltre che il *lieu de séjour principal* (luogo di

³⁰⁷ In Francia il periodo d'imposta coincide generalmente con l'anno civile (1° gennaio-31 dicembre).

³⁰⁸ MARINO G., *La residenza nel diritto tributario*, Padova, 1999, p. 78.

³⁰⁹ Il Consiglio di Stato, oltre ad avere funzioni consultive nei confronti del governo, è il massimo organo giuridico in ambito amministrativo, ossia risolve le controversie tra persone fisiche ed istituzioni pubbliche. Così in <https://www.conseil-etat.fr/le-conseil-d-etat/missions>.

³¹⁰ Nel testo originale della sentenza si legge: “*Considérant qu'après avoir relevé que l'épouse de M. B. ainsi que les trois enfants du couple, dont deux étaient à la charge de M. et Mme B. jusqu'à l'année 1999 incluse, vivaient en permanence en Gironde, dans une résidence dont les contribuables étaient propriétaires, la cour, qui n'a pas dénaturé les faits ni les pièces du dossier, a pu, sans erreur de droit, juger que, alors même qu'il disposait également d'un appartement au Gabon où il exerçait son activité professionnelle et quelle qu'ait été la durée de ses séjours dans ce pays, M. B. avait son foyer en France au sens des dispositions précitées de l'article 4 B du code général des impôts et devait, par suite, être regardé comme domicilié fiscalement en France*”.

³¹¹ Analogamente Consiglio di Stato, 22 giugno 2016, n. 386131. Il testo della sentenza recita: “*Considérant que, pour l'application des dispositions du a du 1 de l'article 4 B précité, le foyer s'entend du lieu où le contribuable habite normalement et a le centre de ses intérêts familiaux sans qu'il soit tenu compte des séjours effectués temporairement ailleurs en fonction des nécessités de la profession ou de circonstances exceptionnelles [...]*”.

soggiorno principale) “non può determinare il domicilio fiscale del contribuente, eccetto nel caso in cui non disponga di una dimora abituale”³¹². Si può dunque sostenere che, rispetto al criterio del *foyer*, il luogo di soggiorno principale occupa una posizione di subordine. Quest’ultimo, in particolare, può essere definito come il luogo in cui la persona risiede per più di 183 giorni nel corso del periodo d’imposta³¹³. Non rileva se il luogo di soggiorno è un albergo o un appartamento messo alla gratuita disponibilità dell’individuo. Si tratta, pertanto, di un requisito di natura temporale, che viene soddisfatto qualora il contribuente soggiorni in Francia per almeno sei mesi durante l’anno, i quali possono anche essere discontinui. Si badi, però, che un luogo di soggiorno assume il carattere della principalità anche quando il contribuente, durante il periodo d’imposta, vi ha trascorso meno di sei mesi, ma vi ha comunque trascorso un numero di giorni nettamente superiore agli eventuali soggiorni effettuati all’estero³¹⁴. In tal senso si è espressa la Corte d’Appello di Lione nella sentenza 30 marzo 2017, n. 15LY04070, con la quale ha statuito che il *lieu de séjour principal* del contribuente si trovava in Francia e non nell’Isola di Anguilla, in quanto, in base agli elementi probatori raccolti, sebbene risultasse fisicamente presente in Francia per meno di 183 giorni durante l’anno 2002 (177 per la precisione), non era riuscito a dimostrare di aver soggiornato per un periodo di tempo maggiore nell’isola caraibica. Perciò, per il 2002 la Francia rappresentava il suo luogo di soggiorno principale.

Alla lett. b) dell’art. 4 B del CGI è contenuta la terza fattispecie costitutiva della residenza fiscale in Francia. In particolare, la norma dispone che hanno il *domicile fiscal* in Francia i soggetti che esercitano un’attività professionale, salariata o meno, salvo che non dimostrino che tale attività ha carattere accessorio. In altri termini, si considera fiscalmente residente la persona che esercita in Francia la sua principale attività professionale. L’attività assume il carattere della principalità qualora risulti essere l’attività alla quale il contribuente dedica la maggior parte del tempo, a prescindere dalla ricchezza da essa generata³¹⁵. Di contro, se non si è in grado di

³¹² Nel testo originale si legge: “[...] le lieu du séjour principal du contribuable ne peut déterminer son domicile fiscal que dans l’hypothèse où celui-ci ne dispose pas de foyer.”.

³¹³ Così in <https://www.fiscooggi.it/rubrica/dal-mondo/schede-paese/articolo/francia>.

³¹⁴ Così in https://www.lemonde.fr/archives/article/2005/01/16/p-determiner-le-domicile-fiscal-d-une-personne-p_4300387_1819218.html.

³¹⁵ BOUCHARD V., CHAUDERLOT P., D’ALMEIDA C., FORNASIER C., GENSSE P., HECTOR N., MORIN C., ORDIONI V., PIMON M. e ROBINEAU M., *Gestion juridique, fiscale et sociale – 2^e édition*, Parigi, 2010, pp. 376-377.

quantificare il tempo che il contribuente ha dedicato alle proprie attività, allora si potrà fare riferimento al reddito generato da ciascuna di esse e attribuire il carattere della principalità all'attività più remunerativa³¹⁶.

Infine, come ultima condizione per essere considerati fiscalmente residenti in Francia vi è quella di natura economica legata al centro degli interessi economici. Più precisamente la lett. c) dell'art. 4 B del *Code Général des Impôts* stabilisce che una persona fisica ha il domicilio fiscale in Francia se quivi è ubicata la sede principale dei suoi interessi economici. Si tratta, quindi, di un criterio più generico rispetto a quello legato all'attività lavorativa principale di cui alla lett. b). In particolare, con l'espressione "*centre de ses intérêts économiques*" si fa riferimento al luogo in cui il contribuente ha effettuato gli investimenti più importanti, alla sede dei suoi affari, ovvero al luogo dal quale amministra i suoi beni. Può anche essere inteso come il "*luogo in cui il contribuente ha il centro delle sue attività professionali o dal quale percepisce, direttamente o indirettamente, la maggior parte dei suoi redditi mondiali*"³¹⁷.

Dopo aver elencato le condizioni che integrano la residenza fiscale in Francia, l'art. 4 B si sofferma infine sul trattamento fiscale degli agenti diplomatici di cittadinanza francese che esercitano le proprie funzioni in un altro Stato, stabilendo che costoro si considerano fiscalmente residenti in Francia se nel Paese straniero non sono assoggettati a nessun'imposta personale sull'ammontare di tutti i loro redditi ovunque prodotti. Ai fini fiscali, il termine "*France*" comprende la Francia continentale (compresa la Corsica) e i territori d'oltremare della Guadalupa, della Martinica, della Guyana, della Riunione e delle Isole Mayotte³¹⁸.

In Francia, dunque, una persona paga le tasse su tutti i redditi ovunque prodotti se soddisfa almeno uno dei criteri di collegamento appena illustrati. Le fattispecie

³¹⁶ *Ibidem*; MARINO G., *La residenza nel diritto tributario*, Padova, 1999, p. 82.

³¹⁷ *Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts*, "IR - Champ d'application et territorialité - Personnes imposables et domicile fiscal", 28 luglio 2016. Il testo originale recita: "*Il s'agit du lieu où les contribuables ont effectué leurs principaux investissements, où ils possèdent le siège de leurs affaires, d'où ils administrent leurs biens. Ce peut être également le lieu où les contribuables ont le centre de leurs activités professionnelles ou d'où ils tirent, directement ou indirectement, la majeure partie de leurs revenus.*"

³¹⁸ *Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts*, "IR - Champ d'application et territorialité - Personnes imposables et domicile fiscal", 28 luglio 2016. Il *Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts* (BOFIP-Impôts) è una piattaforma che raggruppa l'insieme dei commenti alle disposizioni tributarie pubblicati dall'Amministrazione finanziaria francese, ossia dalla *Direction Générale des Finances Publiques* (DGFIP). Per un maggior dettaglio si veda <https://bofip.impots.gouv.fr/bofip/21-PGP.html>.

costitutive della residenza fiscale francese sono simili a quelle italiane, ma diversa è l'interpretazione delle nozioni di domicilio e di residenza: mentre in Italia sono due concetti tenuti distinti, sebbene tendano a sovrapporsi, in Francia la residenza fiscale è il "*domicile fiscal*". Perciò, Oltralpe, non si è fiscalmente residenti, ma fiscalmente domiciliati e la residenza costituisce una situazione di fatto, assumendo il significato di soggiorno.

CAPITOLO IV - LA RESIDENZA FISCALE DELLE PERSONE FISICHE NEL DIRITTO CONVENZIONALE

4.1 Premessa

Il criterio di collegamento basato sulla residenza costituisce, in linea generale, un modo efficace per collegare un soggetto ad uno Stato e giustificare dunque il diritto dello Stato medesimo a pretendere nei suoi confronti il pagamento delle imposte sui redditi. La diffusione a livello internazionale di tale criterio iniziò con la crescente mobilitazione delle persone e dei capitali dopo il primo conflitto mondiale. I rapporti commerciali divenivano via via sempre più intensi e molti vedevano l'estero come una terra promessa in cui investire e tentare la fortuna.

In tal modo, si registrò un netto incremento delle fattispecie imponibili con elementi di estraneità (dividendi da società estere piuttosto che redditi da lavoro percepiti in un'azienda estera) e molti Stati, considerando tali fattispecie di propria competenza, intrapresero un progressivo abbandono dell'obsoleto criterio di collegamento basato sulla fonte del reddito a favore dell'adozione di criteri di collegamento personali, come quello basato sulla residenza che, al contrario, consentono ad un determinato Paese di comprendere nella base imponibile pure i redditi prodotti all'estero, in virtù della connessione che viene ad instaurarsi tra il soggetto e il territorio dello Stato medesimo. In merito all'applicazione dei criteri di collegamento soggettivi, con particolare riferimento a quello fondato sulla residenza, si registrava per giunta un'ampia adesione del criterio di tassazione *worldwide* per i soggetti residenti e del criterio di tassazione alla fonte per i non residenti. Tale tendenza causava tuttavia la sovrapposizione delle potestà tributarie dei vari Paesi, ossia l'assoggettamento a plurima imposizione dei redditi transnazionali.

Di conseguenza, per dirimere le problematiche dovute alla sovrapposizione dei diversi sistemi fiscali nazionali, che avrebbero di fatto scoraggiato l'integrazione economica internazionale, intervenne l'appena costituita Società delle Nazioni³¹⁹, promuovendo una serie di convenzioni contro le doppie imposizioni con l'obiettivo di limitare la potestà tributaria dei Paesi nei confronti dei soggetti residenti in uno

³¹⁹ Si tratta della versione precedente dell'Organizzazione delle Nazioni Unite.

Stato e percipienti redditi da un altro Stato³²⁰. Successivamente, diverse organizzazioni istituzionali di rango sovranazionale, come ad esempio l'OCSE e l'ONU, hanno iniziato a predisporre dei veri e propri modelli di convenzione, al fine di conformare le convenzioni ed interpretarle in modo univoco.

4.2 I trattati fiscali contro le doppie imposizioni

4.2.1 In generale

Prima di posare l'attenzione sul nocciolo della questione, ovverosia la nozione di residenza fiscale delle persone fisiche nel diritto convenzionale, risulta doveroso analizzarne il relativo contesto di riferimento, rappresentato dagli stessi trattati fiscali contro le doppie imposizioni. Tali strumenti hanno molteplici scopi: oltre alla primaria funzione di risolvere le controversie legate a situazioni di doppia imposizione fiscale, ripartendo le pretese tributarie degli Stati contraenti, hanno l'obiettivo di eliminare la tassazione discriminatoria e favorire la collaborazione tra Amministrazioni finanziarie per combattere i fenomeni di elusione ed evasione fiscale internazionale³²¹. Da non tralasciare, tuttavia, che a monte di queste funzioni l'obiettivo principale è quello di incentivare le attività economiche transnazionali. Quando si parla di doppia imposizione³²² si fa riferimento ad un fenomeno dagli effetti distorsivi, in quanto la stessa ricchezza è soggetta a tassazione più di una volta. Ciò integra, almeno in Italia, una violazione dei principi di uguaglianza e di capacità contributiva previsti dalla Costituzione, nonché dell'art. 163 del TUIR, in cui è ribadito che *“la stessa imposta non può essere applicata più volte in dipendenza dello stesso presupposto, neppure nei confronti di soggetti diversi”*.

³²⁰ UCKMAR V., *Diritto tributario internazionale. Manuale*, Padova, 2009, p. XX.

³²¹ TOSI L. e BAGGIO R., *Lineamenti di diritto tributario internazionale*, Milano, 2016, p. 43.

³²² L'effetto opposto della doppia imposizione è il salto d'imposta. Con quest'espressione si indica l'eventualità che un reddito transnazionale non venga tassato né nello Stato della fonte, né nello Stato di residenza del percipiente. Così GREGGI M., *Profili fiscali della proprietà intellettuale: le royalties nelle imposte dirette*, Pisa, 2010, p. 280.

Esistono due tipologie di doppia imposizione in ambito internazionale³²³:

- la doppia imposizione giuridica, che si verifica quando uno stesso reddito è tassato in due Stati diversi in capo allo stesso soggetto. La causa principale dell'insorgenza di tale distorsione è l'applicazione, nella maggior parte degli Stati, dell'approccio dualistico basato sulla *worldwide taxation* per i soggetti residenti e sulla tassazione territoriale per i soggetti non residenti. Un caso di doppia imposizione giuridica è quello di una persona fisica residente in Italia che produce un reddito da lavoro in Francia, il quale viene tassato una prima volta in Italia in base al criterio di tassazione globale e una seconda volta in territorio francese in base al criterio della fonte. Situazioni di doppia imposizione giuridica possono sorgere anche quando un soggetto è considerato residente di due diversi Stati oppure quando entrambi gli Stati adottano il criterio di tassazione territoriale del reddito, ma ambedue ritengono che tale reddito sia stato prodotto all'interno del rispettivo territorio.
- la doppia imposizione economica, che sorge invece quando uno stesso reddito è assoggettato a tassazione in due Stati diversi e in capo a due soggetti diversi. È il caso, ad esempio, di una società francese che produce un utile, che a sua volta viene distribuito ai soci sotto forma di dividendi. Ipotizzando che tra i soci ci sia una persona fisica residente in Italia, l'utile viene tassato dapprima in Francia in capo alla società francese come reddito d'impresa e in seguito in Italia in capo al socio come dividendo³²⁴.

Le convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni sono funzionali principalmente all'eliminazione della doppia imposizione giuridica; sono rari i casi di trattati internazionali finalizzati a rimuovere la doppia imposizione economica³²⁵. I trattati contro la doppia imposizione conclusi tra gli Stati riguardano in modo particolare due tipologie di imposte, ossia le imposte sul reddito e sul patrimonio, e

³²³ Anche in ambito nazionale possono sorgere situazioni di doppia imposizione. In questi casi si parla di doppia imposizione interna ed è solitamente di carattere economico. Così in CAMPOLO G. e CARLO C., *Doppia imposizione e società holdings*, in *Il Fisco*, 26/2000, pp. 8711 e ss.

