

Capitolo X

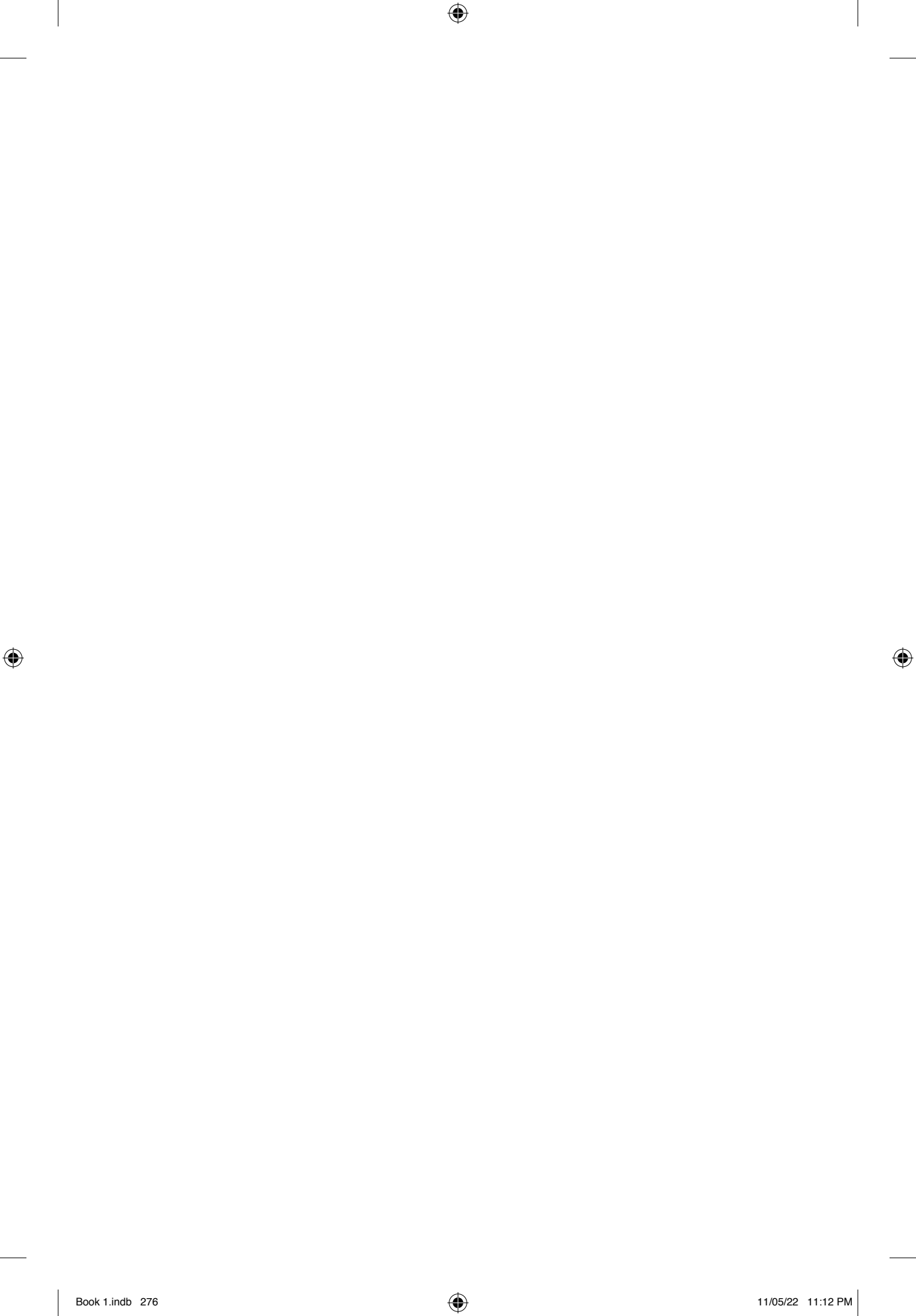
PRINCIPI GENERALI DI TASSAZIONE: LA RESIDENZA DELLE PERSONE FISICHE, I REDDITI ESTERI DEI RESIDENTI ED I REDDITI ITALIANI DEI NON RESIDENTI

di Valerio Piacentini¹ e Chiara Bernacchi²⁻³

¹ Dottore Commercialista in Milano, Revisore Legale, autore di numerosi articoli in materia di fiscalità internazionale.

² Dottore Commercialista in Milano, Revisore Legale.

³ Gli Autori ringraziano Marco Montanarini, Avvocato in Bologna e Natalia Del Credere, Avvocato in Mosca per avere curato il paragrafo 10.8. *l'Appendice: Permesso di soggiorno, residenza e domicilio – aspetti giuridici e fiscali della permanenza del cittadino straniero in Italia – analisi di un caso.*



Sommario: **10.1.** Premessa **10.2.** La nozione di residenza nel diritto interno e convenzionale **10.2.1.** La definizione di residenza nel Modello di convenzione OCSE **10.2.2.** La definizione di residenza nel diritto interno **10.3.** Il problema della doppia residenza fiscale per le persone fisiche **10.3.1.** Le “tie breaker rules” **10.3.2.** Il problema della doppia residenza fiscale durante il COVID-19 **10.4.** Il domicilio fiscale **10.4.1.** Il domicilio fiscale delle persone fisiche residenti e non residenti **10.4.2.** Il domicilio fiscale stabilito dall'amministrazione **10.5.** Trasferimenti di residenza dall'Italia all'estero **10.5.1.** Il trasferimento di residenza all'estero in Paesi a fiscalità privilegiata (comma 2-bis dell'art. 2 del TUIR) **10.6.** La tassazione dei residenti per i redditi prodotti all'estero **10.7.** La tassazione dei non residenti per i redditi prodotti in Italia **10.7.1.** I redditi prodotti in Italia **10.7.2.** La determinazione dell'imposta dovuta dai non residenti **10.7.3.** I non residenti Schumacker **10.7.4.** Addizionali IRPEF per le persone fisiche non residenti **10.8.** Appendice: permesso di soggiorno, residenza e domicilio – Aspetti giuridici e fiscali relativi alla permanenza del cittadino straniero in Italia – Analisi di un caso

10.1. PREMESSA

In un mondo in cui la facilità di viaggiare e le nuove tecnologie permettono di sviluppare e gestire in modo sempre più naturale relazioni personali e di affari a livello internazionale, anche le problematiche fiscali che ne conseguono hanno e avranno sempre più frequentemente connotazioni sovranazionali. L'imposizione dei redditi transnazionali solleva il problema dell'individuazione dello Stato legittimato al prelievo fiscale relativo a tali entrate.

Il fenomeno, infatti, ripropone la *querelle* tra lo Stato di residenza del percettore della rendita e il paese da cui promana il reddito: spesso accade, infatti, che entrambi gli Stati, in forza di norme interne, rivendichino il diritto ad esigere l'obbligazione tributaria. Ovvio conseguenza di questa pretesa è l'assoggettamento dei redditi di portata ultraterritoriale ad un doppio gravame che si traduce in pregiudizio a carico del contribuente. L'inconveniente è superato con l'applicazione delle intese contro le doppie imposizioni stipulate fra i vari Stati, conformate al Modello di convenzione elaborato dall'OCSE.

A tal fine risulta di fondamentale importanza la definizione del concetto di residenza.

Nel paragrafo 11.2.1 viene analizzato il concetto di residenza nel Modello OCSE e nel paragrafo 11.2.2 tale analisi viene condotta con riferimento alla normativa civilistica e tributaria nazionale.

Nel successivo paragrafo 11.3 vengono analizzate le norme volte a risolvere i casi di doppia residenza fiscale per le persone fisiche. Seguono i paragrafi 11.4 sul concetto di Domicilio Fiscale e 11.5 sul trasferimento della residenza in Paesi a fiscalità privilegiata.

Il Capitolo si chiude con i paragrafi 11.6 e 11.7 rispettivamente sulla tassazione dei residenti per i redditi prodotti all'estero e sulla tassazione dei non residenti per i redditi prodotti in Italia.

Gli effetti del Trasferimento di residenza all'estero e dall'estero in Italia di soggetti persone fisiche imprenditori saranno invece trattati nel Capitolo XIII.

10.2. LA NOZIONE DI RESIDENZA NEL DIRITTO INTERNO E CONVENZIONALE

10.2.1. La definizione di residenza nel Modello di convenzione OCSE

L'art. 1 del Modello di convenzione proposto dall'OCSE stabilisce che il Modello stesso si applica *“alle persone che sono residenti di uno o di entrambi gli Stati contraenti”*⁴.

La definizione del concetto di residenza risulta fondamentale per delimitare l'ambito di applicazione del Modello.

Il Modello, tuttavia, non fornisce nessun contributo riguardo alla specificazione del concetto in esame: l'art. 4, infatti, che affronta il tema, si limita ad operare un rinvio alla normativa interna di ciascuno Stato contraente, con l'ovvia conseguenza che non si dispone di una definizione “sovrnazionale” di immediata ed intuitiva applicazione.

