

# Trasferimento all'estero della residenza fiscale delle persone fisiche

di Claudio Quartana (\*)

## L'approfondimento

Il nostro legislatore fiscale ha previsto un principio di tassazione su base mondiale - c.d. *worldwide taxation principle* - per i soggetti che si qualificano fiscalmente residenti nel nostro Paese, disponendo al contrario, per i contribuenti residenti all'estero, un regime di tassazione fondato sulla territorialità del reddito - c.d. *source taxation principle*.

È di tutta evidenza che un siffatto quadro normativo, che colpisce su base globale e progressiva i redditi del residente, ha spinto numerosi contribuenti, soprattutto nel recente passato, a trasferire, spesso in modo fittizio, la propria residenza fiscale al di fuori dei confini nazionali, optando prevalentemente per Paesi e Territori a bassa fiscalità.

Approfondiremo il tema della residenza fiscale delle persone fisiche e del suo trasferimento all'estero, traendo spunto dalla nozione di residenza fiscale definita dalla normativa, dalla giurisprudenza e dalla prassi, ponendo particolare attenzione al coordinamento tra la normativa domestica e le regole del diritto internazionale, *in primis* le convenzioni contro le doppie imposizioni.

Negli ordinamenti fiscali degli Stati più evoluti si osservano definizioni più o meno chiare della nozione di residenza fiscale; tuttavia, non sono rari i casi in cui la stessa sia rimandata alla prassi o alla giurisprudenza. Il nostro legislatore italiano ha scelto di elaborarne una **rigida definizione** e con l'art. 2, comma 2, del D.P.R. n. 917/1986 (in seguito T.U.I.R.), ha individuato tre elementi fondamentali ed alternativi:

a) l'iscrizione nelle Anagrafi della popolazione residente;

b) il domicilio in Italia ai sensi del codice civile;  
c) la residenza in Italia ai sensi del codice civile.

Tali elementi sono accomunati da un **requisito temporale**, rintracciabile nella locuzione "per la maggior parte del periodo d'imposta", vale a dire il perdurare delle suddette situazioni giuridiche per più di **183 giorni** nel corso dell'anno (184 nel caso di anno bisestile). Tale periodo può anche essere **non continuativo**, come precisato dal Ministero delle finanze: in tal senso si esprime la Circolare n. 201/E del 17 agosto 1996<sup>1</sup>, secondo cui il computo dei giorni al fine della verifica della permanenza in Italia deve essere effettuato tenendo presente il numero complessivo dei giorni di **presenza fisica**.

## Trasferimento della residenza in Paesi o Territori con regime fiscale privilegiato

La suesposta definizione di residenza fiscale è stata successivamente integrata con l'introduzione del comma 2-bis all'art. 2. Si tratta di una **presunzione antielusiva di residenza** in forza della quale si considerano fiscalmente residenti, **salvo prova contraria**, i cittadini italiani non più iscritti nell'anagrafe della popolazione residente ed emigrati in Stati o Territori aventi regime fiscale privilegiato, individuati con apposito decreto del Ministero delle Finanze (c.d. *black list*)<sup>2</sup>.

(\*) Esperto di fiscalità internazionale, Ernst & Young

### Note:

1 In Banca dati *BIG Suite*, IPSOA.

2 Recentemente il legislatore è intervenuto sostituendo il riferimento alla c.d. *black list* con quello ad una nuova lista di Paesi c.d. *white list*, con la conseguenza che la presunzione di residenza opererà con riguardo ai trasferimenti in Stati diversi da quelli individuati dall'apposito decreto.

# Accertamento

La previsione in esame ha chiare finalità di contrasto alla fittizia emigrazione all'estero delle persone fisiche e, come chiarito dall'Amministrazione finanziaria (Circolare 25 giugno 1999, n. 140/E)<sup>3</sup>, attraverso lo strumento delle **presunzioni relative**, intende disciplinare in maniera differente l'onere della prova tra le parti (di fatto vi è una inversione dell'onere della prova in capo al contribuente<sup>4</sup>), in modo da evitare il prevalere di elementi di natura formale (ad esempio la registrazione all'AIRE) su elementi sostanziali<sup>5</sup>. Resta inteso che, qualora un soggetto emigri in un Paese della *black list* (o non ricompreso nella *white list*) con il quale l'Italia ha stipulato una convenzione contro le doppie imposizioni, la determinazione della residenza fiscale dovrà necessariamente tenere conto delle disposizioni pattizie ivi contenute (*vedi oltre*). In sintesi:

Si considera **fiscalmente residente in Italia** il contribuente che per più di 183 giorni (184 negli anni bisestili), anche non continuativi:

- è iscritto nelle anagrafi della popolazione residente; ovvero,
- mantiene il domicilio in Italia ai sensi del codice civile; ovvero,
- mantiene la residenza in Italia ai sensi del codice civile.