³²⁴ DEL GIUDICE M., *Il principio dell'“utile mondiale” e le convenzioni contro le doppie imposizioni*, in *Il Fisco*, 18/1998.

³²⁵ TOSI L. e BAGGIO R., *Lineamenti di diritto tributario internazionale*, Milano, 2016, p. 11. L'eliminazione della doppia imposizione economica avviene solitamente attraverso una serie di disposizioni a livello UE.

le imposte sulle successioni e sulle donazioni (più rare rispetto alle prime). Infatti, sono questi i tributi che, essendo applicati nei sistemi fiscali più avanzati a livello personale e con il duplice approccio della tassazione mondiale per i residenti e della tassazione territoriale per i non residenti, comportano una sovrapposizione dei diritti impositivi di più giurisdizioni e quindi situazioni di doppia o plurima imposizione. Gli stessi trattati, inoltre, possono essere stipulati tra due o più Stati contraenti, configurando rispettivamente convenzioni bilaterali e multilaterali. La prima forma è quella senza dubbio più diffusa a livello internazionale, mentre la seconda si riscontra con minor frequenza. L'esempio più significativo di trattato multilaterale contro le doppie imposizioni è il trattato fiscale dei Paesi nordici, di cui la prima versione risale al 1983, e vede come Stati contraenti la Norvegia, la Svezia, la Finlandia, la Danimarca, l'Islanda, ai quali successivamente si sono aggiunte anche le Isole Faroe.

Circa l'interpretazione delle norme contenute nei trattati occorre far riferimento agli artt. 31³²⁶, 32³²⁷ e 33³²⁸ della Convenzione di Vienna sul diritto dei trattati, nei

³²⁶ L'art. 31 della Convenzione di Vienna, rubricato "Regola generale per l'interpretazione" recita: "Un trattato deve essere interpretato in buona fede in base al senso comune da attribuire ai termini del trattato nel loro contesto ed alla luce del suo oggetto e del suo scopo.

Ai fini dell'interpretazione di un trattato, il contesto comprende, oltre al testo, preambolo e allegati inclusi:

a) ogni accordo relativo al trattato e che sia intervenuto tra tutte le parti in occasione della sua conclusione;

b) ogni strumento disposto da una o più parti in occasione della conclusione del trattato ed accettato dalle altre parti in quanto strumento relativo al trattato.

Verrà tenuto conto, oltre che del contesto:

a) di ogni accordo ulteriore intervenuto tra le parti circa l'interpretazione del trattato o l'attuazione delle disposizioni in esso contenute;

b) di ogni ulteriore pratica seguita nell'applicazione del trattato con la quale venga accertato l'accordo delle parti relativamente all'interpretazione del trattato;

c) di ogni norma di diritto internazionale pertinente, applicabile alle relazioni fra le parti. Si ritiene che un termine o una espressione abbiano un significato particolare se verrà accertato che tale era l'intenzione delle parti."

³²⁷ L'art. 32 della Convenzione di Vienna, rubricato "Mezzi complementari di interpretazione", recita: "Si potrà ricorrere a mezzi complementari d'interpretazione, ed in particolare ai lavori preparatori ed alle circostanze nelle quali il trattato è stato concluso, allo scopo, sia di confermare il significato risultante dalla applicazione dell'articolo 31, che di definire un significato quando l'interpretazione data in base all'articolo 31:

a) lasci il significato ambiguo od oscuro; o

b) porti ad un risultato chiaramente assurdo od illogico."

³²⁸ L'art. 33 della Convenzione di Vienna, rubricato "Interpretazione di trattati autentici in due o più lingue" recita: "Quando un trattato è stato autentificato in due o più lingue, il suo testo fa fede in ciascuna di tali lingue, a meno che il trattato non preveda o le parti non convengano fra loro che in caso di divergenza, prevarrà un determinato testo. La traduzione di un trattato in una lingua diversa da una di quelle nelle quali il testo è stato autentificato, non sarà ritenuta testo autentico qualora il trattato non lo preveda o le parti non abbiano così convenuto. Si presume che i termini e le espressioni di un trattato abbiano lo stesso senso nei vari testi autentici. Ad eccezione del caso in cui un determinato testo

quali sono contenute delle regole generali di interpretazione delle convenzioni. In particolare, la Convenzione di Vienna stabilisce che le norme convenzionali devono essere interpretate in buona fede, dando rilevanza al significato ordinario delle parole e delle espressioni usate nel loro contesto³²⁹ e alla luce dell'oggetto e del fine stesso della convenzione. Se alcuni termini utilizzati nella convenzione non sono chiari, è possibile fare ricorso ai cosiddetti mezzi supplementari di interpretazione³³⁰, come i lavori preparatori del trattato e le circostanze attinenti alla sua conclusione, al fine di cogliere il significato che le parti contraenti attribuiscono ad un certo termine utilizzato nel testo del trattato. Un'altra importante dritta interpretativa è fornita dall'art. 3, par. 2, del Modello OCSE di Convenzione contro le doppie imposizioni, in cui è statuito che i termini non specificamente definiti dal trattato (ad esempio reddito, plusvalenze e patrimonio) devono essere interpretati in base al significato ad essi attribuito dalla legislazione di uno Stato contraente, a meno che il contesto non ne richieda una diversa interpretazione³³¹.

Come già accennato, i trattati fiscali contro le doppie imposizioni sono stipulati tra gli Stati sulla base di alcuni modelli predisposti da organizzazioni internazionali, come l'OCSE e l'ONU. Tuttavia, a questi modelli si aggiungono anche quelli specifici di ciascun Paese, che sono utilizzati per la sottoscrizione di specifici trattati con gli altri Stati. Nel seguito si prenderà come riferimento la forma più diffusa di accordo contro la doppia imposizione (giuridica), vale a dire la Convenzione bilaterale in materia di imposte sui redditi e sul capitale secondo il Modello OCSE.

prevalga in conformità del paragrafo 1, quando il confronto fra i testi autentici renda evidente una differenza di significato che l'applicazione degli articoli 31 e 32 non permette di eliminare, verrà adottato il significato che, tenuto conto dell'oggetto e dello scopo del trattato, concili nel migliore dei modi i testi in questione."

³²⁹ Comma 2, art. 31 della Convenzione di Vienna.

³³⁰ Art. 32 della Convenzione di Vienna.

³³¹ Si fa riferimento al contesto vigente nel momento in cui si applica la convenzione, non a quello in cui è stata siglata la convenzione (interpretazione dinamica). Così in UCKMAR V., *Diritto tributario internazionale. Manuale*, Padova, 2009, p. 16.

4.2.2 Modello OCSE di Convenzione contro le doppie imposizioni e relativo Commentario

Il Modello di Convenzione OCSE è il modello di riferimento per la stipula di accordi tra i Paesi più avanzati ed è condiviso dai trentasei Stati membri dell'OCSE stesso³³². Si tratta del più importante modello di convenzione a livello internazionale contro il fenomeno della doppia imposizione, al quale si affianca il Modello ONU, che invece costituisce la “*matrice*” degli accordi siglati tra i Paesi economicamente più avanzati e i Paesi in via di sviluppo³³³. In particolare, il primo modello di convenzione contro le doppie imposizioni in materia di imposte sui redditi e sul patrimonio³³⁴, elaborato dall'OCSE tramite il Comitato per gli affari fiscali³³⁵, risale al 1963³³⁶ ed è stato in seguito aggiornato e migliorato in modo continuo e costante, fino ad arrivare all'ultima versione disponibile del 2017.

Secondo la più autorevole dottrina, il Modello OCSE costituisce *soft law*, così come il relativo Commentario, il quale ha l'importante funzione di fornire una chiave di lettura delle clausole convenzionali e di stabilire se determinate situazioni rientrano o meno in una certa clausola³³⁷. Inoltre, nella parte introduttiva dello stesso Modello (Introduzione al Modello OCSE, par. 29) è precisato che sia l'appena menzionato Modello sia il Commentario non hanno alcuna efficacia giuridica vincolante, a differenza invece delle convenzioni bilaterali contro le doppie imposizioni stipulate tra Stati³³⁸.

Entrambi, poi, nel corso del tempo, sono stati oggetto di diverse Raccomandazioni da parte del Consiglio dell'OCSE, le quali, al contrario, sono ritenute vincolanti ai sensi della lett. b) dell'art. 5 della Convenzione istitutiva dell'OCSE, datata 14 dicembre 1960. Si tratta di provvedimenti con cui l'Organizzazione per la Cooperazione e lo Sviluppo Economico raccomanda agli Stati membri, nel momento in cui dovessero stipulare nuovi accordi o revisionarne di esistenti, di conformarli al

³³² La lista completa è reperibile in <https://www.oecd.org/about/>.

³³³ Poiché la tendenza è quella di trasferire la ricchezza verso i Paesi ad economia avanzata, al fine di non danneggiare l'economia dei Paesi meno sviluppati, il Modello ONU prevede delle clausole più favorevoli per lo Stato della fonte. Così in KUIPER W. G., *I trattati fiscali contro le doppie imposizioni*, in DRAGONETTI A., PIACENTINI V. e SFONDRINI A. (a cura di), *Manuale di fiscalità internazionale*, Vicenza, 2016, p. 76.

³³⁴ Esiste pure un Modello OCSE per l'imposta sulle successioni e donazioni.

³³⁵ Prima del 1971 era conosciuto semplicemente come “*Comitato fiscale*” dell'OCSE.

³³⁶ TOSI L. e BAGGIO R., *Lineamenti di diritto tributario internazionale*, Milano, 2016, p. 43.

³³⁷ SACCHETTO C., *Principi di diritto tributario europeo e internazionale*, Torino, 2016, p. 34.

³³⁸ UCKMAR V., *Diritto tributario internazionale. Manuale*, Padova, 2009, p. 47.

modello, in base alle interpretazioni del relativo Commentario³³⁹. Ciò significa che, a meno di rilevanti ragioni particolari, nessuno Stato appartenente all'OCSE può in nessun caso applicare la normativa convenzionale di un accordo bilaterale stipulato in conformità al Modello OCSE in modo diverso rispetto a quanto previsto dallo stesso Modello e dal relativo Commentario.

Invero, una problematica di un certo spessore riguarda proprio la continua evoluzione del Commentario, ossia ci si chiede se le modifiche e gli aggiornamenti apportati al Commentario nel corso del tempo rilevino anche per le convenzioni stipulate prima delle modifiche³⁴⁰. In merito a tale quesito, il Comitato per gli affari fiscali dell'OCSE ha ribadito che in sede interpretativa occorre far riferimento all'ultima versione disponibile del Commentario, anche in relazione ai trattati già esistenti. La stessa considerazione non può essere fatta, invece, per le modifiche apportate al Commentario che vanno ad incidere sulla sostanza delle convenzioni. In tali casi, infatti, se le clausole contenute nei trattati già esistenti venissero interpretate con le modifiche di carattere sostanziale apportate al Commentario, si andrebbe incontro ad una distorsione interpretativa.

Relativamente ai rapporti con e tra Stati non membri dell'OCSE, il modello elaborato dall'Organizzazione per la Cooperazione e lo Sviluppo Economico è quello che ha riscontrato maggior successo. Pertanto, a partire dal 1997, l'OCSE ha iniziato a coinvolgere anche i Paesi non appartenenti all'Organizzazione, invitandoli a presentare le proprie osservazioni al Commentario, e riportando tali osservazioni in una sezione finale per ciascun articolo. L'importanza di tale iniziativa risiede nella possibilità di considerare il Commentario come un mezzo supplementare interpretativo anche per gli Stati non membri³⁴¹.

4.2.3 Ambito di applicazione dei trattati

Per quanto concerne l'ambito di applicazione territoriale, le convenzioni in esame trovano applicazione in tutti i territori in cui gli Stati contraenti esercitano il proprio

³³⁹ Il testo originale (in inglese) recita: "*when concluding new bilateral conventions or revising existing bilateral conventions between them, to conform to the Model Tax Conventions, as interpreted by the Commentaries thereon*".

³⁴⁰ UCKMAR V., *Diritto tributario internazionale. Manuale*, Padova, 2009, p. 48.

³⁴¹ SACCHETTO C., *Principi di diritto tributario europeo e internazionale*, Torino, 2016, p. 34.

potere sovrano³⁴². Tuttavia, l'art. 30 del Modello OCSE ammette per entrambi gli Stati contraenti la possibilità di escludere dal campo di applicazione della Convenzione alcune aree facenti parte del loro territorio, come ad esempio i possedimenti oltreoceano³⁴³.

Il profilo soggettivo dell'ambito di applicazione degli accordi bilaterali contro le doppie imposizioni è invece più articolato. La norma di riferimento è l'art. 1 del Modello OCSE, rubricato "*Persons covered*", in cui al primo comma è disposto che il trattato è applicabile "*alle persone residenti in uno o in entrambi gli Stati contraenti*"³⁴⁴. È evidente, dunque, che al fine di godere dei benefici convenzionali, occorre soddisfare due requisiti, ossia bisogna in primo luogo essere una persona, in base alla definizione attribuita dal trattato, e poi avere la qualità di residente, sempre secondo la definizione convenzionale.

Ai sensi dell'art. 3³⁴⁵, comma 1, lett. a) del Modello, il termine "*persona*" non comprende solo le persone fisiche, ma anche le società e ogni altra associazione di persone³⁴⁶. Se con riferimento alle persone fisiche, il termine "*persona*" non richiede particolari chiarimenti, nell'ambito delle società e delle altre associazioni di persone, assume una diversa connotazione. In particolare, alla lett. b) della medesima disposizione, la società è descritta come qualsiasi persona giuridica o qualsiasi ente che è considerato persona giuridica ai fini dell'imposizione³⁴⁷. Per quanto riguarda le società di persone, è ampiamente riconosciuto che anch'esse siano da considerarsi persone ai sensi della norma convenzionale. Viceversa, si riscontrano posizioni contrastanti circa l'inclusione del *trust*³⁴⁸ nella definizione

³⁴² TOSI L. e BAGGIO R., *Lineamenti di diritto tributario internazionale*, Milano, 2016, p. 44.

³⁴³ Ad esempio, la Convenzione stipulata tra Italia e Danimarca nel 1999 non si estende né alle Isole Faroe, né alla Groenlandia.

³⁴⁴ Nel testo inglese: "*This convention shall apply to persons who are residents of one or both the Contracting States.*".

³⁴⁵ In esso sono contenute le definizioni generali di alcuni termini utilizzati nelle convenzioni redatte sulla base del Modello OCSE.

³⁴⁶ Nel testo inglese: "*The term 'person' includes an individual, a company and any other body of persons.*".

³⁴⁷ Nel testo inglese: "*Each body corporate or other entity that is treated as a body corporate for tax purposes.*".