Secondo la norma convenzionale, infatti, *“ai fini della presente convenzione, l'espressione ‘residente di uno Stato contraente’ designa ogni persona che, in virtù della legislazione di detto Stato è assoggettata ad imposta nello stesso Stato a motivo del suo domicilio, della sua residenza, della sede della sua direzione o di altro criterio di natura analoga”*⁵. Il contenuto della norma pattizia è illustrato nel paragrafo 8 del commentario all'art. 4 del Modello di convenzione; in tale sede viene precisato che *“il paragrafo 1 fornisce una definizione dell'espressione ‘residente di uno Stato Contraente’. La definizione si riferisce al concetto di residenza adottato nella legislazione domestica”*⁶. Il rinvio alle norme interne degli Stati rimarca l'**operatività eventuale**⁷ dell'art. 4 del Modello, che trova applicazione solo nell'ipotesi in cui sorga il conflitto **residenza/fonte** e il contribuente subisca una doppia pressione fiscale. Il concetto di residenza, dunque, è desunto dalle norme del diritto interno di ogni Stato contraente, in presenza di criteri di collegamento con il territorio che legittimano il c.d. *right to tax*, la **potestà impositiva** sulla globalità dei redditi percepiti dal contribuente. Il paragrafo 8.2 del commentario all'art. 4 interpreta l'espressione assoggettamento ad imposta in senso generale ed astratto⁸: l'elemento su cui si fonda, infatti, la potestà impositiva di uno Stato non è il pagamento effettivo dell'imposta a cui il contribuente è assogget-

⁴ L'art. 1 del Modello di convenzione OCSE recita come segue: *“This Convention shall apply to persons who are residents of one or both of the Contracting States”*.

⁵ Il testo originale del comma 1 dell'art. 4 del Modello di convenzione OCSE è così articolato: *“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, and also includes that State and any political subdivision or local authority thereof”*.

⁶ L'espressione riportata costituisce la traduzione letterale del paragrafo 8: *“Paragraph 1 provides a definition of the expression ‘resident of a Contracting State’ for the purposes of the Convention. The definition refers to the concept of residence adopted in the domestic laws”*.

⁷ Sul punto si veda anche G. Melis, “La nozione di residenza fiscale delle persone fisiche nell'ordinamento tributario italiano”, in *Rass. trib.*, n. 6/1995, pag. 1034.

⁸ Il concetto è specificato da G. Marino, “La residenza nel diritto tributario”, pag. 197: *“Circa la disposizione di cui al comma 1, che rimanda alla legislazione interna degli Stati contraenti, nell'interpretare l'espressione «assoggettamento ad imposta» (della persona della cui residenza si discute) in uno dei due Stati a motivo dei criteri di collegamento che sono elencati, si ritiene sufficiente riscontrare tale assoggettamento sotto il profilo generale ed astratto, a nulla rilevando un effettivo pagamento del tributo”*.

tato per il principio della residenza, ma la semplice soggezione alla stessa. *“In molti Stati, recita il commentario, una persona è considerata soggetta a tassazione globale anche se lo Stato contraente esenta di fatto dall’imposta”*. Questa interpretazione ha trovato seguito in alcune pronunce della Cassazione⁹ che ribadiscono la rilevanza della assoggettabilità all’obbligo del pagamento delle imposte rispetto al pagamento effettivo.

10.2.2. La definizione di residenza nel diritto interno

10.2.2.1. Persone fisiche: il concetto di residenza ai fini fiscali. L’art. 2 del TUIR e l’art. 43 del Codice civile

Nell’ordinamento tributario italiano, il concetto di residenza fiscale delle persone fisiche è specificato nell’art. 2 del Testo Unico delle Imposte sul Reddito (TUIR), che recita: *“Soggetti passivi dell’imposta sono le persone fisiche, residenti e non residenti nel territorio dello Stato. Ai fini delle imposte sul reddito si considerano 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”*¹⁰.

L’attuale formulazione dell’articolo, rimasto invariato all’indomani della riforma del sistema tributario italiano¹¹, individua tre criteri per la determinazione della residenza fiscale dei contribuenti persone fisiche:

- iscrizione nell’anagrafe dei residenti;
- domicilio;
- residenza.

Il primo è un requisito meramente “formale”, mentre il domicilio e la residenza sono elementi di “natura sostanziale”¹².

In presenza di iscrizione all’anagrafe, è preclusa ogni ulteriore indagine finalizzata all’accertamento della residenza dell’individuo: tale condizione, infatti, è un dato oggettivo, che dà luogo ad una presunzione assoluta e incontrovertibile. Questa in-

⁹ Si leggano, a riguardo, le massime estraibili dalle sentenze della Cass., Sez. I, 10 novembre 1999, n. 12458 e Cass., Sez. trib., 26 ottobre 2000, n. 1231.

¹⁰ L’articolo prosegue stabilendo che *“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 Ministero delle Finanze da pubblicare nella Gazzetta Ufficiale”*. Sul punto si veda il paragrafo 11.5.

Per i residenti nel Comune di Campione d’Italia, si vedano l’art. 188-bis del TUIR e il recente Interpello n. 4/2019.

Per una recente applicazione al regime speciale per i lavoratori rimpatriati (art. 16, comma 2, D.Lgs. 14 settembre 2015, n. 147) si vedano l’interpello n. 136/2018 e la risoluzione 6 luglio 2018, n. 51/E.

¹¹ Il primo passo verso la riforma del sistema fiscale italiano è stato compiuto con il D.Lgs. n. 344/2003, che ha dato attuazione all’art. 4 della Legge delega 7 aprile 2003, n. 80. Il D.Lgs. n. 344/2003 ha riformato l’imposta sul reddito delle società, con riferimento al modello di imposta europeo prevalente, nell’ottica di modernizzazione della fiscalità di imprese e capitali e di riduzione della pressione fiscale.

¹² Così in C. Montuori, “Presunzione di residenza e inversione dell’onere della prova”, in *il fisco*, n. 16/2001, pag. 5853; M. Gazzo, “La residenza delle persone fisiche e giuridiche nel diritto tributario interno e convenzionale”, in *Corr. Trib.*, n. 25/2002, pag. 2289; A. Magnani, “Considerazioni in tema di residenza fiscale delle persone fisiche”, in *il fisco*, n. 30/2003, pag. 12417.

interpretazione della norma trova conforto sia nella dottrina che nella giurisprudenza prevalente. La C.M. n. 304/1997, in materia di accertamento dei requisiti per la qualificazione dei soggetti fiscalmente residenti in Italia, infatti, dopo aver precisato il carattere alternativo¹³ dei tre criteri dettati dalla disposizione fiscale, afferma la prevalenza dell'iscrizione anagrafica rispetto al domicilio e la residenza: *“essendo venuto meno il requisito dell'iscrizione nelle anagrafi, recita il documento di prassi, assume fondamentale importanza, ai fini della qualificazione fiscale di soggetto residente in Italia, la verifica della sussistenza di almeno uno dei restanti requisiti”*. Concorde con tale impostazione la giurisprudenza prevalente, che ha ribadito la superiorità del criterio formale sul dato sostanziale nella fattispecie in cui la residenza venga collegata al presupposto anagrafico¹⁴.

In conseguenza di siffatta impostazione, il soggetto che trasferisce la propria dimora abituale all'estero ma non provvede alla cancellazione dall'anagrafe dei residenti viene considerato per presunzione assoluta residente in Italia¹⁵, per contro, il soggetto che, pur avendo provveduto alla cancellazione dalla suddetta anagrafe e alla successiva iscrizione nell'Anagrafe dei residenti all'estero, mantiene in Italia la propria dimora abituale o il proprio centro degli affari e degli interessi, continua ad essere considerato residente in Italia¹⁶.

10.2.2.2. continua: l'iscrizione nelle anagrafi della popolazione residente

L'iscrizione nelle anagrafi della popolazione residente è disciplinata dalla Legge 24

¹³ La C.M. n. 304/1997 afferma: *“Dal dettato testuale della norma emerge chiaramente che i predetti requisiti sono tra loro alternativi e non concorrenti: sarà pertanto sufficiente il verificarsi di uno solo di essi affinché un soggetto sia considerato fiscalmente residente in Italia”*.

¹⁴ La massima estrapolata dalla sentenza della Cass. 6 febbraio 1998, n. 1215 asserisce: *“In linea di principio deve ritenersi, quindi, in materia fiscale, tale dato (l'iscrizione nelle anagrafi della popolazione residente, N.d.R.) 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, superabili, come tali, dalla prova contraria. In altri termini, in materia fiscale, a differenza di quanto avviene a fini civilistici, la forma è destinata a prevalere sulla sostanza nell'ipotesi in cui la residenza venga collegata al presupposto anagrafico”*.

¹⁵ Principio confermato anche dalla recente giurisprudenza prevalente, si vedano tra le tante la Cass. nn. 16634/2018, 21970/2015, 677/2015 e 9319/2006; Comm. trib. reg. Milano n. 2860/65/15.