In caso di trasferimento della residenza in un **Paese a fiscalità ordinaria** (non *black list*/presente nella *white list*), spetta all'Amministrazione finanziaria dimostrare l'eventuale natura fittizia del trasferimento.

Il contribuente che trasferisce la residenza fiscale in un Paese appartenente alla c.d. *black list* (o non ricompreso nella c.d. *white list*) dovrà provare l'effettività del trasferimento di residenza.

## L'iscrizione nelle anagrafi della popolazione residente

Il primo dei tre criteri indicati dal Legislatore per la determinazione della residenza fiscale è l'iscrizione nelle anagrafi della popolazione residente in Italia. Tale iscrizione è disciplinata dalla Legge n. 1228/1954.

L'iscrizione all'anagrafe della popolazione residente è un **requisito meramente formale** ed oggettivo ed è ritenuto, almeno in materia fiscale, **dato preclusivo di ogni ulteriore accertamento**<sup>6</sup>. Sul punto, copiosa è la prassi ministeriale e soprattutto la giurisprudenza della Suprema Corte che ne confermano la natura di presunzione assoluta di legge

dalla quale consegue la residenza fiscale in Italia<sup>7</sup>. Di parere concorde con la suddetta giurisprudenza è gran parte della dottrina<sup>8</sup>, che ne riconosce il "valore decidente ed assoluto in quanto idoneo a produrre effetti *erga omnes*"<sup>9</sup>.

Si ritiene opportuno segnalare anche quella parte della dottrina<sup>10</sup> che, invece, ritiene necessario un intervento legislativo volto a trasformare l'iscrizione anagrafica da presunzione assoluta a presunzione relativa, consentendo così al contribuente di dimostrare l'effettiva assenza dei presupposti della residenza. A parere di chi scrive, la scelta del Legislatore non può che trovare giustificazione nell'esigenza di **certezza del prelievo fiscale** e certamente di **semplificazione amministrativa**, che tuttavia non può non tenere conto dell'effettiva situazione del contribuente.

Se l'iscrizione anagrafica è ritenuta condizione sufficiente per considerare un soggetto residente in Italia ai fini fiscali, viceversa, la **cancellazione** dal-

### Note:

3 In Banca dati *BIG Suite*, IPSOA.

4 Si ricorda, infatti, che nei casi di accertamento della residenza fiscale di soggetti emigrati in Paesi non *black list*, spetta all'Amministrazione finanziaria l'onere di provare che il contribuente mantiene la residenza fiscale in Italia.

5 La stessa Amministrazione ha poi chiarito che il contribuente potrà far valere sia in fase processuale che extraprocessuale qualsiasi mezzo di prova di natura documentale o dimostrativa idoneo a dimostrare l'effettivo trasferimento della residenza all'estero, ad eccezione del giuramento e della prova testimoniale, il cui utilizzo non è consentito nel processo tributario ai sensi dell'art. 7, comma 4, del D. Lgs. n. 546/1992.

6 La prevalenza dell'approccio formalistico su quello sostanziale è un approccio fortemente criticato da parte della dottrina, che ne ravvisa profili di incostituzionalità (in violazione dell'art. 53 della Costituzione in tema di capacità contributiva). Sul tema, G. Falsitta, *Manuale di diritto tributario*, Padova, 1999; G. Puoti, *L'imposta sul reddito delle persone fisiche*, Enciclopedia Giuridica 1989.

7 Su tutte si vedano: sentenze n. 4078 del 12 ottobre 1989, n. 8049 del 22 luglio 1995, n. 8554 del 27 settembre 1996 e n. 4518 del 5 maggio 1998. Per completezza occorre segnalare un'isolata decisione di segno opposto, a cura della Commissione tributaria centrale (sent. n. 1649 del 15 aprile 1996) che affermava la natura di presunzione semplice dell'iscrizione anagrafica del contribuente, dando invece valenza preminente alla situazione effettivamente riscontrata in capo alla persona fisica.

8 Su tutti, M. Leo, *Le imposte sui redditi nel testo unico*, Milano, 2007 e G. Marino, *La residenza delle persone fisiche nel diritto tributario italiano e convenzionale*, Dir. Prat. Trib. 1984, pag. 1375.

9 S. Capolupo, *Manuale dell'accertamento delle imposte*, Padova, 2009.

10 Su tutti, A. Gaffuri e G. Melis.

l'anagrafe e la contestuale iscrizione nell'anagrafe dei residenti all'estero (AIRE<sup>11</sup>) non ha valore assoluto e non costituisce elemento determinante per escludere il domicilio o la residenza in Italia. In tal senso si esprimono i giudici della Suprema Corte<sup>12</sup>, l'Amministrazione finanziaria<sup>13</sup> ed in ultimo i giudici tributari<sup>14</sup>; tutti concordi nell'affermare che la semplice cancellazione dall'anagrafe **non può essere sufficiente** a far perdere al contribuente italiano lo status di residente fiscale, che potrà desumersi con ogni mezzo di prova anche in contrasto con le risultanze anagrafiche.