³⁴⁸ Il *trust* è un patrimonio amministrato da una persona, denominata *trustee* (fiduciario), che gestisce i beni costituenti il *trust* nell'interesse e secondo le istruzioni ricevute dal *settlor* (disponente o fiduciante). Non bisogna però confondere *trust* e rapporto fiduciario. Infatti, mentre nel rapporto fiduciario i beni restano comunque di proprietà del cliente, che affida la loro gestione ad una società fiduciaria, quelli conferiti in *trust* costituiscono una massa patrimoniale separata e distinta dal patrimonio sia del *settlor*, sia del *trustee*. Così in

propria del trattato. Infatti, nelle convenzioni siglate dal Regno Unito i *trusts* non sono catalogati come persone, a differenza invece dei trattati stipulati da Stati Uniti e Canada, in cui sono espressamente menzionati quali persone ai sensi della norma convenzionale³⁴⁹.

Infine, nell'ambito di applicazione dei trattati, rileva il profilo oggettivo, ossia le imposte alle quali si applicano le convenzioni. La norma di riferimento è l'art. 2 del Modello OCSE, in cui è disposto che la Convenzione "*si applica alle imposte sul reddito e sul patrimonio prelevate per conto di ciascuno degli Stati contraenti o loro suddivisioni*". Sono tali "*tutte le imposte prelevate sul reddito complessivo, sul patrimonio o su elementi del reddito e del patrimonio, comprese le imposte sugli utili derivanti dall'alienazione di beni mobili o immobili, le imposte sull'ammontare dei salari corrisposti alle imprese, nonché le imposte sui plusvalori*"³⁵⁰.

Da un'attenta analisi della norma, si evince che la definizione convenzionale di imposte non si limita alle imposte applicate a livello nazionale dagli Stati contraenti, ma anche a quelle locali (regionali, provinciali, comunali). Spetta poi alle parti definire le imposte da far rientrare nell'ambito di applicazione della Convenzione³⁵¹. In questo senso, non è detto che tutte le convenzioni coprano sia le imposte sul reddito, sia le imposte sul patrimonio: alcune possono coprire solo le prime, altri trattati invece solo le imposte patrimoniali oppure entrambe le tipologie.

L'ultimo comma dell'art. 2 precisa infine che la disciplina convenzionale si applica anche alle eventuali imposte di natura identica o sostanzialmente simile introdotte successivamente all'entrata in vigore del trattato, che si aggiungono o che vanno a

<https://www.diritto24.ilsole24ore.com/art/guidaAlDiritto/dirittoCivile/2016-10-21/il-trust-strumento-tutela-patrimonio-familiare-125249.php>.

³⁴⁹ KUIPER W. G., *I trattati fiscali contro le doppie imposizioni*, in DRAGONETTI A., PIACENTINI V. e SFONDRINI A. (a cura di), *Manuale di fiscalità internazionale*, Vicenza, 2016, pp. 83-84.

³⁵⁰ Nel testo inglese: "*This Convention shall apply to taxes on income and on capital imposed on behalf of a Contracting State or of its political subdivisions or local authorities, irrespective of the manner in which they are levied.*"

There shall be regarded as taxes on income and on capital all taxes imposed on total income, on total capital, or on elements of income or of capital, including taxes on gains from the alienation of movable or immovable property, taxes on the total amounts of wages or salaries paid by enterprises, as well as taxes on capital appreciation."

³⁵¹ L'art. 2, comma 3, del Modello OCSE recita infatti: "*The existing taxes to which the Convention shall apply are in particular:*"

a) (in State A):.....

b) (in State B):....."

È dunque lasciata ampia libertà agli Stati contraenti nello stabilire a quali imposte applicare la convenzione.

sostituire quelle elencate³⁵². Naturalmente, vige l'obbligo per entrambi gli Stati di darsi reciproca notizia circa l'introduzione di nuove forme d'imposizione o modifiche sostanziali apportate alle norme fiscali esistenti.

Per quanto riguarda l'Italia, tutte le convenzioni contro le doppie imposizioni stipulate con gli altri Stati si applicano all'IRPEF e all'IRES e, prima che venissero abrogate, anche all'ILOR (Imposta Locale sui Redditi) e talvolta all'imposta sul patrimonio netto delle imprese³⁵³. Al posto dell'ILOR e dell'imposta sul patrimonio netto delle imprese è subentrata l'IRAP (Imposta Regionale sulle Attività Produttive), in vigore dal 1° gennaio 1998 e la cui introduzione ha comportato una serie di problemi di ordine applicativo, soprattutto in merito all'art. 2, comma 4, del Modello OCSE.

Infatti, se da un lato, tramite l'art. 44 del d. lgs. n. 446/1997 (decreto di introduzione dell'IRAP), l'Italia ha riconosciuto unilateralmente che *“ai fini dell'applicazione dei trattati internazionali in materia tributaria, l'imposta regionale sulle attività produttive è equiparata ai tributi erariali aboliti con l'art. 36³⁵⁴”*, dall'altro lato non c'è stato un riconoscimento unanime da parte degli altri Stati dell'equiparazione dell'IRAP alle imposte sostituite. Per esempio, mentre la Gran Bretagna ha ritenuto che la nuova forma d'imposizione fosse sostanzialmente analoga alle imposte previgenti e che quindi rientrasse nell'ambito di applicazione della Convenzione con l'Italia ai sensi dell'art. 2, comma 4, del Modello OCSE, gli Stati Uniti non hanno riconosciuto l'IRAP come tale, tant'è che verso la fine del 1998 l'Italia ha dovuto rinegoziare i trattati per consentire l'accreditamento in USA di una percentuale dell'IRAP pagata in Italia.

³⁵² Nel testo inglese: *“The Convention shall apply also to any identical or substantially similar taxes that are imposed after the date of signature of the Convention in addition, to or in place of, the existing taxes. The competent authorities of the Contracting States shall notify each other of any significant changes that have been made in their taxation laws.”*

³⁵³ TOSI L. e BAGGIO R., *Lineamenti di diritto tributario internazionale*, Milano, 2016, p. 45.

³⁵⁴ L'art. 36 del d. lgs. n. 446/1997, rubricato *“Decorrenza dell'imposta e abolizione di contributi e tributi”*, oltre a decretare l'abolizione dell'ILOR e dell'imposta sul patrimonio netto delle imprese, sancisce la cancellazione dei contributi per il servizio sanitario nazionale, l'imposta comunale per l'esercizio di imprese, arti e professioni e la tassa sulla concessione governativa per l'attribuzione del numero di partita IVA.

4.2.4 Eliminazione delle doppie imposizioni secondo i trattati

Il fenomeno della doppia imposizione giuridica può essere contrastato fondamentalmente in due modi: o con i metodi previsti dalla legge domestica di uno Stato (misure unilaterali) o con i trattati contro le doppie imposizioni (misure bilaterali).

Invero, l'applicazione di un metodo volto all'eliminazione della duplice imposizione internazionale non può basarsi esclusivamente sulle disposizioni contenute nei trattati, ma deve dipendere anche dalla legge domestica. Alla luce delle considerazioni svolte nel primo capitolo, in cui si è detto che le norme convenzionali, di carattere speciale, prevalgono sulle norme interne, non bisogna infatti trascurare il dettato normativo dell'art. 169 del TUIR, secondo cui *"le disposizioni del presente testo unico si applicano, se più favorevoli al contribuente, anche in deroga agli accordi internazionali contro la doppia imposizione"*. Occorre precisare, però, che lo sgravio fiscale è sempre determinato in relazione al dettato normativo interno, in quanto la convenzione non disciplina le modalità di calcolo dello sgravio.

I principali strumenti utilizzati unilateralmente dagli Stati per evitare che un soggetto residente sia ingiustamente assoggettato sullo stesso reddito due o più volte sono il metodo del credito³⁵⁵, largamente diffuso a livello internazionale, il

³⁵⁵ Con tale metodo lo Stato di residenza riconosce unilateralmente al contribuente un credito per le imposte pagate nello Stato della fonte. Più precisamente, le imposte pagate all'estero dal contribuente su fonti reddituali estere possono essere detratte dalle imposte dovute nello Stato di residenza calcolate sui redditi ovunque prodotti nel mondo. Occorre però distinguere due casi: il caso in cui le imposte pagate all'estero siano maggiori rispetto a quelle che sarebbero dovute sul reddito di fonte estera nello Stato di residenza e il caso contrario. Nel primo caso, se l'imposta estera venisse scomputata totalmente dall'imposta che sarebbe dovuta sul reddito di fonte estera nello Stato di residenza, quest'ultimo si troverebbe a dover accreditare al contribuente un importo maggiore di quello riscosso (in altri termini sosterebbe un costo), perciò in linea generale lo Stato di residenza riconosce un credito per le imposte estere che non supera mai l'importo dell'imposta domestica che sarebbe dovuta sul reddito prodotto all'estero. Ad esempio, se il contribuente versasse 40 di imposta estera su un reddito estero di 100 e l'imposta dovuta nello Stato di residenza sullo stesso reddito fosse di 30, il credito riconosciuto da quest'ultimo non sarà mai di 40, ma al massimo di 30. Viceversa, se l'imposta versata all'estero fosse inferiore a quella dovuta sullo stesso reddito nello Stato di residenza secondo le regole domestiche, il credito riconosciuto da quest'ultimo per le imposte estere può ricoprire per intero l'imposta estera. In questo senso, se il contribuente versasse 30 di imposta estera su un reddito estero di 100 e l'imposta dovuta nello Stato di residenza fosse 40, il credito riconosciuto da quest'ultimo potrà essere al massimo di 30, andando così a neutralizzare l'imposta pagata all'estero. Si noti che nel primo caso, l'eccedenza che deriva dal maggior importo dell'imposta estera sull'imposta domestica costituisce, a condizione che lo Stato di residenza lo preveda nel proprio ordinamento, un credito per imposte estere che potrebbe essere riportato negli anni successivi. Di contro, se ciò non fosse previsto, tale eccedenza sarebbe persa. Dunque, il meccanismo del credito d'imposta produce un duplice effetto: da un lato, a prescindere da quale sia l'aliquota di tassazione maggiore, se quella estera o quella dello Stato di residenza, l'importo versato dal contribuente è sempre calcolato con l'aliquota più alta e dall'altro lato, quando l'aliquota estera è minore rispetto a quella domestica, il beneficio della minor tassazione che si otterrebbe nello Stato

metodo dell'esenzione³⁵⁶, il metodo della deduzione³⁵⁷ e il metodo della riduzione³⁵⁸. Di contro, il Modello OCSE di Convenzione contro le doppie imposizioni prevede due soli metodi di eliminazione della doppia imposizione, ossia il metodo dell'esenzione e il metodo del credito.

Il motivo per cui, oltre alle misure convenzionali, ogni Stato ha le proprie misure unilaterali finalizzate all'eliminazione della doppia imposizione è dovuto al fatto che i trattati non sono stipulati con tutti gli Stati del mondo. Quindi, laddove la doppia imposizione non possa essere risolta a causa dell'assenza della norma convenzionale, interviene la legge domestica.

In questa sede l'attenzione verrà rivolta sui metodi convenzionali di eliminazione della doppia imposizione, in quanto le misure unilaterali non rilevano ai fini del tema principale della presente trattazione.

della fonte verrebbe annullato. Da qui sorge un'ulteriore considerazione. Per i Paesi che necessitano di attrarre investimenti e che quindi fissano delle basse aliquote di tassazione (si pensi in via principale ai Paesi in via di sviluppo), le clausole del credito d'imposta non si rivelano poi così favorevoli, in quanto la minore aliquota con cui tassano i redditi prodotti nel loro territorio è di fatto neutralizzata dalla maggior aliquota di tassazione dell'altro Stato. Per questa ragione i Paesi in via di sviluppo non sono favorevoli al credito d'imposta. In Italia, il credito d'imposta per le imposte versate sui redditi prodotti all'estero è disciplinato all'art. 165 del TUIR. Così in KUIPER W. G., *La doppia imposizione*, in DRAGONETTI A., PIACENTINI V. e SFONDRINI A. (a cura di), *Manuale di fiscalità internazionale*, Vicenza, 2016, pp. 54-55; ALAGNA C. e MATTIA S., *Doppia imposizione: il meccanismo del credito d'imposta*, in *Il Fisco*, 47-48/2013, pp. 7307 e ss.; DEL GIUDICE M., *Il principio dell'"utile mondiale" e le convenzioni contro le doppie imposizioni*, in *Il Fisco*, 18/1998.

³⁵⁶ Si tratta di una misura unilaterale prevista da alcuni Stati per l'eliminazione della doppia imposizione. A differenza del meccanismo del credito d'imposta, consiste nel riconoscimento da parte dello Stato della residenza di un'esenzione su certi redditi prodotti all'estero, purché tali redditi abbiano già scontato la tassazione nell'altro Stato. Ad esempio, l'ordinamento olandese dispone che il reddito prodotto dal contribuente debba essere tassato solo nello Stato in cui tale reddito è stato prodotto. Inoltre, l'esenzione riconosciuta dallo Stato della residenza può essere piena o progressiva. In altre parole, lo Stato della residenza può alternativamente stabilire se non far concorrere certi redditi prodotti all'estero alla formazione del reddito globale (esenzione piena), oppure se farli concorrere esclusivamente ai fini della determinazione dell'aliquota progressiva da applicare agli altri redditi del contribuente (esenzione progressiva). Così in KUIPER W. G., *La doppia imposizione*, in DRAGONETTI A., PIACENTINI V. e SFONDRINI A. (a cura di), *Manuale di fiscalità internazionale*, Vicenza, 2016, pp. 55-56; ALAGNA C. e MATTIA S., *Doppia imposizione: il meccanismo del credito d'imposta*, in *Il Fisco*, 47-48/2013, pp. 7307 e ss.

³⁵⁷ Il metodo della deduzione è scarsamente utilizzato e consiste nella deduzione dal reddito ovunque prodotto delle imposte pagate nello Stato della fonte. Il reddito, al quale sono state dedotte le imposte estere, costituisce poi l'imponibile dello Stato della residenza, per cui la doppia imposizione viene evitata solo parzialmente. Questo metodo è utilizzato ad esempio in Germania. Così in KUIPER W. G., *La doppia imposizione*, in DRAGONETTI A., PIACENTINI V. e SFONDRINI A. (a cura di), *Manuale di fiscalità internazionale*, Vicenza, 2016, p. 57.

³⁵⁸ Il metodo della riduzione, utilizzato per esempio in Belgio, consiste in generale in una riduzione del 50% delle imposte dovute dalle persone fisiche sui redditi derivanti da immobili detenuti all'estero e sui redditi da lavoro percepiti all'estero. La riduzione invece non è riconosciuta in relazione ai redditi finanziari e a quelli derivanti da beni mobili. Così in KUIPER W. G., *La doppia imposizione*, in DRAGONETTI A., PIACENTINI V. e SFONDRINI A. (a cura di), *Manuale di fiscalità internazionale*, Vicenza, 2016, p. 57.