¹⁶ L'interpretazione data è ampiamente confortata da prassi e giurisprudenza: la circolare n. 304/1997, infatti al riguardo precisa che *“la cancellazione dall'anagrafe della popolazione residente e l'iscrizione nell'anagrafe degli italiani residenti all'estero (AIRE) non costituisce elemento determinante per escludere il domicilio o la residenza nello Stato, ben potendo questi ultimi essere desunti con ogni mezzo di prova anche in contrasto con le risultanze dei registri anagrafici (Cass. 17 luglio 1967, n. 1812; Cass. 20 settembre 1979, n. 4829; Cass. 24 marzo 1983, n. 2070; Cass. 5 febbraio 1985, n. 791). Da ciò discende che l'aver stabilito il domicilio civilistico in Italia ovvero l'aver fissato la propria residenza nel territorio dello Stato sono condizioni sufficienti per l'integrazione della fattispecie di residenza fiscale, indipendentemente dall'iscrizione nell'anagrafe della popolazione residente”*. La posizione è ribadita in giurisprudenza nella sentenza della Cass. 8 novembre 1989, n. 4705 e la pronuncia della Commissione tributaria di Modena, Sez. III, 18 maggio 1998 – 9 febbraio 1999, n. 985, citate in M. Piazza, *Guida alla fiscalità internazionale, Il Sole-24 Ore*, 2001. In senso contrario si pronuncia la Commissione tributaria centrale con la decisione 15 aprile 1996, n. 1649, nella quale si afferma che *“pur sussistendo il requisito dell'iscrizione del soggetto all'anagrafe della popolazione residente, lo stesso non è assoggettabile all'imposta a cagione del sua reale situazione di non residente”*. La suddetta pronuncia, tuttavia, resta una voce isolata.

dicembre 1954, n. 1228 e dal connesso Regolamento di attuazione, il D.P.R. 30 maggio 1989, n. 223.

Il Regolamento individua due presupposti per l'iscrizione all'anagrafe¹⁷:

- a) l'aver stabilito nel comune il proprio **domicilio**, qualora non si abbia fissa dimora¹⁸, oppure
- b) l'aver **dimora stabile** in una località¹⁹.

L'iscrizione viene effettuata al momento della nascita, nel comune in cui sono residenti i genitori, oppure nel comune in cui è iscritta la madre, qualora i genitori abbiano residenze differenti; se accade che i genitori siano ignoti, il Comune di residenza del neonato coincide con quello della persona a cui lo stesso è stato affidato. L'annotazione nel **registro dei residenti**, inoltre, può avvenire giudizialmente, oppure per trasferimento da altro comune. In caso di trasferimento all'estero, la cancellazione dal registro dei residenti è seguita dall'annotazione nell'anagrafe degli italiani residenti all'estero (c.d. AIRE). Come precedentemente osservato, ai fini dell'assoggettamento alle imposte italiane, l'iscrizione nell'AIRE non costituisce presunzione assoluta dell'effettivo trasferimento all'estero: qualora, infatti, la famiglia del soggetto trasferito sia rimasta in Italia o qualora lo stesso abbia mantenuto in Italia il centro dei suoi affari e dei suoi interessi, continua a considerarsi residente fiscalmente in Italia²⁰. Analogamente, il trasferimento temporaneo in altri comuni o all'estero, per

¹⁷ L'anagrafe è il registro in cui sono riportate le generalità degli individui e dei gruppi (famiglie e convivenze) che in un dato momento vivono in un comune italiano.

¹⁸ L'art. 1, comma 1, del Regolamento anagrafico della popolazione residente stabilisce che "L'anagrafe della popolazione residente è la raccolta sistematica delle posizioni relative alle singole persone, alle famiglie e alle convivenze che hanno fissato nel comune la residenza, nonché delle posizioni relative alle persone senza fissa dimora che hanno stabilito nel comune il proprio domicilio".

¹⁹ La definizione di residente è fornita dal comma 1 dell'art. 3 del Regolamento anagrafico: "Per persone residenti nel comune s'intendono quelle aventi la propria dimora abituale nel comune".

²⁰ In questi termini si esprime la risoluzione 14 ottobre 1988, n. 8/1329, che anticipa la circolare n. 304/1997 e codifica la posizione dell'Amministrazione finanziaria sul tema della residenza.

Si legge nella recente sentenza 6 aprile 2017, n. 574 Comm. trib. reg. piemontese che "secondo il consolidato orientamento di prassi e giurisprudenza, l'iscrizione all'Anagrafe degli Italiani Residenti all'Estero (AIRE) non è elemento probatorio tale da escludere la residenza fiscale in Italia, diversamente dai requisiti soggettivi costituiti dal domicilio o dalla residenza della persona fisica". Da tale assunto, ne deriva, che "la cancellazione dall'anagrafe della popolazione residente e la conseguente iscrizione all'AIRE non costituiscono un requisito sufficiente per determinare la residenza al di fuori del territorio dello Stato, allorché il soggetto abbia ancora nel territorio dello Stato il proprio domicilio, inteso come «sede principale degli affari ed interessi economici, non risultando determinante, a tal fine, il carattere soggettivo ed elettivo della scelta dell'interessato, ma dovendosi contemperare la volontà individuale con le esigenze di tutela dell'affidamento dei terzi, per cui il centro principale degli interessi del soggetto va individuato dando prevalenza al luogo in cui la gestione di detti interessi viene esercitata abitualmente in modo riconoscibile dai terzi» (Cass., n. 5385/2012). A tal fine, ciò che conta non è la presenza continuativa in un luogo, quanto la volontà di rimanervi e ritornarvi appena possibile (Cass. Civile, Sentenza n. 961/2015)". In sostanza il giudice di secondo grado, richiamandosi ai precedenti in materia espressi tanto dalla Suprema Corte, quanto dalla giurisprudenza comunitaria, ha ritenuto che al fine di individuare la residenza fiscale di un individuo occorre superare il dato formale a dare piuttosto rilevanza al "luogo ove sono prioritariamente localizzati gli interessi economici ed effettivi della persona". Nella fattispecie sottoposta al suo sindacato la Comm. trib. reg. ha accertato che il contribuente, pur formalmente residente in Belgio da più di vent'anni e coniugato con una cittadina belga, aveva mantenuto il centro dei suoi interessi economici in Italia. Come dimostrato dall'Agenzia, in riferimento all'anno di imposta contestato, lo stesso contribuente risultava essere il legale rappresentante e/o socio di sette società italiane, essere intervenuto in nr. sette atti notarili stipulati in Italia,

l'esecuzione di lavori stagionali o per altre attività di durata comunque limitata, non comporta la perdita della residenza²¹.

10.2.2.3. continua: il domicilio

Altro criterio segnalato dal Legislatore fiscale per individuare la residenza fiscale di una persona fisica è il **domicilio**, nell'accezione civilistica del termine.

Il Codice civile, nell'art. 43, stabilisce che il "*domicilio di una persona è nel luogo in cui essa ha stabilito la sede principale dei suoi affari e interessi*".

La giurisprudenza civile ha rilevato in più occasioni la natura di *res iuris* del **domicilio**, ossia di **mera relazione giuridica tra la persona ed il centro dei suoi affari e interessi**²². In particolare, il domicilio si configura come una situazione giuridica che prescinde dall'effettiva presenza del soggetto nel luogo e si fonda sulla volontà di stabilire e mantenere in una determinata località la sede principale dei propri affari e interessi. Questa interpretazione della norma è esplicitata con chiarezza in una massima della Suprema Corte²³ che afferma: "*Il domicilio prescinde dal fatto della dimora o della presenza della persona in un dato luogo, in quanto esso pur riposando su un elemento di fatto, costituito dall'aver la persona stabilito in un luogo la sede principale dei suoi affari ed interessi, 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*".

Nel solco tracciato dalla giurisprudenza si colloca la posizione dell'Amministrazione

aver partecipato a quattro riunioni assembleari ecc. Indicatori, questi ultimi, del fatto che il soggetto interessato avesse inteso mantenere il centro dei propri affari in Italia. Di converso è mancata la prova, da parte del contribuente, di quale fosse l'occupazione professionale da egli svolta all'estero, la quale occupazione, peraltro, risultava essere fonte di redditi irrilevanti.

Sul carattere meramente formale dell'iscrizione all'AIRE si veda anche la Cass. n. 21695/2020. Si segnala inoltre il Provvedimento n. 43999 del Direttore dell'Agenzia delle Entrate – del 3 marzo 2017 – con il quale vengono specificati i criteri oggettivi di riferimento per la definizione delle c.d. liste selettive strumentali all'individuazione dei falsi residenti all'estero. L'iscrizione all'Anagrafe degli Italiani Residenti all'Estero (AIRE), oltre a rappresentare una condizione formale imprescindibile per rendere effettivo lo *status* di non – residente nel territorio dello Stato (salva l'applicazione delle Convenzioni internazionali), rileva sempre più come strumento di monitoraggio in forza all'Amministrazione finanziaria – di concerto con i Comuni – per il controllo dell'effettivo trasferimento all'estero dei cittadini italiani. Le liste selettive, unitamente alla razionalizzazione delle banche dati domestiche e alle diverse forme di scambio di informazioni a livello internazionale, forniscono annualmente all'Amministrazione finanziaria numerosi indizi utili per avviare indagini fiscali nei confronti degli espatriati. Così M. Piazza - G. Favalaro - A. Spitaleri, "Liste selettive AIRE, Anagrafe Tributaria e scambio di informazioni: il Fisco insegue gli italiani all'estero", in *Fiscalità & Commercio Internazionale*, n. 6/2017, pag. 5. M. Denaro, "Non rileva il solo trasferimento della residenza all'estero se manca l'iscrizione all'AIRE", in *il fisco*, n. 30/2018.