## La residenza in Italia ai sensi del Codice Civile

La nozione di residenza richiamata dall'art. 2 del T.U.I.R. è quella definita dall'art. 43 del Codice Civile, secondo cui "la residenza è nel luogo in cui la persona ha la dimora abituale". Il concetto cardine attorno a cui ruota tale nozione è pertanto quello di «dimora abituale»; su cui, sia la dottrina sia la giurisprudenza, hanno nel tempo fornito diverse interpretazioni, non tanto sul rapporto soggetto-luogo, sul quale non sembrano esserci particolari dubbi, quanto piuttosto sull'ampiezza della nozione di dimora. Su questo aspetto infatti, parte della dottrina è orientata nell'includere anche quei luoghi in cui un soggetto svolge la propria attività commerciale o professionale, andando così oltre il semplice luogo di svolgimento della vita privata ed avvicinandosi al concetto, più ampio di domicilio (di cui si dirà nel paragrafo successivo).

Sul tema, la giurisprudenza<sup>15</sup> ha fornito una chiara definizione, dalla quale emergono due elementi cruciali:

- 1) un **elemento oggettivo**, rappresentato dalla **stabile permanenza in un dato luogo con "abitudine"**<sup>16</sup>. Abitudine che, come chiarito dall'amministrazione e dalla giurisprudenza prevalente<sup>17</sup>,
- 2) un **elemento soggettivo**, che consiste nella **volontà** della persona di dimorare in quello stesso luogo, di stabilire in esso il centro della propria vita. Tale elemento si presume fino a prova contraria ed in tal senso, assumono rilevanza probatoria le abitudini di vita del soggetto.

È dunque evidente che, a differenza dell'elemento oggettivo della stabile permanenza in un dato luogo, la verifica concreta dell'elemento soggettivo della volontà presenta profili di difficoltà ed incertezza notevoli, per cui all'Amministrazione finanziaria è richiesta un'attenta e rigorosa valutazione della situazione globale del contribuente prima di definirne la residenza fiscale.

## Il domicilio in Italia ai sensi del Codice Civile

L'ulteriore criterio individuato dal Legislatore italiano è il domicilio ai sensi dell'art. 43 del Codice Civile secondo cui "il domicilio di una persona è nel luogo in cui essa ha stabilito la sede principale dei suoi affari ed interessi".

La giurisprudenza prevalente<sup>18</sup> sostiene che il domicilio costituisce un rapporto giuridico con il centro dei propri affari e prescinde dalla presenza effettiva in un luogo<sup>19</sup>. Allo stesso modo ha affermato che l'elemento caratterizzante è rappresentato dalla volontà di stabilire e conservare in un dato luogo la sede principale dei propri affari ed interessi<sup>20</sup>.

Il domicilio va dunque desunto alla stregua di tutti gli **elementi di fatto** che, direttamente o indirettamente, dimostrino la presenza in un certo luogo di tale complesso di rapporti ed il carattere principale

### Note:

- 11 L'iscrizione all'AIRE rappresenta un obbligo giuridico se la permanenza all'estero ha durata superiore a 12 mesi. Tale anagrafe è disciplinata dalla Legge 27 ottobre 1988, n. 470 e dal Regolamento di attuazione approvato con D.P.R. 6 settembre 1989, n. 323.
- 12 Su tutte: sentenze n. 4705 del 8 novembre 1989, n. 1812 del 17 luglio 1967, n. 791 del 5 febbraio 1985 e più recentemente la n. 12259 del 19 maggio 2010 e la n. 14434 del 15 giugno 2010.
- 13 Circolare n. 304/E del 2 dicembre 1997. In Banca dati *BIG Suite*, IPSOA.
- 14 Commissione tributaria provinciale di Modena, sent. 8 febbraio 1999, n. 985.
- 15 Corte di Cassazione, sent. 5 febbraio 1985, n. 791.
- 16 Come chiarito dalla Suprema Corte nelle sentenze n. 4525 del 1983 e n. 792 del 1977.
- 17 Su tutte: Cassazione, sent. n. 2561 del 1975 e n. 5292 del 1985. In tal senso, si veda anche la sent. n. 1738/1986. Giova segnalare, inoltre che, la Suprema Corte ha espressamente chiarito che nel caso in cui un soggetto abbia dimorato in luoghi diversi, sia in Italia che all'estero, occorrerà non tanto individuare il luogo in cui ha dimorato prevalentemente, quanto sommare i periodi trascorsi in Italia nel corso del periodo d'imposta e confrontarli con quelli trascorsi fuori dal territorio italiano.
- 18 Su tutte: Cassazione, sent. n. 3322/1960 e n. 2433/1956.
- 19 Si vedano le Sentenze n. 3586 del 1968, n. 435 del 1973, n. 14434 del 2010 ed in prassi, la cit. Circolare n. 304/E/1997.
- 20 Così nella Sentenza n. 884 del 1968, sostanzialmente conforme alle Sentenze n. 1342 del 1963 e n. 3330 del 1957.