Innanzitutto, occorre richiamare la funzione principale dei trattati contro le doppie imposizioni, che è quella di ripartire i diritti impositivi degli Stati contraenti. A tal fine, il capitolo 3 del Modello OCSE (dall'art. 6 all'art. 21) stabilisce per ogni categoria di reddito se il diritto alla tassazione spetti allo Stato della fonte, allo Stato della residenza oppure ad entrambi. In particolare, si riscontrano:

- a) norme che consentono la tassazione sul reddito solo ad uno Stato contraente, che solitamente è lo Stato di residenza del percettore;
- b) norme che autorizzano entrambi gli Stati a tassare il reddito prodotto dal contribuente, con un tetto massimo di prelievo da parte dello Stato della fonte;
- c) norme che permettono ad entrambi gli Stati di esercitare il proprio potere impositivo, senza alcun limite di prelievo nello Stato della fonte³⁵⁹.

Mentre nel caso *sub a)*³⁶⁰ la doppia imposizione viene evitata alla radice, nei casi *sub b)* e *sub c)*³⁶¹, qualora lo Stato della fonte decidesse di esercitare il proprio potere impositivo, lo Stato della residenza ha due possibilità: o esentare dalla tassazione del reddito mondiale il reddito già tassato dallo Stato della fonte oppure riconoscere un credito d'imposta per le imposte estere. Tali misure di risoluzione *ex post* della doppia imposizione sono disciplinate rispettivamente dagli artt. 23A e 23B del Modello OCSE di Convenzione contro le doppie imposizioni. In particolare, all'art. 23A è contenuta la disciplina del metodo dell'esenzione, mentre all'art. 23B quella del credito d'imposta.

Il primo coincide con quello applicato unilateralmente dagli Stati e prevede dunque l'esenzione da parte dello Stato della residenza del reddito estero nel calcolo dell'imposta domestica. Allo stesso modo, inoltre, l'esenzione può essere piena (*full exemption*) o per progressione (*exemption with progression*): è piena quando il reddito estero è completamente escluso dal reddito globale per il calcolo dell'imposta domestica, mentre è per progressione se il reddito estero è compreso nell'ammontare dei redditi ovunque prodotti esclusivamente per il calcolo

³⁵⁹ UCKMAR V., *Diritto tributario internazionale. Manuale*, Padova, 2009, pp. 49-50; TOSI L. e BAGGIO R., *Lineamenti di diritto tributario internazionale*, Milano, 2016, pp. 47-48.

³⁶⁰ In tal caso, per indicare il diritto esclusivo dello Stato di residenza del percettore all'esercizio del potere impositivo, viene utilizzata l'espressione inglese "*shall be taxable only in...*".

³⁶¹ Per indicare l'eventualità che lo Stato della fonte decida di esercitare il proprio diritto all'imposizione, l'espressione inglese che si utilizza di norma nelle convenzioni è "*may be taxed...*".

dell'aliquota da applicare agli altri redditi³⁶².

Il secondo metodo, invece, alla stregua del provvedimento unilaterale, consiste nel riconoscimento da parte dello Stato della residenza di un credito d'imposta per le imposte assolute nello Stato della fonte sui redditi ivi prodotti. Il Modello OCSE propone due varianti del metodo del credito: quella del credito pieno (*full credit*) e quella del credito ordinario (*ordinary credit*)³⁶³. Con il credito pieno, l'imposta versata nello Stato della fonte è semplicemente scomputata dall'imposta domestica calcolata sul reddito globale. Tuttavia, per lo Stato della residenza questo metodo non è sempre vantaggioso. Infatti, se l'aliquota nello Stato della fonte è più alta rispetto a quella dello Stato di residenza del percettore, il credito per le imposte estere che lo stesso Stato di residenza deve riconoscere al contribuente sarebbe, a parità di reddito, maggiore rispetto al prelievo che sarebbe effettuato nel proprio territorio. Per questa ragione nei trattati bilaterali, nell'eventuale circostanza in cui l'aliquota di tassazione dello Stato della fonte sia maggiore rispetto a quella dello Stato di residenza del percettore, gli Stati contraenti adottano il criterio del credito ordinario, che invece consiste nella concessione di un credito d'imposta nei limiti dell'imposta domestica calcolata sullo stesso reddito estero che ha già scontato l'aliquota dello Stato della fonte. Ne consegue che con il metodo del credito ordinario al percettore del reddito estero verrà sempre riconosciuto un credito inferiore rispetto all'imposta versata sul reddito estero calcolata con l'aliquota di tassazione maggiore tra quella estera e quella domestica³⁶⁴.

4.3 Il concetto di residenza fiscale delle persone fisiche nelle convenzioni contro le doppie imposizioni

Ai fini della presente trattazione non è sufficiente analizzare il concetto di residenza fiscale limitatamente al contesto nazionale, ma occorre prendere in considerazione anche la nozione di residenza fiscale nell'ambito del diritto internazionale, soprattutto in virtù del principio di prevalenza della legge speciale, qual è la legge

³⁶² ALAGNA C. e MATTIA S., *Doppia imposizione: il meccanismo del credito d'imposta*, in *Il Fisco*, 47-48/2013, pp. 7307 e ss.

³⁶³ CAPOLUPO S., *Riforma fiscale: il credito d'imposta per i redditi prodotti all'estero*, in *Il Fisco*, 24/2003, pp. 3707 e ss.

³⁶⁴ KUIPER W. G., *La doppia imposizione*, in DRAGONETTI A., PIACENTINI V. e SFONDRINI A. (a cura di), *Manuale di fiscalità internazionale*, Vicenza, 2016, p. 63.

convenzionale, sulla legge interna, sancito in Italia dalle sentenze Cass., 24 ottobre 2007, n. 348 e 349³⁶⁵.

L'avvento della globalizzazione e la conseguente insorgenza di fattispecie reddituali transnazionali, nonché le diverse condizioni che stanno alla base dell'acquisizione della residenza fiscale nei vari Paesi e l'adozione da parte di numerosi Stati dell'approccio dualistico basato sulla tassazione *worldwide* per i soggetti residenti e sulla tassazione territoriale per i soggetti non residenti sono tutti fattori responsabili della doppia imposizione giuridica. In particolare, il Commentario al Modello OCSE³⁶⁶ specifica che la doppia imposizione giuridica può manifestarsi in tre distinti casi, ossia:

1. nel caso in cui entrambi gli Stati contraenti assoggettino a tassazione la stessa persona³⁶⁷ sul suo reddito globale;
2. nel caso in cui una persona sia residente di uno Stato contraente e derivi il proprio reddito dall'altro Stato ed entrambi gli Stati assoggettino a tassazione quel reddito;
3. nel caso in cui entrambi gli Stati contraenti assoggettino a tassazione la stessa persona, residente in uno Stato terzo, sul reddito prodotto in uno degli Stati contraenti.

In altre parole, si fa riferimento rispettivamente al caso in cui una stessa persona sia considerata residente da entrambi gli Stati contraenti e sia tassata in entrambi i Paesi con il criterio di tassazione *worldwide* (1), al caso scaturente dall'utilizzo dell'approccio dualistico di tassazione *worldwide* per i soggetti residenti e di

³⁶⁵ Tuttavia, vale sempre quanto disposto dall'art. 169 del TUIR, secondo cui "*Le disposizione del presente testo unico si applicano, se più favorevoli al contribuente, anche in droga agli accordi internazionali contro la doppia imposizione*". Così in FAZIO A., *La residenza delle persone fisiche nella giurisprudenza della Corte di Cassazione ai fini delle imposte sui redditi (2006-2016)*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, 4/2017, pp. 1808 e ss.

³⁶⁶ Art. 23, paragrafo 3 del Commentario. Il testo in inglese recita: "*International juridical double taxation may arise in three cases:*

- a) *where each Contracting State subjects the same person to tax on his worldwide income or capital (concurrent full liability to tax, see paragraph 4 below);*
- b) *where a person is a resident of a Contracting State (R) and derives income from, or owns capital in, the other Contracting State (S or E) and both States impose tax on that income or capital (see paragraph 5 below);*
- c) *where each Contracting State subjects the same person, not being a resident of either Contracting State to tax on income derived from, or capital owned in, a Contracting State to tax on income derived from, or capital owned in, a Contracting State [...]*".

³⁶⁷ Si fa riferimento alla definizione convenzionale di persona, contenuta nell'art. 3 del Modello OCSE.

tassazione territoriale per i soggetti non residenti (2) e infine al caso in cui entrambi gli Stati contraenti ritengano che la fonte del reddito prodotto da una persona residente in uno Stato terzo sia da ricercare nel proprio territorio (3).

Si è poi visto che il principale strumento di eliminazione della doppia imposizione giuridica è rappresentato dalle convenzioni bilaterali, la cui primaria funzione è quella di dirimere le problematiche derivanti dalla sovrapposizione dei sistemi fiscali dei singoli Stati, ripartendo tra loro i diritti impositivi. Le norme in esse contenute possono attribuire il diritto esclusivo di tassazione allo Stato della fonte, oppure allo Stato della residenza, ma può altresì accadere che il diritto di imposizione sia riconosciuto ad entrambi gli Stati e che quello della residenza debba applicare un metodo per l'eliminazione della doppia imposizione (metodo del credito d'imposta o metodo dell'esenzione, previsti dall'art. 23 del Modello OCSE).

In base a quanto appena rilevato, emerge dunque che l'operatività dei trattati deve essere subordinata alla previa determinazione della residenza della persona³⁶⁸, la quale si rivela necessaria nel caso (1), tra quelli elencati poc'anzi, di manifestazione della doppia imposizione giuridica (doppia residenza). La determinazione della residenza è fondamentale perché permette di definire quale dei due Stati contraenti abbia il diritto di tassare una persona su tutti i suoi redditi ovunque prodotti nel mondo. Pertanto, può dirsi che nel diritto convenzionale la residenza, alla stregua dei trattati medesimi, ha l'importante funzione di ripartire il potere impositivo tra gli Stati contraenti³⁶⁹.

Si badi, però, che l'attribuzione della residenza ad un solo Stato sulla base delle disposizioni convenzionali vale soltanto ai fini dell'applicazione del trattato. Ne consegue perciò che la persona, sebbene a seguito dell'applicazione della norma convenzionale sia considerata residente di uno solo degli Stati contraenti, continua comunque a mantenere lo *status* di residente anche nell'altro Stato, in base però alla sua legge domestica. In altre parole, dopo aver distinto lo Stato della residenza dallo Stato della fonte con l'ausilio della Convenzione, la persona non diventa non residente anche per la legge interna dello Stato della fonte³⁷⁰.

³⁶⁸ MAGNANI A., *Considerazioni in tema di residenza fiscale delle persone fisiche*, in *Fisco*, 30/2003, pp. 4677 e ss.

³⁶⁹ MARINO G., *La residenza nel diritto tributario*, Padova, 1999, p. 196.

³⁷⁰ MAGNANI A., *Considerazioni in tema di residenza fiscale delle persone fisiche*, in *Fisco*, 30/2003, pp. 4677 e ss.

La norma convenzionale che definisce la residenza è l'art. 4 del Modello OCSE, accompagnato dalla relativa interpretazione fornita dal Commentario. Il primo comma di suddetta disposizione stabilisce che ai fini della stessa Convenzione, *“il termine “residente di uno Stato contraente” designa ogni persona che, in virtù della legislazione di detto Stato, è ivi assoggettata ad imposta a motivo del suo domicilio, residenza, sede di direzione, o di ogni altro criterio di natura analoga [...]. Tuttavia, tale espressione non comprende le persone che sono assoggettate ad imposta in questo Stato soltanto per il reddito che esse ricavano da fonti situate in detto Stato*³⁷¹.”

Innanzitutto, occorre evidenziare che il Modello definisce solamente la residenza, lasciando dunque intendere che i criteri di collegamento basati sulla cittadinanza o sulla nazionalità non hanno alcuna rilevanza nell'ambito dei trattati imperniati sul Modello OCSE³⁷².

Nell'ambito delle convenzioni contro la doppia imposizione, il concetto di residenza assume un ruolo significativo. Infatti, ancora prima di ripartire le pretese impositive tra gli Stati contraenti, ha la funzione di delimitare l'ambito di applicazione dei trattati. In tal senso, l'art. 1 del Modello sancisce che le norme convenzionali si applicano solo alle *“persone residenti di uno o entrambi gli Stati contraenti”*, ossia ai soggetti che, in base al dettato dell'art. 4, sulla scorta della legislazione interna di uno o entrambi gli Stati, sono ivi assoggettati ad imposizione piena (*full tax liability*), in virtù di un collegamento personale con lo/gli Stato/i contraente/i. Dunque, il Modello fornisce la nozione di residenza rinviando alla legislazione domestica degli Stati contraenti (cosiddetta *general renvoi clause*)³⁷³.

Particolare attenzione va poi rivolta all'espressione *“ogni altro criterio di natura analoga”*, che per la sua genericità ha suscitato non pochi dubbi interpretativi. Per il legislatore italiano tale aspetto riveste un notevole interesse, in quanto tra le fattispecie costitutive della residenza di cui all'art. 2, comma 2, del TUIR, rientra il

³⁷¹ Nel testo inglese: *“For the purposes of this Convention, the term “resident of a Contracting State” means any person who, under the laws of that State, is liable to tax therein by reason of his domicile, residence, place of management or any other criterion of a similar nature [...]. This term, however, does not include any person who is liable to tax in that State in respect only of income from sources in that State or capital situated therein.”*

³⁷² È fatto salvo il caso in cui, in applicazione delle *tie-breaker rules* previste dal comma 2 del medesimo articolo, non si riesca a determinare la residenza di una persona e si faccia ricorso in via eccezionale al criterio della cittadinanza. Peraltro, l'utilizzo della cittadinanza è un elemento caratteristico dei trattati bilaterali conclusi dagli Stati Uniti. Così in CORDEIRO GUERRA R., *Diritto tributario internazionale*, Padova, 2016, p. 397.

³⁷³ CORDEIRO GUERRA R., *Diritto tributario internazionale*, Padova, 2016, p. 397.

criterio formale dell'iscrizione nell'anagrafe della popolazione residente. Una parte della dottrina ritiene che la mera iscrizione anagrafica, non supportata da un'effettiva dimora, non sia sufficiente a configurare la residenza ai fini convenzionali, in quanto carente di un effettivo collegamento tra la persona e il territorio dello Stato³⁷⁴. Invero, l'inclusione dell'iscrizione anagrafica tra i criteri costitutivi della residenza ai fini convenzionali dipende dalla natura che si decide di attribuire ai vari "domicilio, residenza, sede di direzione": se si attribuisce loro il carattere di criteri sostanziali, tali per cui si rende necessario un nesso fisico col territorio dello Stato, ne consegue che la mera iscrizione nell'anagrafe della popolazione residente non può costituire un "criterio di natura analoga". Di contro, se ai precitati criteri si attribuisce natura formale, l'iscrizione anagrafica può essere considerata a tutti gli effetti un "criterio di natura analoga"³⁷⁵. Tra le due, quest'ultima soluzione sembra essere la più accreditata ed è pure giustificata dal Commentario dell'art. 4, al paragrafo 8, in cui è precisato che "la definizione (di residente di uno Stato contraente) mira a coprire le varie forme di attaccamento personale a uno Stato che, nelle leggi nazionali, costituisce la base di una tassazione globale", lasciando dunque intendere che l'iscrizione anagrafica determina la residenza anche in ambito convenzionale.