²¹ Il comma 2 dell'art. 3 del Regolamento anagrafico della popolazione residente stabilisce, infatti, 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*".

²² Così in G. Marino, *op. cit.*, pag. 43.

²³ Cass. 29 dicembre 1960, n. 3322, citata in C. Montuori, "Presunzione di residenza e inversione dell'onere della prova", in *il fisco*, n. 16/2001, pag. 5853. Sempre a sostegno della concezione del domicilio come *res iuris* si rilevano le seguenti sentenze citate da G. Marino, *op. cit.*, pag. 43: Cass. 28 febbraio 1961, n. 966; Cass., 23 febbraio 1950, n. 428. Interventi più recenti della Cassazione sul tema del domicilio sono contenuti nelle sentenze 11 maggio 1994, n. 4581 e 20 luglio 1999, n. 7750.

zione finanziaria che, nella C.M. n. 304/1997, ha ribadito la natura di *res iuris* del domicilio²⁴ ed ha chiarito il significato dell'inciso "affari ed interessi". In base all'interpretazione della suddetta circolare, l'espressione "*affari ed interessi*" deve essere **intesa in senso ampio, comprensivo non solo di rapporti di natura patrimoniale ed economica, ma anche morali, sociali e familiari**. Il domicilio, pertanto, va desunto dall'osservazione di tutte le relazioni che il soggetto tesse e sulla scorta di concreti elementi di prova, quali i legami familiari o affettivi in generale, gli interessi economici *in loco*, l'interesse a far rientrare in Italia i guadagni derivanti dalle prestazioni di lavoro all'estero, l'intenzione di tornare a vivere in Italia in futuro²⁵. Questa definizione del domicilio nel territorio dello Stato inteso come la sede principale di affari ed interessi economici nonché delle relazioni personali (moralì, sociali e familiari) viene ripetutamente confermata dalla Giurisprudenza²⁶.

Stabilita la natura degli affari e interessi che fanno capo al soggetto non residente, rimane da specificare il requisito della principalità della sede. Qualora l'individuo abbia una **pluralità di interessi localizzati in più sedi**, l'individuazione della sede principale dei suoi affari può essere effettuata sulla base di indicatori sia quantitativi che qualitativi. Il ricorso ai parametri quantitativi non sembrerebbe porre particolari problemi, data l'oggettività delle valutazioni che scaturiscono dalla loro applicazione: si pensi, ad esempio, a *standard* quantitativi come il **fatturato** realizzato in ciascuna sede, oppure il **numero di dipendenti occupati**, i **metri quadri del fabbricato utilizzato**. L'impiego di tali criteri consente di addivenire a risultati oggettivi e certi, sebbene permanga il problema, non marginale, dell'individuazione del parametro da ritenersi più significativo.

Le stesse considerazioni non possono esser estese all'applicazione di misure qualitative, quali potrebbero essere il grado di soddisfazione legato all'attività, il gradimento delle mansioni svolte, il prestigio che discende dal ruolo rivestito: siffatti indicatori attengono ad una sfera non facilmente penetrabile, come quella intellettuale²⁷, e comportano delle valutazioni soggettive che non rendono agevole l'individuazione della sede principale. Il problema assume proporzioni maggiori nel caso in cui il confronto deve essere effettuato fra "*affari e interessi di natura non omogenea: affari e interessi economici, presenti in un luogo, ed affari e interessi affettivi, presenti in un altro. Il caso è tutt'altro che infrequente: si ipotizzi un soggetto che ha moglie e figli in un luogo e lavoro in un altro*"²⁸. Questa lettura del criterio della "principalità" non è, tuttavia,

²⁴ La menzionata circolare, riguardo al tema in esame, afferma: "Secondo quanto previsto dall'art. 43 Cc il domicilio di una persona è nel luogo in cui essa ha stabilito la sede principale dei suoi affari e interessi". Alla luce di tale disposto, la giurisprudenza prevalente sostiene che "il domicilio è un rapporto giuridico col centro dei propri affari e prescinde dalla presenza effettiva in un luogo (Cass. 29 dicembre 1960, n. 3322). Esso consiste dunque principalmente in una situazione giuridica che, prescindendo dalla presenza fisica del soggetto, è caratterizzata dall'elemento soggettivo, cioè dalla volontà di stabilire e conservare in quel luogo la sede principale dei propri affari ed interessi (Cass. 21 marzo 1968, n. 884)".

²⁵ Gli elementi concreti di prova portati ad esempio sono tratti dalla C.M. n. 304/1997, che, tra le altre cose, indirizza l'attività investigativa e di intelligence degli Uffici operativi delle Direzioni regionali delle Entrate.

²⁶ Cass. nn. 9723/2015, 14434/2010, 10179/2003 e 13803/2001.

²⁷ G. Marino, *op. cit.*, pag. 49.

²⁸ L'esempio riportato è tratto dall'opera di G. Marino, *op. cit.*, pag. 49.

universalmente condivisa. Secondo altra dottrina²⁹, infatti, “*la principalità è un requisito essenzialmente di fatto, nel cui ambito il profilo soggettivo dell'intenzionalità del soggetto passa senza dubbio in secondo piano. Il relativo accertamento non può, quindi, che essere di fatto e non può che prendere in considerazione elementi basati su un criterio di carattere quantitativo, come, ad esempio, l'ammontare dei compensi percepiti nelle diverse località nel caso di un professionista con studi in varie città*”.

Per indagare sulla principalità della sede non esiste quindi un unico criterio, ma occorre una valutazione di fatto operata di volta in volta sulla base degli elementi circostanziali disponibili. A titolo esemplificativo secondo la Cassazione³⁰ possono essere considerati **elementi presuntivi utili** al fine di individuare il domicilio di un contribuente: l'acquisto di **beni immobili** nello Stato; la **gestione di affari** in contesti societari italiani; la disponibilità di almeno **un'abitazione in Italia** nella quale trascorrere diversi periodi dell'anno piuttosto che tracce di frequenti soggiorni in Italia; l'intestazione di **conti correnti** presso una banca in Italia; il fatto che numerosi contratti stipulati dal contribuente prevedano come **foro competente** in caso di controversie quello **italiano**; stipula di **polizze assicurative** in Italia; il recapito della **corrispondenza** ad un indirizzo italiano.

Altri indicatori utili a tal fine si trovano nella *check list*, allegata al Prov. Agenzia delle Entrate n. 47060/2017, finalizzata a verificare l'assenza di residenza fiscale in Italia per chi intende usufruire del regime opzionale dei neo domiciliati trattato nel capitolo XII. Tra i vari elementi che l'Amministrazione ritiene utili per identificare la residenza troviamo:

- avere **coniuge e/o figli, e/o altri familiari residenti**, domiciliati o con dimora abituale in Italia;
- la presenza di **stabili legami personali, sociali, culturali e politici** con soggetti residenti;
- svolgimento di **cariche sociali** in società ed enti residenti in Italia;
- iscrizione ed effettiva **frequenza dei figli minori presso istituti scolastici** in Italia;
- utilizzo effettivo di un **immobile adibito ad uso abitativo in Italia per più di 90 giorni all'anno**.

In chiusura, occorre precisare che dato il carattere di principalità riscontrato in relazione ad una sede di affari e interessi dell'individuo, questa costituisce il suo unico domicilio. Al contrario di quanto accade per la dimora stabile, che, come vedremo in seguito, può essere molteplice, il domicilio non può che essere unico, proprio per il carattere di principalità degli affari che in sede si conducono³¹.

²⁹ L'argomento è affrontato da A. Magnani, *op. cit.*, pag. 12417. In questa sede, l'autore fornisce anche una bibliografia sul tema.

³⁰ Cass. nn. 12311/2016, 29576/2011 e n. 12259/2010.

³¹ Si riporta anche in senso diverso la sentenza 3 marzo 2015, n. 6501 della Corte di Cassazione in merito all'applicazione del comma 2- *bis* dell'art. 2 del TUIR riporta nelle conclusioni: “*tale norma prevede una presunzione relativa di residenza per i cittadini italiani che trasferiscono la propria residenza o il proprio domicilio in Paesi a fiscalità privilegiata: al fine di essere esclusi dal novero dei soggetti residenti in Italia ricade su di essi l'onere di provare di risiedere effettivamente in quei Paesi o territori. In altri termini: avere la sede principale dell'attività, sicché il centro degli interessi vitali del soggetto va individuato dando prevalenza al luogo in cui la gestione di detti interessi viene esercitata abitualmente in modo riconoscibile dai terzi* (Cass. 18 novembre 2011 n. 24246; Cass. 15

10.2.2.4. continua: la residenza

L'ultimo requisito per l'individuazione della residenza ai fini fiscali delle persone fisiche è la *residenza* intesa in senso civilistico.