che tali rapporti hanno nella vita del contribuente<sup>21</sup>. Come più volte sottolineato in dottrina<sup>22</sup>, si assiste ad una distinzione fra *res iuris* del domicilio, in quanto finzione giuridica (poiché assente è la connessione con l'effettiva presenza fisica dell'individuo in quel luogo) e *res facti*, rappresentata dalla nozione civilistica di residenza, che consiste in una vera e propria situazione di fatto (ravvisabile nell'effettiva e concreta presenza del soggetto in un dato luogo). Alle medesime conclusioni (centralità del requisito soggettivo) giunge anche l'Amministrazione finanziaria<sup>23</sup>.

All'interno della nozione di domicilio, assume un'importanza rilevante il significato e l'ampiezza della locuzione "**affari ed interessi**". Prassi e giurisprudenza concordano nell'interpretare tale locuzione **in senso ampio**, comprendendo non solo i rapporti di natura patrimoniale ed economica, ma anche quelli **morali, sociali e familiari**<sup>24</sup>.

La definizione civilistica di domicilio contiene un ulteriore elemento di criticità rappresentato dal **requisito della principalità**. Questo requisito assume rilievo soprattutto in quei casi in cui si assiste ad un contrasto tra interessi di natura personale ed interessi economico-patrimoniali, posto che gli stessi potrebbero essere localizzati in più di un Paese. Su questo tema si riscontra una sostanziale coincidenza tra l'orientamento della prassi ministeriale e quello della giurisprudenza; entrambe concordano nel ritenere "unica" la sede principale dei propri affari ed interessi e nel riconoscere un ruolo decisivo agli interessi di tipo familiare<sup>25</sup>. La prevalenza degli interessi di natura familiari ha trovato conferma anche da parte della Corte di Giustizia Europea<sup>26</sup>.

A conclusione, è possibile affermare che, in considerazione dell'alto grado di soggettività<sup>27</sup> che caratterizza la valutazione degli affari e degli interessi di una persona fisica, la localizzazione della sede principale degli affari e degli interessi di un soggetto deve necessariamente avvenire sulla scorta di un'attenta e rigorosa valutazione della situazione globale dell'interessato, basata su **criteri oggettivi e soggettivi**.

## La residenza fiscale in ambito internazionale: le "tie-breaker rules"

Nell'affrontare il tema del trasferimento della residenza fiscale all'estero non si può prescindere dal-

l'analizzare le disposizioni del diritto internazionale e più precisamente delle convenzioni contro le doppie imposizioni<sup>28</sup>.

Anche in ambito convenzionale la residenza ha un ruolo centrale: da un lato, infatti, affinché la norma convenzionale possa trovare applicazione è necessario che il contribuente sia residente in (almeno) uno degli Stati contraenti, in secondo luogo, la residenza svolge una funzione "interna" di ripartizione della potestà impositiva tra Stato della fonte del reddito e Stato della residenza del contribuente.

È inoltre cruciale evidenziare che le convenzioni contro le doppie imposizioni non introducono nuove definizioni di residenza fiscale né specificano particolari criteri ai quali le legislazioni domestiche devono fare riferimento<sup>29</sup>, ma si limitano a dirimere i casi di **doppia residenza fiscale**.

La norma di riferimento in tema di residenza è l'art. 4<sup>30</sup>, che al primo paragrafo rimanda espressamente

### Note:

21 In questi termini la sentenza n. 2936 del 1980.

22 G. Melis, A. Magnani, S. La Rocca.

23 Circolare n. 304/E/1997.

24 Su tutti si vedano le sentenze n. 3586 del 1968, n. 435 del 1973, n. 14434 del 2010 e in prassi, la cit. Circolare n. 304/E/1997.

25 A titolo d'esempio, si vedano la Risoluzione n. 17/E del 1999 e la più volte citata Circolare n. 304/E/1997, in cui l'Amministrazione finanziaria ha affermato che la residenza fiscale di un soggetto iscritto all'AIRE e che svolge attività lavorativa all'estero, è localizzata in Italia qualora "la famiglia dell'interessato abbia mantenuto la dimora in Italia durante l'attività lavorativa all'estero, o, comunque, nel caso in cui emergano atti o fatti tali da indurre a ritenere che il soggetto interessato abbia qui mantenuto il centro dei suoi affari ed interessi".

26 Si veda: Causa C-262 del 1999, Caso Louloudakis. Nella medesima direzione la Sentenza della Corte di Giustizia UE in riferimento alla Causa C-156/06 del 2007, in cui si riconosceva la preminenza dei legami personali su quelli professionali.