Secondo autorevole dottrina³⁷⁶, l'assoggettamento a imposta (nella norma "è ivi assoggettata ad imposta") deve essere interpretato in senso teorico e non effettivo; in altre parole, non rileva l'effettivo pagamento del tributo, ma l'astrattezza dell'atto. La giurisprudenza, tuttavia, si muove in direzione opposta. Infatti, nel risolvere un recente caso di doppia residenza Italia-Svizzera (sentenza n. 13114/2018), la Corte di Cassazione ha ritenuto non applicabili, sebbene invocate dal contribuente, le *tie-breaker rules* della Convenzione, in quanto il soggetto non è stato in grado di dimostrare la doppia imposizione giuridica e in particolare "l'avvenuto pagamento delle imposte in Svizzera, relativamente allo stesso reddito su cui si fonda la

³⁷⁴ MAISTO G., *Iscrizione anagrafica e residenza fiscale ai fini dell'imposta sul reddito delle persone fisiche*, in Rivista di diritto tributario, 7/8/1998, pp. 224-225; SACCARDO N., *Considerazioni in materia di perdita e acquisto della residenza in corso d'anno*, in Rivista di diritto tributario, 3/2000, pp. 64-65; IROLLO D., *Spunti in tema di residenza fiscale delle persone fisiche*, in Il Fisco, 1999, p. 2569.

³⁷⁵ MARELLO E., *La residenza fiscale nelle Convenzioni internazionali*, in Giurisprudenza Italiana, 11/2009, pp. 2587 e ss.

³⁷⁶ MARINO G., *La residenza nel diritto tributario*, Padova, 1999, p. 197; GNUDI M. M. e RAVACCIA M., *Residenza fiscale delle persone fisiche: a nulla vale l'invocazione della tie-breaker rule, se non si prova la doppia imposizione - commento*, in Il Fisco, 17/2018, pp. 1675 e ss.

contestazione di omessa dichiarazione dei redditi".

Infine, il primo comma della disposizione in argomento si chiude stabilendo che l'espressione "*residente di uno Stato contraente*" "*non comprende le persone che sono assoggettate ad imposta in questo Stato soltanto per il reddito che esse ricavano da fonti situate in detto Stato*". Da ciò si deduce, quindi, che la qualità di residente si riferisce solo alle persone tassate con il criterio *worldwide (full tax liability)*³⁷⁷.

Come spesso accade, nel momento in cui, ai sensi dell'art. 4, comma 1, del Modello, una persona fisica risulti essere residente di entrambi gli Stati contraenti, perché ad esempio i relativi ordinamenti subordinano l'acquisizione dello *status* di residente a differenti condizioni (durata del soggiorno in uno e occupazione di una casa d'abitazione nell'altro), soccorrono alcuni criteri risolutivi della doppia residenza dettati al comma 2 della norma medesima, noti come *tie-breaker rules*³⁷⁸. Affinché tali regole siano efficaci, è necessario che nella determinazione dello Stato della residenza sia ad esse attribuito un contenuto autonomo, indipendente rispetto al significato che se ne ricava dalle leggi domestiche³⁷⁹. Infatti, poiché la funzione dei criteri risolutivi di cui all'art. 4, comma 2, è quella di dirimere una situazione di doppia residenza causata dal contrasto di norme interne, ne consegue che se le *tie-breaker rules* venissero interpretate sulla base delle definizioni dei concetti contenute nelle legislazioni interne, si tornerebbe al punto di partenza, con una doppia residenza da sciogliere³⁸⁰.

³⁷⁷ Tale regola è generalmente considerata come una norma antielusiva. Così in KUIPER W. G., *I trattati fiscali contro le doppie imposizioni*, in DRAGONETTI A., PIACENTINI V. e SFONDRINI A. (a cura di), *Manuale di fiscalità internazionale*, Vicenza, 2016, p. 88.

³⁷⁸ Art. 4, comma 2: "*Where by reason of the provisions of paragraph 1 an individual is a resident of both Contracting States, then his status shall be determined as follows:*

- a) *he shall be deemed to be a resident only of the State in which he has a permanent home available to him; if he has a permanent home available to him in both States, he shall be deemed to be a resident only of the State with which his personal and economic relations are closer (centre of vital interests);*
- b) *if the State in which he has his centre of vital interests cannot be determined, or if he has not a permanent home available to him in either State, he shall be deemed to be a resident only of the State in which he has an habitual abode;*
- c) *if he has an habitual abode in both States or in neither of them, he shall be deemed to be a resident only of the State of which he is a national;*
- d) *if he is a national of both States or of neither of them, the competent authorities of the Contracting States shall settle the question by mutual agreement."*

³⁷⁹ VOGEL K., *Klaus Vogel on double taxation conventions*, Londra, 1997, p. 246; GREGGI M., *Recenti sviluppi e questioni di compatibilità comunitaria delle disposizioni di contrasto al fenomeno della cosiddetta esterovestizione societaria*, in *Rassegna Tributaria*, 1/2009, pp. 105 e ss.

³⁸⁰ MARELLO E., *La residenza fiscale nelle Convenzioni internazionali*, in *Giurisprudenza Italiana*, 11/2009, pp. 2587 e ss.

Il primo criterio applicabile per risolvere la doppia residenza di una persona fisica è basato sull'esistenza di una *home, permanent e available* del contribuente. In altre parole, lo Stato della residenza viene identificato con lo Stato in cui si trova quella che nel linguaggio convenzionale italiano prende il nome di "*abitazione permanente*".

In merito alla forma utilizzata per redigere la norma, i più attenti esponenti della dottrina hanno osservato che il termine usato per indicare l'abitazione permanente (*home* e non *house*) richiama direttamente un centro di interessi e solo indirettamente un luogo fisico³⁸¹, rendendo quasi superflua la seconda proposizione della lett. a) della norma in argomento. Come riportato nel paragrafo 13 del Commentario all'art. 4, il termine "*home*" comprende qualsiasi immobile, indipendentemente dal titolo di possesso o di uso, tale da consentire al contribuente di concentrare ivi i propri interessi.

L'abitazione deve essere inoltre disponibile (*available*) e permanente (*permanent*). Al riguardo, il Commentario specifica che l'abitazione deve essere a disposizione del contribuente in ogni momento in via continuativa. Pertanto, se la stessa risulta essere adibita a brevi periodi di permanenza, come può avvenire nel caso di un viaggio per lavoro, non si può parlare di abitazione permanente³⁸². Sempre il Commentario precisa che non configura un'abitazione permanente quella posseduta da chi, al momento di migrare, ha messo in vendita la propria casa senza aver ancora trovato un acquirente. Analogamente non può essere considerata abitazione permanente la casa data in affitto, in quanto non a disposizione del contribuente-proprietario. Al contrario, la casa del familiare messa a disposizione del contribuente in modo continuativo per i suoi soggiorni nello Stato acquisisce il titolo di abitazione permanente³⁸³.

Per quanto riguarda una possibile coincidenza tra il concetto di abitazione permanente e la nozione di residenza *ex art. 43* del Codice civile, si rilevano differenti opinioni. Alcuni³⁸⁴ ritengono che l'abitazione permanente possa essere

³⁸¹ AVERY JONES J. F., *Dual residence of individuals: the meaning of the expressions in the OECD Model Convention*, in *British Tax Review*, 1981, pp. 23-24.

³⁸² PEZZUTO G. e SCREPANTI S., *Il nuovo regime della residenza fiscale delle persone fisiche*, in *Rassegna Tributaria*, 2/1999, pp. 424 e ss.

³⁸³ COPPOLA G. e POMPILI A., *La residenza fiscale nella normativa convenzionale*, in *Il Fisco*, 33/2006, pp. 5110 e ss.; MAGNANI A., *Considerazioni in tema di residenza fiscale delle persone fisiche*, in *Fisco*, 30/2003, pp. 4677 e ss.

³⁸⁴ MARINO G., *La residenza nel diritto tributario*, Padova, 1999, p. 203.

assimilata alla residenza civilistica, mentre altri³⁸⁵ li considerano due concetti distinti. Infatti, secondo questi ultimi, mentre la *permanent home* poggia esclusivamente su elementi oggettivi³⁸⁶, la residenza, quale luogo in cui la persona ha la dimora abituale, è determinata, oltre che dall'elemento oggettivo della permanenza continuativa del soggetto in un dato luogo, anche dall'elemento soggettivo della volontà della persona di mantenere in quel luogo il centro delle proprie relazioni familiari e sociali. I due concetti divergono anche per un altro particolare, ossia mentre la dimora abituale è unica (Cass. SS. UU., 28 ottobre 1985, n. 5292), una persona può avere diverse abitazioni permanenti in più Stati (circostanza ammessa dalla stessa norma convenzionale).

La lett. a) del paragrafo 2 dell'art. 4 prevede un'ulteriore disposizione risolutiva della doppia residenza, la quale stabilisce che qualora la persona abbia un'abitazione permanente in entrambi gli Stati contraenti, deve essere designato come Stato della residenza quello in cui intrattiene le relazioni economiche e personali più strette, ossia lo Stato in cui è radicato il cosiddetto centro degli interessi vitali. Gli interessi vitali del contribuente sono individuati nel paragrafo 15 del Commentario all'art. 4: al riguardo, il documento interpretativo del Modello precisa che bisogna far riferimento ad elementi come la famiglia, le relazioni sociali, l'occupazione, le attività politiche, culturali e simili eventualmente svolte, la sede degli affari, il luogo dal quale sono amministrare le proprietà ecc. Tali circostanze, aggiunge il Commentario, devono essere oggetto di una valutazione globale, ponendo particolare attenzione ai comportamenti effettivamente tenuti dalla persona. Infine, allo scopo di agevolare l'interpretazione della norma, il paragrafo 15 riporta l'esempio di una persona che ha un'abitazione in uno Stato e che acquista una seconda casa in un altro Stato. Il fatto di avere nel primo Stato la casa in cui ha

³⁸⁵ BOIDI M., GERLA C. e PIAZZA M., *Il trasferimento della residenza all'estero: coordinamento fra normativa interna e trattati contro le doppie imposizioni*, in *Il Fisco*, 10/2000, pp. 2746 e ss.; VALENTE P., *Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni*, Vicenza, 2003, p. 194; MAGNANI A., *Considerazioni in tema di residenza fiscale delle persone fisiche*, in *Fisco*, 30/2003, pp. 4677 e ss.

³⁸⁶ Come si può desumere dal Commentario, possedere un'abitazione permanente significa avere la disponibilità continuativa e a qualunque titolo di un immobile idoneo a consentire il soggiorno permanente del contribuente. In base a questa definizione, siffatta abitazione risulta essere determinata da elementi di carattere prettamente oggettivo. Tuttavia, l'utilizzo del termine *home* sembra rappresentare un'eccezione. Infatti, a differenza della parola *house*, ha un significato più ampio: non indica la semplice abitazione, ma il luogo in cui si svolge la vita domestica. Se però si analizza il lessico utilizzato nel Commentario per designare l'abitazione permanente, si osserva che *home* e *house* sono usati indistintamente. Pertanto, nel complesso si può ritenere che l'abitazione permanente si fonda su elementi oggettivi.

sempre vissuto, il proprio lavoro, la propria famiglia e le altre proprietà non può che condurre alla conclusione che il centro degli interessi vitali si trovi a tutti gli effetti nel primo Paese.

Appare, dunque, piuttosto evidente come la nozione di centro degli interessi vitali sia molto simile al concetto di domicilio civilistico nella sua interpretazione più ampia e più diffusa, ovvero inteso come sede principale degli affari e interessi sia di ordine economico-patrimoniale, che di carattere socioaffettivo³⁸⁷. Il fatto che la giurisprudenza e una parte rilevante della dottrina prediligano la nozione allargata di domicilio può essere letto come un tentativo di avvicinamento e di adattamento alle definizioni del diritto convenzionale.

Tuttavia, l'applicazione della *tie-breaker rule* basata sul centro degli interessi vitali non è sempre risolutiva: *in primis* perché, secondo i più attenti commentatori, tale concetto può essere interpretato come un rafforzamento della parola *home*, rivelandosi di conseguenza un criterio poco efficace per dirimere la doppia residenza; *in secundis* perché, alla stregua di quanto può avvenire in sede di individuazione del domicilio civilistico, le relazioni personali possono trovarsi in uno Stato e gli interessi economici concentrarsi in un altro³⁸⁸. Come già osservato nel paragrafo dedicato al domicilio ai sensi dell'art. 43 del Codice civile, in Italia c'è chi ritiene prevalgano gli interessi personali e chi invece non riconosce assoluta rilevanza né agli uni né agli altri. L'individuazione del domicilio quindi può risultare molto complessa e portare talvolta a sentenze non conformi alla realtà dei fatti. Di contro, in ambito convenzionale, il "*fallimento*" del test basato sul centro degli interessi vitali non rappresenta un problema, in quanto il comma 2 dell'art. 4 propone, alla lett. b) un ulteriore criterio di risoluzione.

Tale criterio è basato sul concetto di *habitual abode*, reso in italiano come il "*luogo di soggiorno abituale*" e deve essere applicato quando la persona non possiede una casa di abitazione permanente in nessuno dei due Stati contraenti (ad esempio si sposta da un hotel all'altro), oppure nel caso in cui non si fosse in grado di determinare lo Stato in cui si trova il suo centro degli interessi vitali. La norma

³⁸⁷ MARINO G., *La residenza nel diritto tributario*, Padova, 1999, p. 203; BOIDI M., GERLA C. e PIAZZA M., *Il trasferimento della residenza all'estero: coordinamento fra normativa interna e trattati contro le doppie imposizioni*, in *Il Fisco*, 10/2000, pp. 2746 e ss.

³⁸⁸ MARELLO E., *La residenza fiscale nelle Convenzioni internazionali*, in *Giurisprudenza Italiana*, 11/2009, pp. 2587 e ss.

stabilisce che in queste circostanze deve essere designato come Stato della residenza quello in cui l'individuo ha il luogo di soggiorno abituale.

Preme osservare, come riporta il Commentario ai paragrafi 17 e 18, che ai fini del calcolo dei periodi di soggiorno, nonché della determinazione della residenza della persona, devono essere compresi tutti gli intervalli di tempo trascorsi negli Stati contraenti, a prescindere sia dal luogo in cui avviene il soggiorno (abitazione permanente o meno), sia dai motivi che stanno alla loro base³⁸⁹. Pertanto, si tratta di un concetto più ampio rispetto a quello di abitazione, che invece presuppone sia la disponibilità di locali, sia la permanenza continuativa in essi. Tuttavia, il Commentario non specifica la lunghezza del periodo di tempo da prendere in considerazione per valutare e stabilire in quale dei due Stati l'individuo abbia il luogo di soggiorno, ma fornisce un'indicazione piuttosto vaga al paragrafo 19.1, in cui si legge che *“la determinazione deve coprire un periodo di tempo sufficiente affinché sia possibile accertare la frequenza, la durata e la regolarità dei soggiorni che sono parte della routine ordinaria della vita dell'individuo”*. Secondo quanto disposto, dunque, non è necessario che il periodo di tempo da prendere come riferimento per esprimere il giudizio circa la localizzazione dell'*habitual abode* coincida con il periodo d'imposta, ma, ai fini di una migliore valutazione, può essere più esteso³⁹⁰. Particolare attenzione va rivolta piuttosto all'aspetto qualitativo di suddetto periodo. Infatti, come rammenta il Commentario, occorre considerare un periodo di tempo durante il quale non si siano verificati eventi straordinari (quali la separazione o il divorzio), tali da influire le condizioni personali della persona e, con ciò, l'individuazione del luogo del soggiorno permanente.