L'art. 43 del Codice civile, nel comma 2, definisce la “*residenza come il luogo in cui la persona ha la dimora abituale*”. Per attrarre, dunque, la persona fisica nell'area della soggettività passiva occorre considerare il luogo in cui l'individuo fissa la sua *dimora abituale*. Pertanto, in base al nostro ordinamento tributario, l'imponibilità del soggetto non residente passa per la definizione di dimora abituale: occorre precisare che cosa costituisca **dimora** e quali caratteristiche debba avere perché possa far presumere la residenza fiscale in Italia³².

Nel corso degli anni si è stratificata un'ampia letteratura e giurisprudenza sul significato da attribuire all'espressione dimora abituale: le opinioni sono concordi circa la definizione della dimora come luogo in cui un individuo permane per un certo tempo; non ci sono dubbi sul fatto che il rapporto tra l'individuo e la località debba essere connotato da una minima stabilità. In questa prospettiva, l'aggettivo stabile ha una funzione meramente rafforzativa contribuendo in parte a trasformare la semplice dimora in residenza³³.

Pareri difformi, invece, si rilevano a proposito dell'ampiezza del concetto di dimora: secondo un orientamento dottrinario, infatti, la dimora comprenderebbe solo la **casa di abitazione, ossia il luogo in cui l'individuo svolge la sua vita privata, soddisfa le sue personali esigenze, custodisce i suoi effetti personali**³⁴. Secondo altri³⁵, invece, avrebbe una dimensione più ampia: comprenderebbe, infatti, anche i luoghi all'interno dei quali l'individuo svolge l'attività professionale e commerciale. Si evince come, secondo questa ultima affermazione, la residenza venga a coincidere con il domicilio: si comprende bene, tuttavia, come ai nostri giorni, la compenetrazione dei due concetti, in passato ampiamente condivisa e verificata, non sia più accettabile, considerato l'elevato grado di mobilità degli individui. La distinzione, tuttavia, non è rilevante ai fini dell'assoggettamento ad imposta, dal momento che tanto il domicilio quanto la residenza sono sufficienti a determinare la residenza fiscale in Italia del soggetto, *ergo* la sua soggettività passiva all'interno del nostro ordinamento.

giugno 2010 n. 14434). *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 (Cass. n. 24246/2011 cit.; Cass. 1° novembre 2001 n. 13803) ...”.*

³² La questione, apparentemente solo teorica, ha, in realtà, un notevole risvolto pratico: richiamando la già citata sentenza della Comm. trib. prov. di Modena, 18 maggio 1998, n. 985, con la quale un noto tenore italiano è stato considerato residente in Italia, nonostante il suo trasferimento di residenza a Montecarlo, si ricorda che la decisione era stata presa considerando l'inadeguatezza delle dimensioni della dimora di Montecarlo, sicuramente non coerenti con l'elevato tenore di vita dell'artista. Si veda anche la sentenza della Corte di Cassazione 28 dicembre 2017, n. 31029 riguardante un giornalista americano avente dimora in Italia.

³³ G. Marino, *op. cit.*

³⁴ Così in P. Forchielli, *op. cit.*

³⁵ La tesi è sostenuta da F. Carnelutti, “Note critiche intorno ai concetti di domicilio, residenza e dimora”, in *Archivio giuridico “F. Serafini”*, Pisa, 1905, citato da G. Marino, *op. cit.*, pag. 53.

Secondo la giurisprudenza dominante, la “residenza”, si configura come una *res facti*, ossia come una **situazione di fatto**, in cui rileva la presenza del soggetto nel luogo. Tale visione si contrappone nettamente alla nozione di domicilio, inteso come *res iuris*, ossia creazione giuridica che prescinde dalla presenza reale del soggetto sul posto. Tale giurisprudenza afferma che il concetto di residenza si compone di due elementi: uno **oggettivo**, consistente nella permanenza in un dato luogo e uno **soggettivo**, costituito dall'intenzione del soggetto di voler dimorare nel luogo³⁶. La stabile permanenza nel luogo non viene meno se la persona si allontana per motivi di lavoro o altro (studio, cura, o svago), a condizione che mantenga l'abitazione a propria disposizione, vi ritorni periodicamente e manifesti la volontà di conservare *in loco* il fulcro dei propri rapporti familiari e sociali³⁷.

10.2.2.5. continua: il requisito temporale

Il Legislatore, nell'art. 2 del TUIR, non si limita ad individuare i criteri di collegamento con il territorio in presenza dei quali il soggetto è considerato residente fiscalmente in Italia, ma stabilisce anche il limite temporale entro cui i fenomeni devono manifestarsi. Recita infatti l'art. 2 del TUIR: “*ai fini delle imposte sul reddito si considerano 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*”. Pertanto, l'iscrizione all'anagrafe dei residenti, il domicilio civilistico e la residenza devono sussistere per un periodo ben determinato, pari alla “maggior parte del periodo d'imposta”. Con tale requisito, il Legislatore richiede la sussistenza di un legame effettivo e non provvisorio del potenziale contribuente con il territorio italiano, di proporzioni tali da legittimare il concorso alle spese pubbliche in ottemperanza delle norme tributarie del nostro ordinamento³⁸.

Prima di passare in rassegna le regole che sovrintendono il conteggio dei giorni che compongono il “maggior periodo d'imposta”, è opportuno osservare che la vecchia formulazione dell'art. 2 del TUIR³⁹, poneva il limite di durata solo alla dimora; non forniva indicazioni temporali circa gli altri due requisiti, ossia l'iscrizione all'a-

³⁶ Cass. 14 marzo 1986, n. 1738: “*La residenza di una persona è determinata dalla sua eventuale ed abituale dimora in un determinato luogo, cioè dall'elemento obiettivo della permanenza in tale luogo e dall'elemento soggettivo dell'intenzione di abitarvi stabilmente, rivelata dalle consuetudini di vita e dallo svolgimento delle normali condizioni sociali*”. Dello stesso tenore le massime delle pronunce della Cassazione del 5 febbraio 1985, n. 791; 17 gennaio 1972, n. 12; 29 aprile 1975, n. 2561; 28 ottobre 1985, n. 5292.

³⁷ Molteplici sono le pronunce della Cassazione sul tema. Una fra tutte: Cass. 23 febbraio 1977, n. 792: “*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 ricolleghi ad una volontà di stabile inserimento in quel diverso luogo, e, quindi, non a motivi e ragioni di ordine contingente*”.

³⁸ L'osservazione è mossa nella C.M. 2 dicembre 1997, n. 304.

³⁹ Il testo previgente è l'art. 2 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 597, il quale recitava al comma 2: “*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 e 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*”.

nagrafe e il domicilio. L'applicazione della normativa, dunque, sollevava dubbi di una certa portata, che in sede di rivisitazione dell'art. 2 del D.P.R. n. 597/1973 sono stati risolti con l'estensione del termine anche agli altri due criteri. La correzione operata dal Legislatore⁴⁰ ha evitato che l'iscrizione all'anagrafe o la persistenza del domicilio per una frazione dell'anno anche piccola provocasse il sorgere della residenza in Italia e il conseguente assoggettamento ad imposta dei redditi conseguiti all'estero nella frazione di tempo in cui la qualità di residente non sussisteva⁴¹.

Altra interessante osservazione riguarda l'espressione usata dal Legislatore: non più 6 mesi, come nella vecchia formulazione dell'art. 2, o 183 giorni, bensì la locuzione "*il maggior periodo d'imposta*". L'utilizzo di un termine "mobile"⁴² ha risolto i dubbi che, in sede di applicazione della norma, sorgevano in ricorrenza di anni bisestili e mesi con diverso numero di giorni. Il maggior periodo d'imposta, dunque, sottintende un periodo di 183 o 184 giorni, a seconda che l'anno sia normale o bisestile.

Per quanto riguarda le modalità concrete di calcolo, il Ministero delle Finanze ha specificato le regole per il conteggio dei 183 (o 184) giorni nella circolare 17 agosto 1996, n. 201: sebbene questo documento di prassi sia espressamente riferito al trattamento fiscale delle retribuzioni per lavoro dipendente, si deve ritenere che i principi ivi dettati abbiano carattere generale e, quindi, possano essere utilizzati per determinare la sussistenza del requisito della residenza fiscale in Italia⁴³.

La circolare ha recepito il criterio della "*presenza fisica*" espresso dal Consiglio dell'OCSE nella raccomandazione del 24 ottobre 1991 e successivamente codificato nel paragrafo 5 del commentario all'art. 15 del Modello OCSE di convenzione del 1992. In base a tale criterio, nel computo dei **giorni utili** alla determinazione del maggior periodo d'imposta devono essere compresi:

- le frazioni di giorno;
- il giorno di arrivo;
- il giorno di partenza;
- i sabati e le domeniche (sempre che vengano trascorsi nello Stato in cui è svolta l'attività lavorativa);
- i giorni festivi (alla medesima condizione di cui sopra);
- i giorni di ferie trascorsi nello stesso Stato in cui vi svolge l'attività lavorativa (prima, durante e dopo la cessazione dell'attività);
- i periodi di breve interruzione sempre all'interno dello Stato i cui le attività sono svolte;
- i congedi per malattia;
- i giorni trascorsi nel paese ove è svolta l'attività per decesso o malattia di un familiare, interruzione dovuta a scioperi o serrate, ritardi nelle consegne.