27 In tal senso, si segnala un recente intervento dei giudici tributari (Commissione Tributaria Regionale del Lazio, decisione n. 48 del 2008) che, in controtendenza con la costante e concorde prassi ministeriale e giurisprudenza precedente, hanno ritenuto non preminente la presenza in Italia degli affetti del contribuente (i figli) risultando invece prevalente la presenza di un legame sentimentale con un soggetto residente all'estero.

28 Le disposizioni sulla residenza contenute nelle Convenzioni stipulate dall'Italia aderiscono sostanzialmente al modello OCSE; esistono però alcune variazioni, in pochi casi si tratta di variazioni consistenti nella formulazione della norma, mentre nella maggior parte delle modifiche si tratta di difformità di specifiche parti della disposizione (ad esempio variazioni in talune *tie-breaker rules*).

29 In tal senso, si veda il paragrafo 2 del Commentario all'art. 4 del Modello OCSE.

30 L'art. 4 di quasi tutte le convenzioni ratificate dall'Italia è conforme al Modello OCSE.

alla **norma domestica**<sup>31</sup>. Da tale rimando possono sorgere situazioni in cui un soggetto sia considerato residente in entrambi gli Stati e dunque, potenzialmente assoggettato a doppia tassazione. In questi casi assume rilievo il secondo paragrafo dell'art. 4, che introduce le c.d. *tie-breaker rules*, cioè dei test in successione progressiva che consentono di stabilire in quale Stato il contribuente debba considerarsi residente<sup>32</sup>. La norma indica i seguenti criteri:

- abitazione permanente;
- centro degli interessi vitali,
- soggiorno abituale,
- nazionalità,
- accordo tra le autorità competenti dei due Paesi contraenti.

È importante evidenziare che tali criteri dovranno essere applicati secondo l'ordine in cui sono elencati, che rappresenta quindi un vero e proprio **ordine gerarchico**. In sostanza, l'interprete dovrà terminare la propria ricerca della residenza non appena uno dei test ottiene un risultato positivo.

Il primo dei criteri elencati dalla norma convenzionale è il possesso di un'**abitazione permanente** che, come chiarito dal Commentario al par. n. 13, rappresenta il luogo in cui il soggetto ha sistemato ed utilizzato l'abitazione per proprio uso permanente, intendendo con ciò la disponibilità continuativa e non occasionale dell'abitazione. La previsione in esame sembrerebbe riconducibile al concetto di "residenza" ex art. 43 del Codice Civile, tuttavia, nella nozione convenzionale sembra assente l'elemento soggettivo della volontà di stabilire in un dato luogo la propria dimora. Basti pensare che la dimora abituale (nozione domestica) non può essere localizzata in più luoghi contemporaneamente, mentre un soggetto può avere contemporaneamente più dimore permanenti<sup>33</sup>.

Il secondo criterio, il **centro degli interessi vitali**, corrisponde al luogo in cui le relazioni personali ed economiche dell'individuo sono più strette, concetto molto vicino alla nozione domestica di domicilio<sup>34</sup>. Frequentemente si assiste a casi in cui il soggetto ha stabilito la sede delle proprie relazioni familiari in un luogo e quella degli interessi economici e patrimoniali in un altro. A parere di chi scrive, queste situazioni andrebbero risolte attraverso

un'attenta e rigorosa analisi volta a determinare la prevalenza degli uni rispetto agli altri, analisi che deve basarsi su una visione globale della situazione del contribuente; tuttavia, come già segnalato in precedenza, la lettura data dall'Amministrazione finanziaria e confermata dalla giurisprudenza è quella di attribuire una certa **prevalenza alle relazioni di tipo familiare**<sup>35</sup>.

In quelle situazioni in cui non è possibile determinare lo Stato in cui il soggetto ha il centro dei suoi interessi vitali si dovrà ritenere non risolta la doppia residenza e quindi procedere ai test successivi. Il successivo criterio di risoluzione del conflitto è il **luogo in cui il contribuente "soggiorna abitualmente"**.

Dalla lettura della disposizione, emerge immediatamente che il requisito rilevante è l'abitudine e non la prevalenza, per cui, sarà necessario compiere un confronto tra il periodo di soggiorno nei due Paesi per poi determinare in quale dei due la persona soggiorna abitualmente. Il Commentario (par. 19) risulta vago nell'individuazione dell'intervallo di tempo in riferimento al quale deve essere valutato il soggiorno abituale, limitandosi a richiedere "*a sufficient length of time*", cioè una durata sufficientemente ampia da

#### Note:

31 Prevedendo che "ai fini della convenzione, l'espressione 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". Aggiunge poi che "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", si richiede cioè che il soggetto non sia assoggettato ad imposta in tale Paese sui soli redditi ivi prodotti. In tal senso il paragrafo 8.2 del Commentario al Modello OCSE precisa tuttavia che una persona è considerata "soggetta ad imposizione" nello Stato anche se, di fatto, lo Stato lo esenta, a certe condizioni, da imposta.