Occorre inoltre osservare che il test di cui alla lett. b) dell'art. 4 non è da ritenersi risolto solamente dopo aver determinato in quale Stato contraente l'individuo ha soggiornato più giorni nel corso del periodo di tempo preso in considerazione. Infatti, a differenza di quanto prevedeva la versione precedente del Modello OCSE (2014), il nuovo Modello, al paragrafo 19, stabilisce che oltre alla durata dei soggiorni, occorre far riferimento anche alla regolarità e alla frequenza degli

³⁸⁹ PIACENTINI V. e BERNACCHI C., *Principi generali di tassazione: la residenza, i redditi esteri dei soggetti residenti ed i redditi italiani dei soggetti non residenti*, in DRAGONETTI A., PIACENTINI V. e SFONDRINI A. (a cura di), *Manuale di fiscalità internazionale*, Vicenza, 2016, p. 494.

³⁹⁰ MAGNANI A., *Considerazioni in tema di residenza fiscale delle persone fisiche*, in Fisco, 30/2003, pp. 4677 e ss.

stessi³⁹¹.

Circa la possibile somiglianza tra la residenza civilistica e la dimora abituale convenzionale, la stessa dottrina³⁹² che sostiene la divergenza tra i concetti di abitazione permanente (primo test di risoluzione della doppia residenza) e residenza *ex art. 43* della normativa civilistica, ritiene che quest'ultima presenti delle affinità alla nozione di *habitual abode*.

Nel caso in cui non si fosse in grado di determinare la residenza del soggetto nemmeno con il test della dimora abituale, soccorre il criterio della nazionalità, di cui alla lett. c) della norma in argomento. La quarta *tie-breaker rule* trova applicazione quando la persona "*ha un luogo di soggiorno abituale in entrambi gli Stati o in nessuno di essi*". In tal caso, quindi, deve essere riconosciuta la piena sovranità impositiva allo Stato della nazionalità dell'individuo. Per quanto concerne il concetto di nazionalità, dottrina e giurisprudenza forniscono la medesima interpretazione, ossia sono concordi nell'intenderla nel senso di cittadinanza³⁹³. Pertanto, essa deve essere determinata in base alle norme interne degli Stati contraenti.

Infine, nell'estrema circostanza in cui non si riuscisse a sbrogliare la doppia residenza nemmeno con il criterio della cittadinanza, entra in gioco l'ultima regola risolutiva dell'art. 4, ossia quella basata sulla procedura amichevole tra gli Stati contraenti. In particolare, la lett. d) della norma statuisce che "*se la persona ha la nazionalità di entrambi gli Stati o di nessuno, le autorità competenti degli Stati contraenti devono risolvere la questione tramite una procedura amichevole*". In linea con quanto stabilito dal Commentario al paragrafo 20, la procedura del *mutual agreement* è quella riportata all'art. 25 del Modello. La dottrina più critica³⁹⁴ ritiene invece che la questione vada risolta seguendo una procedura sostanzialmente diversa. Infatti, l'*agreement* di cui alla lett. d) sembra obbligatorio (e non facoltativo)

³⁹¹ VALENTE P., *Il nuovo Modello OCSE di convenzione contro le doppie imposizioni: profili di novità*, in *Il Fisco*, 6/2018, pp. 557 e ss.

³⁹² MAGNANI A., *Considerazioni in tema di residenza fiscale delle persone fisiche*, in *Fisco*, 30/2003, pp. 4677 e ss.

³⁹³ PIACENTINI V. e BERNACCHI C., *Principi generali di tassazione: la residenza, i redditi esteri dei soggetti residenti ed i redditi italiani dei soggetti non residenti*, in DRAGONETTI A., PIACENTINI V. e SFONDRINI A. (a cura di), *Manuale di fiscalità internazionale*, Vicenza, 2016, pp. 494-495.

³⁹⁴ AVERY JONES J. F., *Dual residence of individuals: the meaning of the expressions in the OECD Model Convention*, in *British Tax Review*, 1981, p. 118; VOGEL K., *Klaus Vogel on double taxation conventions*, Londra, 1997, p. 254.

e deve portare a tutti i costi ad una soluzione (non è ammesso un *non liquet*)³⁹⁵. Per ciò che attiene i criteri da utilizzare in seno a tale procedura, non sembra ammesso il ricorso a nuovi criteri risolutivi della doppia residenza, in quanto l'art. 4 fornisce già un'ampia gamma di soluzioni. Secondo gli autori più prominenti appare più ragionevole ritenere che le autorità competenti degli Stati contraenti abbiano l'obbligo di elaborare una diversa interpretazione dei criteri esistenti, tale da dirimere la doppia residenza³⁹⁶.

4.4 Un caso di corretta applicazione della norma convenzionale al fine di dirimere un conflitto di residenza³⁹⁷

Per comprendere appieno il funzionamento delle *tie-breaker rules*, può essere utile analizzare un caso concreto di doppia residenza, risolto in sede processuale tramite una corretta applicazione dell'art. 4, comma 2, del Modello.

A tal fine, si prendano in considerazione la sentenza n. 69, pronunciata il 27 marzo 2012, la sentenza n. 102, emessa il 22 giugno 2012 e le sentenze nn. 123 e 126, pronunciate il 17 settembre 2012, con cui la Commissione Tributaria Regionale della Lombardia, attraverso un uso appropriato delle clausole di cui all'art. 4 del Modello OCSE, ha individuato lo Stato di residenza di un cittadino russo iscritto nell'anagrafe del comune di Milano, ma con abitazione permanente in Russia, dove inoltre svolgeva regolarmente la propria attività imprenditoriale.

Quanto ai fatti, il Fisco italiano sosteneva che l'individuo di cittadinanza russa dovesse essere considerato fiscalmente residente in Italia in quanto, oltre ad essere iscritto nell'anagrafe della popolazione residente del comune di Milano, intratteneva una relazione sentimentale nel territorio dello Stato e veniva ospitato dalla compagna in un appartamento di sua proprietà. Altri indicatori che secondo l'Amministrazione finanziaria segnalavano la residenza fiscale in Italia erano:

- l'acquisto di autovetture molto costose intestate alla compagna, immatricolate e assicurate in Italia;

³⁹⁵ MARELLO E., *La residenza fiscale nelle Convenzioni internazionali*, in *Giurisprudenza Italiana*, 11/2009, pp. 2587 e ss.

³⁹⁶ VOGEL K., *Klaus Vogel on double taxation conventions*, Londra, 1997, p. 254.

³⁹⁷ FAZIO A., *La residenza delle persone fisiche nella giurisprudenza della Corte di Cassazione ai fini delle imposte sui redditi (2006-2016)*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, 4/2017, pp. 1808 e ss.

- l'aver percorso 34.000 km su strade italiane con dette autovetture;
- l'aver contribuito all'acquisto di un box per la compagna;
- l'esercizio di un'attività di consulenza commerciale e la presentazione di dichiarazioni dei redditi e modelli 770;
- la partecipazione nel capitale di una società italiana, con quota detenuta pari al 45%.

Per contrastare le contestazioni avanzate dal Fisco italiano, che pur riconosceva l'ipotesi di doppia residenza, la difesa del contribuente si era aggrappata sin da subito alle *tie-breaker rules* di cui all'art. 4 della Convenzione bilaterale tra Russia e Italia, sostenendo, in base al primo criterio individuato dalla disposizione del trattato, che doveva essere designato come Stato di residenza la Russia, in quanto Stato di ubicazione dell'abitazione permanente dell'individuo.

Dopo aver fornito la prova della localizzazione dell'abitazione permanente in terra russa, la difesa aveva dimostrato che, a differenza di quanto dichiarato dall'Ufficio, al contribuente non poteva essere attribuito lo *status* di residente ai sensi dell'art. 2 del TUIR per il solo fatto di aver partecipato finanziariamente all'acquisto di un box per la compagna. A sostegno di tale affermazione rilevava il carattere meramente liberale del contributo economico erogato alla partner per l'acquisto del box, irrilevante ai fini dell'individuazione di un'abitazione permanente in Italia. Inoltre, sempre secondo la difesa, neppure l'applicazione della regola risolutiva basata sul centro degli interessi vitali, immediatamente successiva al criterio dell'abitazione permanente, conduceva alla residenza in Italia. Secondo i legali dell'intimato, invece, il centro degli interessi economici era palesemente radicato in Russia: in primo luogo perché il contribuente era socio unico di una società russa e in secondo luogo perché svolgeva in modo continuativo l'attività di assistente al servizio di un deputato della Duma, per la quale gli veniva anche corrisposto regolarmente un compenso tassato con la modalità della ritenuta alla fonte.

I motivi così formulati dal contribuente avevano spinto sia il giudice di primo grado sia la Corte d'Appello ad accogliere il ricorso del soggetto, al quale, dietro una corretta applicazione della Convenzione contro le doppie imposizioni tra Italia e Russia, gli era stata dunque riconosciuta la residenza russa.

Per giustificare quanto sentenziato, i giudici avevano precisato che lo Stato della residenza fosse la Russia e non l'Italia, perché mentre in Russia il ricorrente aveva

un'abitazione permanente, in Italia non possedeva a nessun titolo, nemmeno in affitto, alcuna abitazione. Pertanto, il fatto che venisse ospitato per meno di 183 giorni all'anno dalla compagna non era in alcun modo rilevante. I giudici avevano dato ragione alla difesa anche in merito all'ubicazione del centro degli interessi vitali, stabilendo che doveva considerarsi radicato in Russia, in quanto sede territoriale della propria attività lavorativa. I giudici milanesi erano così riusciti, attraverso un'attenta analisi dei motivi addotti dalle parti e una corretta applicazione delle regole risolutive di cui all'art. 4 della precitata Convenzione, a risolvere un caso di conclamata doppia residenza.

CONCLUSIONI

Sulla base di quanto esposto nel presente elaborato, si può concludere che la residenza fiscale delle persone fisiche è una tematica assai complessa, caratterizzata da non poche criticità.

Un primo aspetto spinoso, legato al tema in argomento, riguarda l'ambiguità delle norme che determinano l'acquisizione dello *status* di residente. Tale ambiguità è comune a un po' tutti gli ordinamenti, ma, come evidenziato in precedenza, si riscontra in modo particolare nell'ordinamento italiano. In Italia, infatti, le fattispecie costitutive della residenza fiscale delle persone fisiche sono da sempre oggetto di scontro tra giurisprudenza e dottrina, le quali forniscono diverse interpretazioni circa le nozioni civilistiche di residenza e domicilio³⁹⁸ e che attribuiscono al criterio formale dell'iscrizione anagrafica un diverso carattere presuntivo³⁹⁹.

In secondo luogo, le disposizioni che in ciascun Paese definiscono le condizioni che comportano l'acquisizione dello *status* di residente, oltre ad essere molto spesso ambigue, finiscono per essere inique. Per esempio, pensando sempre alla legislazione tributaria italiana, se si ha la residenza effettiva all'estero, ma si continua ad essere iscritti nell'anagrafe della popolazione residente, si è considerati, senza possibilità di provare il contrario, fiscalmente residenti in Italia e quindi obbligati a contribuire alla spesa pubblica sul reddito mondiale. Per citare un altro esempio, si consideri che si può essere ritenuti fiscalmente residenti in Italia anche

³⁹⁸ Per quanto concerne la nozione di domicilio, ad esempio, la giurisprudenza ha da sempre interpretato l'espressione "*affari e interessi*" nel suo significato più ampio, ossia comprendendo gli affari e interessi sia di carattere economico, sia di carattere socioaffettivo. Di contro, la dottrina si divide tra chi condivide la posizione della giurisprudenza e chi invece ritiene che gli affari e interessi siano solo quelli di ordine patrimoniale. Un altro motivo di contrasto tra dottrina e giurisprudenza riguarda la scissione tra interessi economici radicati in un Paese A e interessi famigliari concentrati in un Paese B. Mentre in dottrina c'è chi dà prevalenza agli interessi economici, chi invece agli interessi famigliari e chi in alternativa propone degli approcci metodologici per trovare la soluzione al caso concreto, la giurisprudenza ha sempre ribadito la prevalenza degli interessi affettivi. Recentemente, tuttavia, la Corte Suprema ha preso una diversa posizione, stabilendo con la sentenza n. 6501/2015 che, in caso di distinta collocazione delle due tipologie di interessi, va attribuita maggior rilevanza a quelli di ordine economico, dato che quelli sociali e famigliari non sono sufficienti ad instaurare una salda connessione con il territorio dello Stato.

³⁹⁹ Mentre la giurisprudenza ha sempre attribuito al criterio formale dell'iscrizione anagrafica il carattere di presunzione assoluta della residenza fiscale, la dottrina si discosta da tale orientamento in quanto si tratta di un criterio di collegamento che, a differenza dei criteri sostanziali (residenza e domicilio civilistici) non stabilisce un legame effettivo ed attuale con il territorio dello Stato e nel contempo non è conforme al principio di capacità contributiva ex art. 53 della Costituzione.

in presenza di legami particolarmente labili con il territorio nazionale: basti pensare al cittadino italiano residente realmente all'estero che ha un amante in Italia⁴⁰⁰. Sempre con riferimento al tema della residenza fiscale, un'ulteriore criticità è rappresentata dal sovrapporsi scoordinato delle fattispecie costitutive della residenza fiscale previste dai diversi ordinamenti nazionali, che, in un contesto contraddistinto da un'accesa mobilitazione internazionale come quello attuale, comporta l'insorgenza di numerosi casi di plurima residenza. Anteriormente al processo di globalizzazione che si è innescato agli albori del XX secolo, i diversi sistemi tributari nazionali erano basati sul principio di territorialità, secondo cui lo Stato poteva assoggettare a imposizione solo i redditi prodotti all'interno del suo territorio. Nel momento in cui le persone hanno cominciato ad uscire dai confini nazionali per lavoro o, più semplicemente, ad investire all'estero, i governi dei vari Paesi si sono resi conto che una tassazione puramente territoriale non era più idonea per garantire un gettito adeguato. Infatti, con il criterio di tassazione territoriale, i redditi prodotti all'estero, sui quali lo Stato di residenza del percipiente riteneva di vantare un diritto impositivo, sarebbero stati "*scoperti*" e tassati eventualmente dallo Stato della fonte. Per non farsi travolgere dall'ondata di cambiamento che stava investendo l'economia mondiale, era dunque necessaria una rivisitazione delle leggi tributarie allora in vigore e l'introduzione di nuovi criteri di collegamento che permettessero allo Stato di appartenenza del contribuente di esercitare il potere impositivo non limitatamente ai suoi redditi di fonte domestica, ma anche sui suoi redditi esteri. Nacquero così i criteri di collegamento soggettivi della residenza e della cittadinanza, in concomitanza con l'approccio dualistico della tassazione globale per i soggetti fiscalmente residenti e della tassazione territoriale per i soggetti non residenti. Tuttavia, le fattispecie costitutive della residenza non sono le stesse in tutti i Paesi del mondo, ma ciascuno Stato ha le proprie, nel rispetto dei principi sanciti dalle fonti supreme del diritto interno. La probabilità che si verifichi un conflitto di residenza è inoltre amplificata dal fatto che ogni Paese propone molteplici criteri di collegamento, tra loro alternativi. Pertanto, anche a partire da un'analisi comparatistica della disciplina della residenza fiscale degli Stati presi a campione nel presente elaborato⁴⁰¹, appare evidente che il rischio che una

⁴⁰⁰ Si rinvia al caso Pavarotti.