⁴⁰ La relazione governativa allo schema di Testo Unico delle Imposte sul reddito chiarisce che il requisito temporale è finalizzato a verificare il presupposto di un'obbligazione tributaria di periodo, sia in occasione dell'esercizio del potere di accertamento, sia in relazione all'obbligo di presentazione della dichiarazione.

⁴¹ Così anche in G. Marino, *op. cit.*, pag. 18.

⁴² L'aggettivo appare in un articolo di M. Gazzo, "Profili internazionali della residenza fiscale delle persone fisiche", in *Riv. dir. trib.*, n. 6/2002, parte I, pag. 669.

⁴³ Così in M. Leo - F. Monacchi - M. Schiavo, *Le imposte sui redditi nel Testo Unico*, Tomo I, sesta edizione, Milano, 1999, pag. 12.

La C.M. n. 201/1996 ha, d'altro canto, escluso dal conteggio:

- i giorni di ferie passate al di fuori del paese in cui sono esercitate le attività;
- le brevi interruzioni (per qualsiasi motivo avvengano) che hanno luogo al di fuori del paese in cui si esercita l'attività;
- la durata del tempo trascorso nel paese in cui le attività sono esercitate, in transito tra due luoghi situati al di fuori di detto paese, se la durata è inferiore a 24 ore.

L'Amministrazione finanziaria, infine, suggerisce di ricorrere all'istituto dello "scambio di informazioni", previsto in apposite clausole delle convenzioni contro le doppie imposizioni, per verificare la permanenza sul territorio degli individui, qualora gli accertamenti e i riscontri effettuati *in loco* non abbiano sortito esito positivo.

Dalla lettura delle regole individuate dal documento di prassi del 1996, emerge con evidenza che il periodo di 183 o 184 giorni può anche non essere continuativo⁴⁴.

In ogni caso si ricorda che il requisito temporale della "maggior parte del periodo di imposta" non va parametrato alla permanenza sul territorio italiano, bensì ai tre criteri dell'iscrizione all'Anagrafe della popolazione residente, del domicilio e della residenza ai sensi del Codice civile. Come specificato infatti dalla Cassazione con ordinanza 8 febbraio 2022, n. 3858 "*nell'ipotesi di attribuzione di residenza fiscale in Italia sulla base del domicilio, individuato come centro degli interessi economici, non è rilevante la durata della permanenza in Italia del contribuente*"⁴⁵.

10.3. IL PROBLEMA DELLA DOPPIA RESIDENZA FISCALE PER LE PERSONE FISICHE

Il fenomeno della doppia residenza fiscale si verifica in due circostanze:

1. quando un contribuente, in forza della normativa interna di due Stati, risulti essere **residente in entrambi**;
2. oppure quando il **reddito di provenienza estera** di un contribuente residente in uno Stato è **assoggettato a tassazione in entrambi i paesi**, quello di residenza del percettore e quello di provenienza della rendita⁴⁶.

Indipendentemente dalla configurazione assunta, la doppia residenza fiscale è all'origine di un "*conflitto di potestà impositiva*"⁴⁷ fra due Stati su un contribuente, sia persona fisica che ente diverso da persona fisica⁴⁸.

Nel primo caso citato di doppia residenza, noto come conflitto residenza/residenza, due Stati si contendono il diritto di assoggettare ad imposta tutti i redditi di un

⁴⁴ Di questo parere M. Leo - F. Monacchi - M. Schiavo, *op. cit.*, pag. 12.

⁴⁵ Trattandosi di una situazione giuridica che si fonda sulla volontà di stabilire e mantenere in una determinata località la sede principale dei propri affari ed interessi, il domicilio non ha necessità per la sua sussistenza della permanenza fisica del contribuente nel territorio dello Stato.

⁴⁶ I due casi tipici di conflitto sono codificati nel commentario all'art. 4 del Modello OCSE, che al paragrafo 2 recita: "*The article is intended to define the meaning of the term «resident of a Contracting State» and to solve cases of double residence. To clarify the scope of the Article some general comments are made below referring to the two typical cases of conflict, i. e. between two residences and between residence and source or situs. In both cases the conflict arises because, under their domestic laws, one or both Contracting States claim that the person concerned is resident in their territory*".

⁴⁷ L'espressione è mutuata da M. Gazzo, "Profili internazionali...", *op. cit.*, pag. 669.

⁴⁸ Per le persone giuridiche e gli enti si rinvia al Capitolo 13.

soggetto, ovunque conseguiti, in ragione di una normativa fiscale interna che attribuisce al contribuente la residenza nel proprio territorio. L'esempio di scuola che chiarisce il fenomeno è formulato dal commentario all'art. 4 del Modello OCSE, nel quale si riporta la situazione di un individuo che ha la sua abitazione permanente nello Stato A, dove vivono sua moglie e i suoi figli, ma ha abitato per più di 6 mesi nello Stato B e, secondo la legislazione di quest'ultimo, in seguito alla durata del soggiorno, è tassato come residente di tale Stato. Così, entrambi gli Stati rivendicano l'assoggettabilità piena, ossia secondo il principio della tassazione dei redditi prodotti in tutto il mondo, all'imposta⁴⁹.

Nella seconda ipotesi, il conflitto è di tipo residenza/fonte: l'esempio di scuola, è quello del contribuente che ha la residenza nello Stato A e consegue redditi nello Stato B. Per il principio della "tassazione del reddito mondiale", alla base del sistema impositivo del paese A, tutti i redditi in capo all'individuo residente, quindi anche i redditi esteri, saranno assoggettati a tassazione nello Stato A. Contemporaneamente, per il principio della territorialità vigente nello Stato B, i redditi prodotti *in loco* dall'individuo sono tassati alla fonte nello Stato B.

10.3.1. Le "tie breaker rules"

Abbiamo commentato in precedenza l'assenza di una definizione di **residenza convenzionale**: l'art. 4 del Modello di convenzione OCSE, infatti, in materia di individuazione della residenza di persone fisiche (ed enti diversi dalle persone fisiche), nel paragrafo 1, opera il rinvio alla normativa interna di ciascuno Stato, alla quale è demandato il compito di fornire gli elementi discriminanti per l'individuazione della residenza dei soggetti. Una delle possibili conseguenze dirette di questa lacuna, come abbiamo già sottolineato, è il fenomeno della doppia imposizione fiscale che si determina ogni qual volta due Stati rivendichino contemporaneamente l'assoggettamento ad imposizione di un reddito⁵⁰.

In caso di conflitti di questa natura, i paragrafi 2 e 3 dell'art. 4 del Modello OCSE, rispettivamente rivolti alle persone fisiche e ai soggetti diversi dalle persone fisiche, dettano le regole in base alle quali dirimere la controversia.

Il complesso di regole rivolto alla soluzione dei problemi di doppia imposizione è noto come "*tie breaker rules*". Tali norme vengono di seguito analizzate.

Quando, in base alle disposizioni del paragrafo 1, una persona fisica è considerata residente di entrambi gli Stati contraenti, la sua situazione è determinata nel seguen-

⁴⁹ L'esempio riportato è contenuto nel paragrafo 6 del commentario all'art. 4 del Modello OCSE, nel quale si legge: "*An example will elucidate the case. An individual has his permanent home in State A, where his wife and children live. He has had a stay of more than six months in State B and according to the legislation of the latter State he is, in consequence of the length of the stay, taxed as being a resident of this State. Thus, both states claim that he is fully liable to tax. This conflict has to be solved by the Convention*".

⁵⁰ Non può quindi invocarsi l'applicazione o lamentarsi per la non applicazione delle norme convenzionali ove non sussistano i presupposti per la doppia tassazione. Si veda la recente sentenza della Corte di Cassazione 28 dicembre 2017, n. 31029 ove un giornalista americano lamentava la non applicazione delle norme convenzionali avendo tuttavia lui stesso dichiarato (nella dichiarazione presentata negli Stati Uniti) di voler pagare le imposte solo in Italia. Si veda anche M.M. Gnudi - M. Ravaccia, "Residenza fiscale delle persone fisiche: a nulla vale invocare la tie breaker rule se non si prova la doppia imposizione", in *il fisco*, n. 17/2018.

te modo:

- a) detta persona è considerata residente solamente dello Stato nel quale dispone di **un'abitazione permanente**; se essa dispone di un'abitazione permanente in entrambi gli Stati, è considerata residente solamente dello Stato nel quale le sue relazioni personali ed economiche sono più strette (centro degli interessi vitali);
- b) se non si può determinare lo Stato nel quale detta persona ha il **centro dei suoi interessi vitali**, o se la medesima non dispone di un'abitazione permanente in alcuno degli Stati, essa è considerata residente soltanto dello Stato nel quale soggiorna abitualmente;
- c) se detta persona soggiorna abitualmente in alcuno di essi, essa è considerata residente soltanto dello Stato del quale ha la **nazionalità**;
- d) se detta persona ha la nazionalità di entrambi gli Stati, o se non ha la nazionalità di alcuno di essi, le autorità competenti degli Stati contraenti risolvono la questione di comune accordo⁵¹.

L'operatività delle regole, dunque, è subordinata alla preventiva individuazione della residenza della persona fisica in base alla norma interna dei singoli paesi; successivamente, verificata la doppia pretesa impositiva, l'applicazione delle *tie breaker rules* identifica lo Stato della residenza e quello della fonte.