32 Secondo il paragrafo 11 del Commentario, i criteri individuati dalla norma convenzionale intendono portare ad emersione il più forte legame (*attachment*) del contribuente ad uno dei due Stati, di modo che appaia "naturale" la devoluzione della potestà fiscale come Stato di residenza proprio allo Stato individuato sulla base di tali criteri.

33 E infatti, il secondo criterio previsto dalle convenzioni parte dal presupposto che un soggetto abbia una dimora permanente in entrambi gli Stati contraenti.

34 Sul punto si veda: Cassazione, sent. n. 13803/2001.

35 Si veda la già citata Risoluzione n. 8/1329 del 1988, la n. 17/E del 1999, oltre alle Sentenze n. 13803 del 2001 e n. 9856 del 2008.

# Accertamento

consentire di individuare gli intervalli di tempo nei quali si verificano i soggiorni negli Stati considerati.

Il quarto criterio individuato dall'art. 4 della Convenzione è quello della **cittadinanza del soggetto**<sup>36</sup>. Infine, se nessuna delle suestiposte *tie-breaker rules* ha avuto un esito positivo, sarà necessario un *mutual agreement* tra gli Stati contraenti la determinazione della residenza del contribuente.

A conclusione di questa breve disamina è di fondamentale importanza chiarire che l'attribuzione della residenza ad un solo Paese in virtù delle disposizioni convenzionali ha effetto esclusivamente con riguardo alle norme speciali contenute nella Convenzione<sup>37</sup>.

## In pratica

Il contribuente residente per normativa convenzionale nello Stato B non decade dallo *status* di residente fiscale nello Stato A per normativa domestica, ma sarà soggetto alle specifiche disposizioni normative dell'accordo internazionale come ad esempio la non imponibilità nello Stato B di quei redditi sui quali spetta la tassazione esclusiva al Paese di residenza convenzionale (Stato B) in luogo del Paese della fonte del reddito (Stato A)<sup>38</sup>.

## Modello di Convenzione OCSE - Art. 4

### Regola generale (primo comma)

L'espressione 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

### Doppia residenza (secondo comma)

#### Tie-breaker rules:

abitazione permanente



centro degli interessi vitali



luogo di soggiorno abituale



Stato contraente del quale ha la nazionalità



comune accordo fra gli Stati

## Il trasferimento della residenza all'estero nel corso del periodo d'imposta

Accanto ai fenomeni "patologici" di trasferimento fittizio della residenza fiscale, numerosi sono i casi di soggetti che trasferiscono oltre confine i propri in-

teressi economici e personali, per **motivi diversi dal risparmio fiscale**. Il caso più diffuso è rappresentato dai **lavoratori in mobilità internazionale che svolgono la propria attività lavorativa in uno o più Paesi**. È, infatti, frequente che il lavoratore, per motivi di business o per motivi di altra natura, trasferisca la propria residenza fiscale non già all'inizio del periodo d'imposta ma nel corso dello stesso.

L'ordinamento italiano dispone che i requisiti per la determinazione della residenza fiscale di una persona fisica debbano essere valutati riguardo all'**intero periodo d'imposta** e che dunque lo *status* di residente o di non residente ha effetto con riguardo all'**intero anno solare**; non esiste, infatti, alcuna previsione che disciplini espressamente l'acquisto o la perdita della residenza in corso d'anno.

In ambito internazionale il Commentario al Modello OCSE nella parte riguardante la residenza fiscale<sup>39</sup> fornisce una precisazione molto significativa su questa tematica prevedendo che le *tie-breaker rules* possano essere applicate anche alle **frazioni di periodo d'imposta** in cui si verifica la doppia residenza. In pratica, sarebbe consentito stabilire la residenza fiscale di un individuo in uno Stato fintanto che dall'applicazione delle *tie-breaker rules* l'individuo risulti residente ai fini convenzionali in questo Stato (nell'esempio fatto dal Commentario: dal 1° gennaio al 31 marzo). Allo stesso modo, sempre nel corso del medesimo anno, è consentito stabilire la residenza fiscale nell'altro Stato contraente, laddove dall'applicazione delle *tie-breaker rules* quest'ultimo risulti il Paese di residenza del soggetto (nell'esempio del Commentario: dal 1° aprile al 31 dicembre).

## Note:

36 Come definita dalla normativa domestica.

37 Si ritiene utile rilevare che nei casi in cui non sia in vigore alcuna Convenzione tra due Paesi, il soggetto che sulla base delle normative interne di ciascun Paese ha in entrambi il centro degli interessi vitali, sarà ritenuto residente nello Stato in cui sono rinvenibili i legami personali. A queste conclusioni è giunta la Corte di Giustizia Europea nella Sentenza relativa alla causa C-262-99 del 12 luglio 2011.