⁴⁰¹ I Paesi sono Italia, Regno Unito, Stati Uniti e Francia.

persona possa essere considerata fiscalmente residente in più Paesi, è molto alto. Si è visto, però, che il compito di risolvere i conflitti di residenza è affidato ad una fonte normativa di ordine sovranazionale, ossia ai trattati internazionali contro le doppie imposizioni e, in particolare, alle *tie-breaker rules*, di cui all'art. 4 del Modello OCSE di Convenzione contro le doppie imposizioni. Sebbene la comunità internazionale abbia sviluppato una serie di criteri volti a dirimere definitivamente i conflitti di residenza, il loro impiego, tuttavia, non sempre avviene nel rispetto delle relative norme interpretative. Invero, per effetto della *tax competition*, molto spesso accade che le precitate *tie-breaker rules* siano interpretate dagli Stati a proprio favore e non in modo astratto e autonomo, come invece dovrebbe accadere⁴⁰².

Il concetto di residenza fiscale, come ormai noto, deriva dall'applicazione di criteri di collegamento personali quali la residenza e la cittadinanza, ed è nato per rispondere all'esigenza, propria di molti ordinamenti, di costruire un sistema fiscale informato ai principi di progressività e capacità contributiva, cosa che invece non sarebbe stata possibile con il criterio di tassazione territoriale. Infatti, il prelievo fiscale operato dallo Stato sui soli redditi prodotti internamente e quindi l'esclusione dalla sfera impositiva dei redditi di fonte estera sarebbe causa di un'evidente disparità di trattamento tra i soggetti che percepiscono solo redditi di fonte interna e coloro che, diversamente, percepiscono anche redditi esteri. Di converso, applicando una tassazione *worldwide* ai residenti tale disparità viene meno. Tuttavia, in un contesto economico internazionale come quello attuale, dominato dalle imprese multinazionali e caratterizzato da un'elevata mobilitazione di persone e capitali, i precitati criteri di collegamento personali, ritenuti in un primo momento confacenti a soddisfare la progressività della tassazione, sembrano in realtà produrre un effetto opposto, ossia di "*sostanziale regressività*"⁴⁰³, complice anche l'influenza dei Paesi a fiscalità privilegiata. Invero, col passare del tempo, la maggior parte della ricchezza mondiale è diventata volatile e difficilmente perseguibile dagli Stati e di conseguenza solo una piccola parte di essa continua a sostenere l'onere della tassazione progressiva, vale a dire la componente più statica, rappresentata dai consumi, dal lavoro e dai redditi immobiliari.

⁴⁰² RAVERA A., *La residenza fiscale in bilico tra interessi personali e patrimoniali*, in *Diritto e pratica tributaria internazionale*, 2/2016, p. 793.

⁴⁰³ CORDEIRO GUERRA R., *Diritto tributario internazionale*, Padova, 2016, p. 47.

Altra criticità derivante dalla residenza è data dalla difficoltà di attuazione delle operazioni di prelievo dei tributi sui redditi prodotti all'estero dai soggetti fiscalmente residenti.

Come già più volte affermato nel presente elaborato, tra i criteri di collegamento progressivi e personali utilizzati ai fini impositivi la residenza è senza dubbio il criterio più diffuso a livello internazionale, in quanto ritenuto meglio confacente all'esigenza di rispettare i principi di progressività e di capacità contributiva, comuni a numerosi ordinamenti. Ebbene, negli ultimi anni, a causa delle criticità (poc'anzi elencate) dovute all'utilizzo del criterio di tassazione basato sulla residenza è andata consolidandosi la convinzione che forse suddetto criterio non è poi così efficace come si pensava. A riprova di ciò, in tempi recenti si è sviluppata una corrente di pensiero secondo la quale, per superare - o, quanto meno, minimizzare - l'*impasse* creata dal criterio della residenza, è necessario un ritorno ai criteri di collegamento oggettivi, fondati sulla fonte del reddito⁴⁰⁴. In tal senso, per rendere possibile tale "*inversione di marcia*", mantenendo nello stesso tempo il rispetto per il principio di progressività fiscale, si potrebbe traslare la tassazione "*dalle persone alle cose*", ossia dal reddito, facilmente occultabile, al consumo, tendenzialmente ancorato al territorio. Così facendo, la ricchezza del contribuente verrebbe colpita laddove essa si manifesta sotto forma di consumo e lo stesso consumo diventerebbe una sorta di indicatore approssimativo del reddito posseduto dal contribuente. Si tratterebbe di un cambiamento radicale che richiederebbe un grande sforzo da parte di ciascuno Stato in termini di collaborazione e coordinamento⁴⁰⁵. Inoltre, ad avviso di chi scrive, per evitare che i consumi avvengano nei territori dove le aliquote di tassazione sono più favorevoli e limitare quindi il fenomeno della *tax competition*, sarebbe doveroso un ravvicinamento o un'armonizzazione delle aliquote e un maggiore impegno da parte della comunità internazionale nella lotta alle politiche fiscali aggressive messe in atto dai Paesi a fiscalità privilegiata.

Sebbene a prima vista il passaggio ad una tassazione territoriale basata sui consumi possa sembrare una valida soluzione per superare i limiti insiti nell'adozione del

⁴⁰⁴ *Ibidem*.

⁴⁰⁵ SCHÖN W., *International tax coordination for a second-best world. Part I*, in World Tax Journal, 1/2009, pp. 67 e ss.; SCHÖN W., *International tax coordination for a second-best world. Part II*, in World Tax Journal, 1/2010, pp. 65 e ss.; SCHÖN W., *International tax coordination for a second-best world. Part III*, in World Tax Journal, 3/2010, pp. 227 e ss.

criterio di tassazione basato sulla residenza, sarebbe sensato prendere in considerazione tale alternativa solo se la maggior parte della ricchezza mondiale venisse consumata. Tuttavia, con riferimento alle persone fisiche, esiste, a livello aggregato, un divario enorme tra redditi e consumi: basti pensare alle persone più ricche del pianeta⁴⁰⁶ (in prima fila i noti Jeff Bezos, Bill Gates, Warren Buffet, Bernard Arnault) che percepiscono redditi e compensi *monstre* e che in proporzione utilizzano per il consumo personale solo una piccola parte della ricchezza percepita, la quale, invece, è con maggior probabilità reinvestita o risparmiata. Per questa ragione, l'ipotesi di un ritorno alla tassazione territoriale basata sui consumi è al momento accantonata dalla comunità internazionale. Di converso, ciò che accomuna gli Stati che adottano il criterio di tassazione basato sulla residenza è l'interesse ad inseguire le fattispecie reddituali prodotte al di fuori dei confini nazionali (per il quale sarebbe fondamentale una maggiore cooperazione internazionale in materia fiscale) e ad innalzare la competitività del proprio sistema fiscale, onde evitare la fuga di capitale. Ipotizzando, dunque, che questi Paesi mantengano una tassazione basata sulla residenza delle persone, per tentare il superamento delle problematiche connesse all'interpretazione delle norme convenzionali e per definire nel contempo la sfera impositiva di ciascuno Stato, l'OCSE potrebbe stabilire, come già avvenuto per le società, che gli Stati si accordino direttamente tra loro sulla base di una valutazione globale di tutti gli elementi circostanziali disponibili, utili per determinare lo Stato di residenza della persona in esame. Così facendo, l'ultimo punto dell'art. 4 del Modello OCSE di Convenzione contro le doppie imposizioni assumerebbe un ruolo di primo piano. Tuttavia, affinché gli accordi possano concludersi senza troppe difficoltà, è necessario che a monte ci siano delle regole chiare e precise, cosa che invece sembra mancare. In tal senso, piuttosto di un accordo tra Stati, potrebbe essere più efficace probabilmente un intervento legislativo da parte dell'OCSE che stabilisca una volta per tutte se dare maggiore rilevanza agli interessi familiari o agli interessi economici. Ciò permetterebbe agli Stati, tra cui l'Italia, di risolvere ogni dubbio circa la localizzazione del centro degli affari e interessi del contribuente. In alternativa potrebbe essere messo a punto un sistema di individuazione della residenza ispirato al modello anglosassone, ovvero

⁴⁰⁶ Il rapporto Oxfam del 2018 ha segnalato che l'1% della popolazione mondiale detiene più ricchezza del restante 99%.

basato su una serie di test, la cui applicazione risolverebbe molti dei conflitti interpretativi causati dalla normativa attuale.

In un mondo in continua evoluzione è difficile fare previsioni, ma è evidente che l'attuale quadro normativo che regola la residenza fiscale delle persone fisiche andrebbe rivisitato. Solo il tempo ci dirà quale sarà la risposta nazionale e internazionale al tema in questione.

BIBLIOGRAFIA

ALAGNA C. e MATTIA S., *Doppia imposizione: il meccanismo del credito d'imposta*, in *Il Fisco*, 47-48/2013, pp. 7307 e ss.

ARDITO F., *La prevalenza delle norme interne più favorevoli*, in TINELLI G. (a cura di), *Commentario al testo unico delle imposte sui redditi*, Padova, 2009.

ARDITO F., *Le convenzioni contro le doppie imposizioni e il diritto interno*, in TINELLI G. (a cura di), *Commentario al testo unico delle imposte sui redditi*, Padova, 2009.

ARDITO F., *Premessa*, in TINELLI G. (a cura di), *Commentario al testo unico delle imposte sui redditi*, Padova, 2009.

EVERY JONES J. F., *Dual residence of individuals: the meaning of the expressions in the OECD Model Convention*, in *British Tax Review*, 1981, pp. 23 e ss.

BAGGIO R., *Il principio di territorialità e i limiti alla potestà tributaria*, Milano, 2009.

BELLICINI B., *Il trasferimento della residenza fiscale all'estero delle persone fisiche: un'ipotesi di compliance normativa*, in *Il Fisco*, 22/2016, pp. 2157 e ss.

BERETTA G., *Cross-Border Mobility of Individuals and the Lack of Fiscal Policy Coordination Among Jurisdictions (Even) After the BEPS Project*, in *Intertax*, 1/2019, pp. 91 e ss.

BIANCA C. M., *Diritto civile*, Milano, 1981.

BOIDI M., GERLA C. e PIAZZA M., *Il trasferimento della residenza all'estero: coordinamento fra normativa interna e trattati contro le doppie imposizioni*, in *Il Fisco*, 10/2000, pp. 2746 e ss.

BOUCHARD V., CHAUDERLOT P., D'ALMEIDA C., FORNASIER C., GENSSE P., HECTOR N., MORIN C., ORDIONI V., PIMON M. e ROBINEAU M., *Gestion juridique, fiscale et sociale – 2e édition*, Parigi, 2010.

BUCCISANO A., *Assistenza amministrativa internazionale dall'accertamento alla riscossione dei tributi*, Bari, 2013.

CAMPOLO G. e CARLO C., *Doppia imposizione e società holdings*, in *Il Fisco*, 26/2000, pp. 8711 e ss.

CAPOLUPO S., *Riforma fiscale: il credito d'imposta per i redditi prodotti all'estero*, in *Il Fisco*, 24/2003, pp. 3707 e ss.

CHRISTIANS A., *A Global Perspective on Citizenship Taxation*, in *Michigan Journal of International Law*, 2/2017, pp. 193 e ss.

COMELLI A., *L'armonizzazione (e il ravvicinamento) fiscale tra lo "spazio unico europeo dell'IVA", la direttiva del Consiglio "contro le pratiche di elusione fiscale" e l'abuso del diritto*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, 4/2018, p. 1401.

COPPOLA G. e POMPILI A., *La residenza fiscale nella normativa convenzionale*, in *Il Fisco*, 33/2006, pp. 5110 e ss.

CORDEIRO GUERRA R., *Diritto tributario internazionale*, Padova, 2016.

DEL GIUDICE M., *Il principio dell'"utile mondiale" e le convenzioni contro le doppie imposizioni*, in *Il Fisco*, 18/1998.

DELLI FALCONI F. e MARIANETTI G., *Il ruolo del domicilio nell'individuazione della residenza fiscale*, in *Corriere Tributario*, 40/2008, pp. 3276 e ss.

ESPOSITO DE FALCO O., *Continuano i fittizi trasferimenti di residenza fiscale all'estero degli artisti*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, 3/2009, pp. 20573 e ss.

FANTOZZI A., *Il diritto tributario*, Torino, 2003.

FAZIO A., *L'iscrizione all'Anagrafe della popolazione residente non determina automaticamente la residenza fiscale di un soggetto persona fisica: nota a margine di una peculiare pronuncia di merito*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, 5/2017, pp. 2207 e ss.

FAZIO A., *La residenza delle persone fisiche nella giurisprudenza della Corte di Cassazione ai fini delle imposte sui redditi (2006-2016)*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, 4/2017, pp. 1808 e ss.

FEDELE A., *"Possesso" di redditi, capacità contributiva ed incostituzionalità del "cumulo"*, in *Giurisprudenza costituzionale*, 1/1976, p. 2163.