Questa discriminazione è indispensabile per comprendere quali regole distributive⁵² della convenzione debbano essere applicate, ossia per chiarire come debba avvenire la tassazione in capo alla persona fisica, se in base al criterio del reddito mondiale (quindi a beneficio del paese di residenza) o in applicazione del principio della fonte (quindi a vantaggio dello Stato in cui il reddito è stato prodotto).

Le *tie breaker rules* devono essere applicate rispettando la sequenza logica in cui sono elencate nell'articolo: tali norme, infatti, non sono alternative fra di loro, ma sono strutturate secondo un rigido schema gerarchico.

Ne discende che, in sede applicativa, il verificarsi della prima delle condizioni è sufficiente alla soluzione per risolvere il dubbio impositivo; non è richiesto, pertanto, l'accertamento di ulteriori condizioni.

Fatta questa premessa metodologica, osserviamo che i principi discriminanti previsti dal Modello di convenzione OCSE sono quattro:

- a) **l'abitazione permanente**;

⁵¹ Il testo originale del paragrafo 2 dell'art. 4 del Modello di convenzione OCSE recita: "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 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".

⁵² In questi termini si esprime P. Valente, *Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni*, terza edizione, Milano, 2003, pag. 193.

- b) **il centro degli interessi vitali;**
- c) **la nazionalità;**
- d) **la procedura amichevole.**

Chiarimenti relativi al significato che questi criteri possono assumere sono forniti dalla stessa Organizzazione, nel commentario all'art. 4.

Il primo e fondamentale criterio è quello della "abitazione permanente"⁵³. Secondo la definizione riportata nel paragrafo 12 del commentario all'art. 4 del Modello OCSE, tale abitazione deve essere sistemata ed utilizzata per un uso personale e permanente⁵⁴. Non rileva il titolo giuridico che legittima il possesso, dunque non è discriminante il fatto che la casa sia in affitto o di proprietà. Ciò che conta è che la stessa sia a disposizione in modo continuativo e non occasionale, e che dall'organizzazione si evinca il proposito di non dimorare solo per brevi periodi (per viaggi di piacere, per viaggi d'affari, per frequentazione di corsi e simili)⁵⁵.

Secondo autorevole dottrina, l'abitazione permanente sembrerebbe corrispondere alla residenza di cui all'art. 43 del Codice civile⁵⁶. Altri⁵⁷, invece, non concordano con questa posizione e pur ravvisando la comunanza dell'elemento soggettivo nelle due nozioni, ossia l'intenzionalità di rimanere nel luogo, non riconoscono nel concetto convenzionale di residenza l'aspetto oggettivo, ossia la dimora effettiva. L'osservazione prende le mosse dal fatto che l'art. 4, paragrafo 2, ipotizza il caso in cui il contribuente possieda abitazioni permanenti in due Stati; si argomenta che un'ipotesi di questo genere civilisticamente non è ammissibile, perché non è possibile che **un soggetto abbia stabilito la propria volontaria ed abituale dimora in più di uno Stato**⁵⁸.

Con l'approvazione in data 21 novembre 2017 del nuovo Modello OCSE è stata meglio specificata la nozione di *abitazione permanente*. Il nuovo paragrafo 13 del commentario all'art. 4, chiarisce che in tutti i casi in cui l'immobile sia concesso in locazione, o comunque messo a disposizione di terzi, con ciò escludendo la possibilità che il proprietario possa disporre del bene, lo stesso non assumerà rilievo ai fini

⁵³ Il paragrafo 12 del commentario all'art. 4 del Modello OCSE testualmente recita: "*Subparagraph a) means, therefore, that in the application of the Convention (that is, where there is a conflict between the laws of the two States) it is considered that the residence is that place where the individual owns or possesses a home; this home must be permanent, that is to say, the individual must have arranged and retained it for his permanent use as opposed to staying at a particular place under such conditions that it is evident that the stay is intended to be of short duration*".

⁵⁴ Per il testo in lingua originale del paragrafo 8 del commentario si legga la nota precedente.

⁵⁵ Il paragrafo 13 del Commentario al Modello OCSE riporta in originale il seguente testo: "*As regards the concept of home, it should be observed that any form of home may be taken into account (house or apartment belonging to or rented by the individual, rented furnished room). But the permanence of the home is essential; this means that the individual has arranged to have the dwelling available to him at all times continuously, and not occasionally for the purpose of a stay which, owing to the reasons for it, is necessarily of short duration (travel for pleasure, business travel, education travel, attending a course at a school, etc.)*".

⁵⁶ Questo il parere espresso da G. Marino, *op. cit.*, pag. 203.

⁵⁷ La tesi è sostenuta da autori come P. Valente, *op. cit.*, pag. 194; M. Gazzo, "Profili internazionali...", *op. cit.*, pag. 694; A. Magnani, *op. cit.*, pag. 12417.

⁵⁸ La motivazione è offerta da M. Boidi - C. Gerla - M. Piazza, "Il trasferimento della residenza all'estero: coordinamento fra normativa interna e trattati contro le doppie imposizioni", in *il fisco*, n. 10/2000, pag. 2746.

della localizzazione della dimora abituale del contribuente⁵⁹.

Il secondo criterio è quello del “centro degli interessi vitali”; tale principio opera solo in via sussidiaria rispetto a quello dell'*abitazione permanente*, ossia quando il soggetto ha in due Stati una casa a disposizione in modo continuativo e non occasionale oppure nel caso in cui non abbia dimora stabile in nessuno dei due paesi che si contendono la residenza.

Come stabilisce il paragrafo 2 dell'art. 4, in queste ipotesi la residenza è posta nel paese in cui il soggetto mantiene il centro dei suoi interessi vitali, ossia nel luogo in cui le relazioni personali ed economiche dell'individuo sono più strette⁶⁰. Gli interessi vitali del contribuente sono individuati nel paragrafo 15 del commentario all'art. 4 del Modello OCSE: tra le relazioni personali il documento interpretativo annovera la famiglia, le relazioni sociali, l'occupazione, le attività politiche, culturali e simili; mentre le relazioni economiche si sostanziano nel mantenimento in una determinata Regione della sede dei propri affari e del luogo dal quale amministrare le proprietà. Tutte queste situazioni devono essere osservate nel complesso, con attenzione ai comportamenti concretamente tenuti dall'individuo. Per rendere più accessibile il significato della norma, il paragrafo 15 del commentario riporta l'esempio di una persona fisica che ha un'abitazione in uno Stato e ne acquista una seconda in un altro paese. Il fatto di mantenere nel primo Stato la casa in cui ha vissuto da sempre e le altre proprietà, le occupazioni, la circostanza che la sua famiglia continui a dimorare *in loco* sono tutti elementi che indicano la conservazione del centro dei propri interessi vitali nel primo paese⁶¹.

Concludendo la trattazione dell'argomento, si rileva la posizione concorde della dottrina, che assimila il **centro degli interessi vitali** al **domicilio** ai sensi dell'art. 43 del Codice civile⁶².

Il terzo criterio, quello del “luogo di soggiorno abituale”, deve essere applicato quando la persona non possiede un'abitazione permanente in nessuno degli Stati

⁵⁹ Sulla nozione di abitazione permanente si segnala anche la sentenza della Corte di Cassazione n. 26638/2017 commentata da A. Magliaro - S. Censi, “Residenza fiscale in Italia anche se l'abitazione nel Paese è di proprietà del convivente di fatto”, in *il fisco*, n. 1/2018.

⁶⁰ Il paragrafo 14 del commentario all'art. 4 del Modello di convenzione OCSE recita nel testo originale: “If the individual has a permanent home in both Contracting states, paragraph 2 gives preference to the State with which the personal and economic relations of the individual are closer, this being understood as the centre of vital interests”.

⁶¹ Riportiamo il testo in lingua inglese del paragrafo 15 del commentario all'art. 4 del Modello OCSE: “If the individual has a permanent home in both Contracting States, it is necessary to look at the facts in order to ascertain with which of the two States his personal and economic relations are closer. Thus, regard will be had to his family and social relations, his occupations, his political, cultural or other activities, his place of business, the place from which he administers his property, etc. The circumstances must be examined as a whole, but it is nevertheless obvious that considerations based on the personal acts of the individual must receive special attention. If a person who has a home in one State sets up a second in the other State while retaining the first, the fact that he retains the first in the environment where he has always lived, where he has worked, and where he has his family and possessions, ca, together with other elements, go to demonstrate that he has retained his centre of vital interests in first State”.

⁶² L'assimilazione dei due concetti è operata sia da G. Marino, *op. cit.*, pag. 203 e da P. Valente, *Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni*, terza edizione, IPSOA, 2003, pag. 194.

contraenti⁶³ o quando, avendo l'abitazione permanente in entrambi gli Stati, non è possibile determinare il suo centro degli interessi vitali⁶⁴. Al verificarsi di queste due ipotesi, per individuare la residenza dell'individuo occorre verificare il luogo in cui lo stesso ha *soggiornato abitualmente*. Nel calcolo dei periodi di soggiorno, devono essere inclusi tutti gli intervalli di tempo trascorsi negli Stati contraenti, anche non collegati all'abitazione permanente e indipendentemente dal motivo del soggiorno.