38 Sul punto: G. Melis, *Riflessioni intorno alla presunzione di residenza fiscale di cui all'art. 10 della L. 23 dicembre 1988, n. 448 e L. Montecamozzo, Il concetto di residenza nel modello OCSE contro le doppie imposizioni*.

39 Si veda il punto 10 del paragrafo 2 del Commentario all'art. 4 del Modello OCSE.

Dal punto di vista domestico, **le autorità fiscali italiane non ritengono applicabile i principi enunciati dal Commentario** in quanto la disposizione dell'art. 2, comma 2, del T.U.I.R. collega l'attribuzione della residenza ad una valutazione della situazione del contribuente riferibile all'intero anno d'imposta e dunque anche dal momento del trasferimento all'estero fino alla chiusura dell'anno solare.

Sul punto si riscontrano **pareri difformi**, parte della dottrina internazionalistica<sup>40</sup> ritiene che i Commentari possano essere visti come "uno strumento ... disposto in occasione della conclusione del trattato", pur tuttavia, com'è stato fatto notare da altra parte della dottrina<sup>41</sup> non ci si può esimere dal rilevare come i Commentari, a dispetto del fatto che siano stati accettati dai Paesi membri, non siano in realtà formalmente disposti in occasione della conclusione di un particolare Trattato bilaterale.

Infine, parte della dottrina<sup>42</sup>, nel prendere una differente posizione sull'argomento, richiama le raccomandazioni adottate dal Consiglio dell'OCSE in sede di approvazione del Modello di Convenzione. Queste raccomandazioni esortano i Governi dei Paesi membri, quando concludono nuove Convenzioni bilaterali o sottopongono a revisione quelle esistenti, a "conformarsi al Modello di Convenzione ... come interpretato dai Commentari per di più, avendo riguardo alle ... riserve ed alle osservazioni ...".

## Conclusioni

A parere di chi scrive appare singolare che l'Amministrazione finanziaria italiana si discosti dalle disposizioni del Commentario nell'interpretazione dei trattati<sup>43</sup>, tanto più che il Governo italiano non ha posto alcuna riserva all'applicazione dell'art. 4 ed al relativo Commentario, con la conseguenza che nella conclusione della Convenzioni contro la doppia imposizione aderenti all'OCSE appare logico presumere che il Commentario sia stato considerato come parte integrante del contesto legale, cui le parti fanno riferimento al momento della negoziazione<sup>44</sup>, ancor di più laddove le parti contraenti siano entrambe appartenenti all'OCSE.

Si ritiene dunque che una siffatta lettura consenta di superare quell'orientamento che sosteneva l'impos-

sibilità dell'applicazione dei principi di "frazionamento" in via analogico-interpretativa (come affermato dall'Agenzia nella citata Ris. n. 471 del 2008) in quanto principi già "fatti propri" dall'ordinamento in relazione ad altri accordi internazionali. Il crescente aumento del fenomeno di mobilità internazionale delle persone fisiche richiede quindi interventi del Legislatore mirati alla prevenzione o almeno finalizzati a mitigare i fenomeni di doppia residenza e di doppia imposizione.

(segue)

## Procedure

Per approfondimenti, si rimanda a: N. Pino, «Trasferimento della residenza all'estero: iscrizione all'AIRE», in questa *Rivista*, a pag. 62.

### Note:

40 Si veda K. Van Raad *Interpretation of Tax Conventions: Interpretatie van belastingverdragen*.

41 Si veda J. Avery Jones, *The interpretation of tax treaties with particular reference to article 3[2] of the OECD Model*.

42 Si veda K. Vogel, *On Double Taxation Conventions*, op. cit.

43 Si pensi alla rilevanza che il Commentario assume nei Paesi, come l'Italia, che non dispongono di una procedura per ottenere dall'Amministrazione finanziaria un "interpello preventivo" in materia fiscale posto che in questa ipotesi il Commentario potrebbe costituire l'unico strumento di interpretazione disponibile.

44 S. Giorgi, *La residenza fiscale di una persona fisica in caso di trasferimento all'estero*.

## IL CASO affrontato dall'Agenzia delle Entrate nella ris. n. 471/E del 3 dicembre 2008

Un cittadino svedese, dopo aver stabilito il centro degli interessi economici e familiari in Italia, si trasferisce nuovamente in Svezia nel corso della seconda parte dell'anno.

Secondo l'Agenzia gli eventuali problemi di doppia residenza possono essere risolti esclusivamente applicando le disposizioni convenzionali ed interne che disciplinano il credito d'imposta (più precisamente: art. 23 della Convenzione tra Italia e Svezia e art. 165 del T.U.I.R.), ed inoltre "in ogni caso, contrariamente a quanto ipotizzato dall'istante, alla fattispecie in esame non è applicabile il paragrafo 10 del Commentario OCSE all'articolo 4, paragrafo 2, del Modello di Convenzione".