- FINK E. H., *US Tax Scene*, in *Intertax*, 6/7/1992, p. 473.
- FOCARELLI C., *Lezioni di diritto internazionale. Prassi*, Padova, 2008.
- FORCHIELLI P., *Domicilio, residenza e dimora*, in *Enciclopedia di diritto*, Milano, 1964, pp. 842 e ss.
- FRANSONI G., *La territorialità nel diritto tributario*, Milano, 2004.
- FREGNI M. C., *La residenza fiscale delle persone fisiche*, in *Giurisprudenza Italiana*, 11/2009, pp. 2564 e ss.
- GAFFURI A. M., *La residenza fiscale nel diritto comunitario*, in *Giurisprudenza Italiana*, 11/2009, pp. 2579 e ss.
- GALLO F., *Mercato unico e fiscalità: aspetti giuridici del coordinamento fiscale*, in *Rassegna Tributaria*, 2000, p. 726.
- GIANNINI A. D., *I concetti fondamentali del diritto tributario*, Torino, 1956.
- GNUDI M. M. e RAVACCIA M., *Residenza fiscale delle persone fisiche: a nulla vale l'invocazione della tie-breaker rule, se non si prova la doppia imposizione – commento*, in *Il Fisco*, 17/2018, pp. 1675 e ss.
- GREEN S., *Domicile and Revenue Law: The Continuing Need for Reform*, in *British Tax Review*, 1/1991, pp. 21 e ss.
- GREGGI M., *Profili fiscali della proprietà intellettuale: le royalties nelle imposte dirette*, Pisa, 2010.
- GREGGI M., *Recenti sviluppi e questioni di compatibilità comunitaria delle disposizioni di contrasto al fenomeno della cosiddetta esterovestizione societaria*, in *Rassegna Tributaria*, 1/2009, pp. 105 e ss.
- GUTMANN D., *La lutte contre "l'exil fiscal": du droit comparé à la politique fiscale*, in *Revue de Droit Fiscal*, 21/2012.
- IASCONE E., *Note in tema di residenza fiscale delle persone fisiche e connesse problematiche processuali*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, 5/2004, p. 1157 e ss.
- IROLLO D., *Spunti in tema di residenza fiscale delle persone fisiche*, in *Il Fisco*, 1999, p. 2569.

KIRSH M. S., *Taxing Citizens in a Global Economy*, in *New York University Law Review*, 2007, pp. 473 e ss.

KUIPER W. G., *I trattati fiscali contro le doppie imposizioni*, in DRAGONETTI A., PIACENTINI V. e SFONDRINI A. (a cura di), *Manuale di fiscalità internazionale*, Vicenza, 2016.

KUIPER W. G., *La doppia imposizione*, in DRAGONETTI A., PIACENTINI V. e SFONDRINI A. (a cura di), *Manuale di fiscalità internazionale*, Vicenza, 2016.

LICCARDO E., *Il regime fiscale dei nuovi residenti*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, 1/1988, p. 64.

MAGNANI A., *Considerazioni in tema di residenza fiscale delle persone fisiche*, in *Il Fisco*, 30/2003, p. 4677 e ss.

MAISTO G., *Iscrizione anagrafica e residenza fiscale ai fini dell'imposta sul reddito delle persone fisiche*, in *Rivista di diritto tributario*, 7/8/1998, pp. 217 e ss.

MAISTO G., *La residenza fiscale delle persone fisiche emigrate in Stati o territori aventi regime tributario privilegiato*, in *Rivista di diritto tributario*, 2/1999, p. 57.

MARELLO E., *Il ruolo degli interessi sociali nella determinazione della residenza delle persone fisiche*, in *Rivista trimestrale di diritto tributario*, 4/2015, pp. 1063 e ss.

MARELLO E., *La residenza fiscale nelle Convenzioni internazionali*, in *Giurisprudenza Italiana*, 11/2009, pp. 2587 e ss.

MARINI G., *L'iscrizione nelle anagrafi della popolazione residente*, in TINELLI G. (a cura di), *Commentario al testo unico delle imposte sui redditi*, Padova, 2009.

MARINO G., *La geometria variabile della residenza fiscale alla luce della più recente giurisprudenza italiana e europea*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, 1/2016, pp. 257 e ss.

MARINO G., *La residenza nel diritto tributario*, Padova, 1999.

MARINO G., *Osservazioni in tema di residenza nel contesto dello scambio automatico di informazioni*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, 1/2018, pp. 1 e ss.

MARTHA R. S. J., *The Jurisdiction to Tax in International Law: Theory and Practice of Legislative Fiscal Jurisdiction*, Deventer (NL), 1989.

MASTELLONE P. e GIOVANNELLI G., *Recent Competitive Tax and Immigration Measures are Turning Italy into an "El Dorado" for Foreign Investors, Workers and HNWIs*, in *Intertax*, 8/9/2017, pp. 577 e ss.

MCDANIEL P. e AULT H., *Introduction to United States International Taxation*, Deventer (NL), 1977.

MCLAUGHIN M., *Tax Planning 2018/2019*, Londra, 2018.

MELIS G., *Il trasferimento della residenza fiscale nell'imposizione sui redditi*, Roma, 2008.

MELIS G., *La nozione di residenza fiscale delle persone fisiche nell'ordinamento tributario italiano*, in *Rassegna Tributaria*, 1995, pp. 1034 e ss.

MELIS G., *Trasferimento della residenza fiscale e imposizione sui redditi*, Milano, 2019.

MICCINESI M., *L'imposizione sui redditi del fallimento e nelle altre procedure concorsuali*, Milano, 1990.

MONTUORI C., *Presunzione di residenza ed inversione dell'onere della prova*, in *Fisco*, 16/2001, pp. 5853 e ss.

MONTUSCHI L., *Domicilio e residenza*, in SCIALOJA A. e BRANCA G. (a cura di), *Commentario del Codice civile*, Bologna, 1970.

NICOTRA I. A., *Diritto pubblico e costituzionale*, Torino, 2018.

OLIVETI F., *Lo scambio di informazioni in materia tributaria: analisi generale e recenti sviluppi*, in *Diritto e pratica tributaria internazionale*, 4/2012, pp. 1335 e ss.

PEGORARO L. e RINELLA A., *Sistemi costituzionali comparati. Estratto*, Torino, 2017.

PERRONE A., *Tax competition e giustizia sociale nell'Unione Europea*, Milano, 2019.

PEZZUTO G. e SCREPANTI S., *Il nuovo regime della residenza fiscale delle persone fisiche*, in *Rassegna Tributaria*, 2/1999, pp. 424 e ss.

PIACENTINI V. e BERNACCHI C., *Principi generali di tassazione: la residenza, i redditi esteri dei soggetti residenti ed i redditi italiani dei soggetti non residenti*, in DRAGONETTI A., PIACENTINI V. e SFONDRINI A. (a cura di), *Manuale di fiscalità internazionale*, Vicenza, 2016.

PISTONE P., *Diritto tributario internazionale*, Torino, 2017.

POSTELWAITE P. e COLLINS M., *International Individual Taxation*, Colorado Springs (USA), 1982.

PROCOPIO M., *L'individuazione della residenza fiscale: un problema ancora aperto*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, 2/2016, pp. 560 e ss.

RAVACCIA M., *Iscrizione all'anagrafe della popolazione residente e suo carattere di presunzione assoluta*, in *Rivista di giurisprudenza tributaria*, 7/1998, pp. 631 e ss.

RAVERA A., *La residenza fiscale in bilico tra interessi personali e patrimoniali*, in *Diritto e pratica tributaria internazionale*, 2/2016, pp. 768 e ss.

RIZZO MARULLO F., *Il concetto di residenza fiscale negli Stati Uniti per le persone fisiche*, in *Fiscalità e commercio internazionale*, 11/2017, pp. 27 e ss.

SACCARDO N., *Considerazioni in materia di perdita e acquisto della residenza in corso d'anno*, in *Rivista di diritto tributario*, 3/2000, pp. 64-65.

SACCHETTO C., *Principi di diritto tributario europeo e internazionale*, Torino, 2016.

SCHIAVONE G., *Aspetti di fiscalità internazionale nell'ordinamento tributario britannico*, in *Fiscalità e commercio internazionale*, 3/2017, pp. 49 e ss.

SCHÖN W., *International tax coordination for a second-best world. Part I*, in *World Tax Journal*, 1/2009, pp. 67 e ss.

SCHÖN W., *International tax coordination for a second-best world. Part II*, in *World Tax Journal*, 1/2010, pp. 65 e ss.

SCHÖN W., *International tax coordination for a second-best world. Part III*, in *World Tax Journal*, 3/2010, pp. 227 e ss.

SONNEVELDT F., *Application of Death Taxes in the Emigration and the Immigration Countries*, in KILIUS J. (a cura di), *Inheritance and Wealth Tax Aspects of Emigration and Immigration of Individuals*, L'Aia, 2003.

STRENG W. P., *USA: Revised income tax rules for determining residency status*, in *Intertax*, 4/1985, pp. 95-96

SZCZEPAŃSKI J., *Personal Genuine Links under Domestic Inheritance Tax Rules in the Light of International and European Standards*, in *Intertax*, 10/2015, p. 598.

TEDESCHI V., *Domicilio, residenza e dimora*, in *Novissimo digesto italiano*, Torino, 1982, pp. 165 e ss.

TENORE M., *Il regime fiscale dei neo-residenti. Uno sguardo al settore dello sport professionistico*, in *Rivista di diritto tributario*, 2/2019, pp. 46 e ss.

TOMBESI G. e DRAGONETTI A., *Tassazione all'uscita (exit tax): i dubbi interpretativi ancora irrisolti*, in *Il Fisco*, 15/2015, pp. 1463 e ss.

TOSI L. e BAGGIO R., *Lineamenti di diritto tributario internazionale*, Milano, 2016.

TRIVISANO F., *La residenza delle persone fisiche ai fini delle imposte sui redditi*, in *Il Fisco*, 43/2012, pp. 6885 e ss.

UCKMAR V., *Diritto tributario internazionale. Manuale*, Padova, 2009.

VALENTE P. e VINCIGUERRA L., *Esterovestizione delle persone fisiche: centro degli interessi fiscali e nomadismo fiscale*, Milano, 2016.

VALENTE P., *Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni*, Vicenza, 2003.

VALENTE P., *Il nuovo Modello OCSE di convenzione contro le doppie imposizioni: profili di novità*, in *Il Fisco*, 6/2018, pp. 557 e ss.

VOGEL K., *Klaus Vogel on double taxation conventions*, Londra, 1997.

WITHERS LLP e WILLIAMS R. L., *Guide to US/UK Private Wealth Tax Planning*, Londra, 2017.

SITOGRAFIA

- <http://novitafiscali.supsi.ch/787/1/Schiavone%20-%20Il%20resident%20non%20domiciled%20inglese.pdf>
- <http://www.treccani.it/enciclopedia/adattamento-del-diritto-interno-al-diritto-internazionale/>
- <http://www.treccani.it/enciclopedia/adattamento-del-diritto-interno-al-diritto-ue/>
- http://www.treccani.it/enciclopedia/carta-dei-diritti-fondamentali-dell-unione-europea_%28Lessico-del-XXI-Secolo%29/
- http://www.treccani.it/enciclopedia/concorrenza-fiscale_%28Dizionario-di-Economia-e-Finanza%29/
- [http://www.treccani.it/enciclopedia/fonti-del-diritto-dell-unione-europea-dir-cost_\(Diritto-on-line\)/](http://www.treccani.it/enciclopedia/fonti-del-diritto-dell-unione-europea-dir-cost_(Diritto-on-line)/)
- [http://www.treccani.it/enciclopedia/irpef_\(Diritto-on-line\)/](http://www.treccani.it/enciclopedia/irpef_(Diritto-on-line)/)
- http://www.treccani.it/enciclopedia/paradiso-fiscale_%28Dizionario-di-Economia-e-Finanza%29/
- <http://www.treccani.it/enciclopedia/principi-general-di-diritto-diritto-internazionale/>
- http://www.treccani.it/enciclopedia/residenza-fiscale_%28Dizionario-di-Economia-e-Finanza%29/
- <https://bofip.impots.gouv.fr/bofip/21-PGP.html>
- <https://dait.interno.gov.it/servizi-demografici/documentazione/lanagrafe-nazionale-della-popolazione-residente-anpr-informazioni>
- <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/IT/TXT/?uri=LEGISSUM%3Afi0006>
- <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/IT/TXT/?uri=LEGISSUM%3A114533>

<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/IT/TXT/?uri=LEGISSUM%3A114547#document1>

<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/IT/TXT/?uri=LEGISSUM:l33501>

https://europa.eu/european-union/eu-law/legal-acts_it

<https://www.bloomberg.com/opinion/articles/2019-11-26/tax-nightmare-for-american-expats-as-irs-treats-them-like-cheats>

<https://www.coe.int/it/web/conventions/full-list/-/conventions/treaty/127>

<https://www.conseil-etat.fr/le-conseil-d-etat/missions>

<https://www.diritto24.ilsole24ore.com/art/guidaAlDiritto/dirittoCivile/2016-10-21/il-trust-strumento-tutela-patrimonio-familiare-125249.php>

<https://www.economist.com/the-economist-explains/2017/07/09/what-is-the-difference-between-nationality-and-citizenship>

<https://www.finanze.gov.it/opencms/it/fiscalita-comunitaria-e-internazionale/convenzioni-e-accordi/convenzioni-per-evitare-le-doppie-imposizioni/>

<https://www.fiscooggi.it/rubrica/dal-mondo/schede-paese/articolo/francia>

<https://www.forbes.com/sites/taxanalysts/2016/06/29/should-the-u-s-adopt-the-oecd-s-common-reporting-standard/#29c2f6c5744a>

<https://www.ft.com/content/4909d804-b9a1-11e7-8c12-5661783e5589>

https://www.gazzettaufficiale.it/atto/corte_costituzionale/caricaDettaglioAtto/originario?atto.dataPubblicazioneGazzetta=1979-06-27&atto.codiceRedazionale=079C0048

<https://www.gov.uk/government/publications/rdr3-statutory-residence-test-srt/guidance-note-for-statutory-residence-test-srt-rdr3>

https://www.ilsole24ore.com/art/la-fuga-cervelli-costa-all-italia-14-miliardi-all-anno-ACphFIAB?utm_term=Autofeed&utm_medium=TWSole24Ore&utm_source=Twitter#Echobox=1579366717

<https://www.ilsole24ore.com/art/serie-nuovo-eldorado-fiscale-allenatori-e-star-calcio-ACXueMd>

<https://www.ipsoa.it/documents/impresa/contratti-dimpresa/quotidiano/2019/05/01/decreto-crescita-guida-novita>

<https://www.irs.gov/individuals/international-taxpayers/alien-residency-green-card-test>

<https://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p17.pdf>

<https://www.irs.gov/taxtopics/tc858>

https://www.lemonde.fr/archives/article/2005/01/16/p-determiner-le-domicile-fiscal-d-une-personne-p_4300387_1819218.html

<https://www.oecd.org/about/>

<https://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/international-framework-for-the-crs/crs-mcaa-signatories.pdf>

https://www.repubblica.it/esteri/2019/09/10/news/residenza_italiana_gran_bretagna_55_anni-235696486/

<https://www.rivistadirittotributario.it/2019/09/09/ancora-un-ampliamento-delle-norme-tributarie-favore-soggetti-trasferiscono-la-residenza-fiscale-italia/>

<https://www.theguardian.com/business/2019/aug/08/britons-non-domicile-status-drops-record-low-brexit-wealth-tax>

<https://www.uscis.gov/citizenship/educators/naturalization-information>

<https://www.uscis.gov/greencard/eligibility-categories>

<https://www.uscis.gov/policy-manual/volume-12-part-a-chapter-2#footnote-1>

<https://www.uscis.gov/policy-manual/volume-12-part-h-chapter-3>

<https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-unitedkingdomhighlights-2019.pdf>