L'Agenzia precisa, inoltre, che le soluzioni alle ipotesi di doppia residenza attraverso il "frazionamento del periodo d'imposta" sono ben note al Legislatore che le ha contemplate in alcune convenzioni<sup>45</sup> e quindi, poiché nella Convenzione tra Italia e Svezia manca qualsiasi riferimento alla frazionabilità del periodo d'imposta, **non è consentito estenderne l'applicazione a Convenzioni diverse** da quelle in cui tali principi sono stati espressamente richiamati (essendo tali principi già "recepiti" dall'ordinamento italiano).

Il passaggio successivo è ancora più controverso in quanto l'Agenzia afferma che "quand'anche la Convenzione Italia - Svezia avesse previsto il frazionamento del periodo d'imposta, questa regola non avrebbe potuto essere applicata nel senso prospettato dal contribuente". Queste conclusioni sono argomentate richiamando il fatto che tale regola è intesa come **ulteriore ipotesi di tie-breaker rule** e dunque non incide sulla definizione convenzionale di soggetto residente, né può integrare la definizione domestica cui il paragrafo 1 dell'art. 4 fa espresso rinvio.

01/01	RESIDENZA ITALIA	31/12
13/07	RESIDENZA SVEZIA	31/12
Tale situazione dà luogo per il periodo di sovrapposizione all'applicazione 15.1		

Il contribuente dovrebbe essere considerato fiscalmente residente:

- in Italia per il periodo 01/01 - 12/07
- in Svezia per il periodo 13/7 - 31/12

A parere di chi scrive, le conclusioni cui giunge l'Amministrazione finanziaria non sono pienamente condivisibili per due ordini di motivi: da un lato, il riferimento al paragrafo 2 dell'art. 4, dall'altro la valenza del Commentario e la sua forza vincolante.

In relazione al primo punto, autorevole dottrina<sup>46</sup> ha affermato che le regole del frazionamento previste dal Commentario dovrebbero ricadere sotto il dominio del paragrafo 1 dell'art. 4, in quanto il paragrafo 2 integra i criteri domestici di residenza, mentre il 1° paragrafo è quello deputato a definire la nozione di residenza fiscale (seppur di rimando alla normativa nazionale). In particolare, secondo la dottrina prevalente il frazionamento dovrebbe essere considerato una "mera modalità di **misurazione temporale della residenza ai fini domestici**" e dunque ricadere sotto la definizione del 1° paragrafo, senza la necessità di una specifica previsione nel testo dell'articolo.

Quanto alla valenza del Commentario, nonostante l'orientamento della giurisprudenza<sup>47</sup> sostenga "il valore non normativo" e "non vincolante" dello stesso, si ritiene che esso, oltre a rappresentare un valido ausilio per l'applicazione della normativa internazionale<sup>48</sup> e per l'interpretazione della Convenzioni (almeno per quelle aderenti al Modello OCSE), debba essere considerato quale **parte integrante delle convenzioni** in quanto parte del "contesto" di cui all'art. 31<sup>49</sup> della Convenzione di Vienna sull'interpretazione dei trattati<sup>50</sup>.

### Note:

45 Art. 4, paragrafo 4, Convenzione con la Svizzera ratificata con Legge n. 943/1978 e punto 3 del Protocollo alla Convenzione tra Italia e Germania, ratificata con Legge n. 459/1992.

46 K. Vogel e J.F. Avery Jones *op. cit.*, S. Giorgi, Delli Falconi e Marianetti.

47 Si veda: Cassazione, sent. 15 febbraio 2008, n. 3889 e 17 ottobre 2008, n. 25374.

48 Come ribadito in dottrina: Delli Falconi e Marianetti.

49 Si noti che nel superare le costrizioni contenute nell'art. 31, l'art. 32 consente il ricorso a "mezzi complementari" di interpretazione ma soltanto al ricorrere di certe delimitate circostanze. Le situazioni prese in considerazione da quest'ultima norma sono quelle nelle quali l'applicazione dell'art. 31 dia luogo ad una interpretazione il cui significato risulti "ambiguo od oscuro" ovvero conduca ad "un risultato chiaramente assurdo od illogico". L'art. 32, inoltre, consente il ricorso ai mezzi supplementari per "confermare" il significato risultante dall'applicazione dell'art. 31.

50 Così in dottrina: M. Cerrato in *La rilevanza del Commentario OCSE ai fini interpretativi: analisi critica dei più recenti indirizzi giurisprudenziali*; S. Guglielmi e F. Navarrini in *Il ruolo dei Commentari OCSE nell'interpretazione delle Convenzioni contro le doppie imposizioni*; K. Vogel in *The Influence of the OECD Commentaries*; M. J. Ellis in *The Role of the Commentaries on the OECD Model in the Tax Treaty Interpretation Process on Treaty Interpretation*.