La nuova versione del commentario, al paragrafo 19, individua nuovi elementi per determinare il carattere di abitualità:

- la **frequenza** dei soggiorni;
- la **durata** dei soggiorni;
- la **regolarità** dei soggiorni.

Sia il testo della convenzione che il commentario all'art. 4 non fissano la durata minima della permanenza in base alla quale il giudizio deve essere espresso; uno spunto interpretativo, tuttavia, è offerto dallo stesso commentario: il paragrafo 19, infatti, stabilisce che il confronto deve avvenire su una durata sufficientemente ampia da consentire di individuare gli intervalli di tempo in cui si verificano le permanenze nei paesi considerati⁶⁵. Il nuovo paragrafo 19.1 inoltre chiarisce che il periodo da considerarsi deve essere sufficientemente lungo, e spesso più lungo di quello in cui si verifica la situazione di doppia residenza, per potersi apprezzare pienamente l'abitualità del soggiorno. Periodo lungo in assenza di variazioni di *status* quali potrebbero essere separazione o divorzio. L'esempio proposto dal paragrafo 19.1 abbraccia un periodo di 5 anni.

Quando ancora nessuno dei tre criteri esaminati consenta di risolvere il problema, per stabilire quale dei due Stati contraenti debba esercitare la sovranità impositiva piena si ricorre al criterio della **nazionalità** della persona⁶⁶. La nazionalità deve essere intesa nel senso di cittadinanza, pertanto per la sua determinazione si rinvia alle norme interne del singolo Stato.

Quando il soggetto, per effetto delle norme interne di uno Stato ha la nazionalità in entrambi i paesi contraenti, oppure quando non ha nessuna delle due nazionalità,

⁶³ Il caso è contemplato nel paragrafo 18 del commentario all'art. 4 del Modello di convenzione OCSE, che nel testo originale recita: *"The second situation is the case of an individual who has a permanent home available to him in neither Contracting State, as for example, a person going from one hotel to another. In this case also all stays made in a State must be considered without it being necessary to ascertain the reasons for them"*.

⁶⁴ L'ipotesi è configurata nel paragrafo 17 del commentario all'art. 4 del Modello di convenzione OCSE, nel quale testualmente leggiamo: *"In the first situation, the case where the individual has a permanent home available to him in both States, the fact of having an habitual abode in one state rather than in the other appears therefore as the circumstance which, in case of doubt as to where the individual has his centre of vital interests, tips the balance towards the State where he stays more frequently. For this purpose regard must be had to stays made by the individual not only at the permanent home in the State in question but also at any other place in the same State"*.

⁶⁵ Il testo letterale del paragrafo 19 recita: *"In stipulating that in the two situations which it contemplates preference is given to the Contracting State where the individual has an habitual abode, subparagraph b) does not specify over what length of time the comparison must be made. The comparison must cover a sufficient length of time for it to be possible to determine whether the residence in each of the two States is habitual and to determine also the intervals at which the stays take place"*.

⁶⁶ Il paragrafo 20 del commentario all'art. 4 del Modello OCSE commenta in lingua originale: *"Where in the two situations referred to in subparagraph b) the individual has an habitual abode in both Contracting states or in neither, preference is given to the State of which he is a national"*.

si applica l'ultimo dei criteri previsti dalle *tie breaker rules*, quello della procedura amichevole⁶⁷.

10.3.2. Il problema della doppia residenza fiscale durante il COVID-19

Le limitazioni alla mobilità delle persone, introdotte dai singoli Paesi al fine di fronteggiare l'emergenza sanitaria derivante dalla diffusione del COVID-19, potrebbero avere impatti anche sulla residenza fiscale. L'OCSE ha pubblicato un documento tecnico denominato "*Secretariat Analysis of Tax Treaties and the Impact of the COVID 19*" illustrante i principali impatti del COVID-19 sulle situazioni *cross border*, il cui esame è stato ampliato all'interno del documento "*Updated guidance on tax treaties and the impact of the COVID-19 crisis*", pubblicato in data 23 gennaio 2021. In merito agli effetti sulla residenza delle persone fisiche, secondo l'OCSE gli scenari possibili potrebbero sostanzialmente essere due:

1. **una persona è temporaneamente fuori casa** (forse in vacanza, forse per lavorare per alcune settimane) e rimane bloccata nel Paese ospitante a causa della crisi del COVID-19. Qualora la normativa interna del Paese preveda che si possa acquisire lo *status* di residenza in base alla permanenza fisica nel Paese per un determinato numero di giorni, il ricorso alle *tie breaker rules* dovrebbe essere sufficiente a ricondurre la residenza fiscale nel paese di effettiva residenza;
2. **una persona lavora in un Paese** (il "Paese di origine attuale") e vi ha acquisito lo *status* di **residenza**, ma temporaneamente ritorna al suo "Paese di origine precedente" a causa della situazione COVID-19. Questa persona potrebbe non aver mai perso il suo *status* di residente nel Paese di origine precedente ai sensi della legislazione nazionale, oppure potrebbe riguadagnare lo *status* di residenza al suo ritorno. Anche in questo caso si possono applicare le *tie breaker rules*, ma l'esito è più incerto perché il legame della persona con il precedente paese di origine è più forte ed il fatto che la persona si sia trasferita nel precedente Paese di origine durante la pandemia può rischiare di ribaltare gli equilibri.

L'OCSE sostiene che poiché la crisi COVID-19 è un periodo di grandi cambiamenti e di carattere eccezionale, le autorità fiscali dovranno considerare ai fini della valutazione della residenza, un **periodo di tempo più lungo**, che non sia influenzato da eventi eccezionali come questo. In pratica, la posizione che l'OCSE suggerisce agli Stati di adottare è di mantenere una certa neutralità nei confronti delle situazioni provocate dal COVID-19 nell'applicazione dei trattati internazionali⁶⁸.

Gli orientamenti contenuti nell'analisi svolta da Segretario dell'OCSE sono stati accolti in Italia, ad oggi, limitativamente al reddito dei lavoratori transfrontalieri prodotto durante la pandemia, formalizzando degli Accordi amministrativi interpre-

⁶⁷ La procedura amichevole è prevista nel secondo periodo del paragrafo 20 del commentario all'art. 4 del Modello OCSE: "*If, in these cases still, the individual is a national of both Contracting State or of neither of them, subparagraph d) assigns to the competent authorities the duty of resolving the difficulty by mutual agreement according to the procedure established in Article 25*".

⁶⁸ F. Barone – C. Ettore – C. Carmosino – F. Tenuta, "Covid-19: possibili impatti in materia di stabile organizzazione e di tassazione delle persone fisiche", in *Fiscalità & Commercio internazionale* n. 6/2020.

tativi delle disposizioni contenute nell'art. 15 (**lavoro subordinato**) delle Convenzioni per evitare le doppie imposizioni, con l'Austria, la Francia e la Svizzera, Stati limitrofi rispetto ai quali l'incidenza della mobilità transfrontaliera dei lavoratori è particolarmente significativa. Tali accordi sono tesi a neutralizzare le conseguenze fiscali delle misure di restrizione alla movimentazione delle persone, dovute all'emergenza COVID-19, nei confronti dei lavoratori dipendenti residenti in uno Stato contraente i suddetti Trattati. L'Agenzia delle Entrate, nella risposta n. 458/2021, specifica che i citati accordi amichevoli stipulati con l'Austria, Francia e Svizzera non possono esplicare effetti anche nei confronti di altri Stati con i quali l'Italia ha stipulato Convenzioni per evitare le doppie imposizioni. È necessario dunque attendere l'emanazione di nuove disposizioni da parte delle istituzioni italiane, sulle tematiche affrontate dall'OCSE, al fine di garantire ai contribuenti maggiore certezza interpretativa della normativa nazionale e internazionale, riletta con la "lente di ingrandimento" della pandemia⁶⁹.

10.4. IL DOMICILIO FISCALE

Il domicilio fiscale è l'indirizzo del contribuente al quale il Fisco fa pervenire le sue comunicazioni. L'individuazione di tale recapito, pertanto, consente all'Amministrazione finanziaria di raggiungere il soggetto passivo di imposta, onde effettuare i controlli e gli accertamenti che la normativa impone. Le regole relative all'individuazione del domicilio fiscale sono dettate dall'art. 58 del D.P.R. n. 600/1973; ampia è la prassi collegata all'istituto e notevole è il suo contributo in sede di applicazione, data la varietà di casi concreti che possono presentarsi nella realtà.

L'art. 58 del D.P.R. n. 600/1973 prevede regole differenti a seconda che i contribuenti siano persone fisiche o enti diversi dalle persone fisiche. In seno a ciascuna categoria di soggetti, inoltre, distingue i residenti dai non residenti, prevedendo per ciascuna tipologia norme *ad hoc*. Indipendentemente dalla circostanza che un soggetto abbia o non abbia la residenza in Italia, l'art. 58 del D.P.R. n. 600/1973 pone l'obbligo di indicare negli atti vari, nelle denunce e dichiarazioni, il **Comune** nel quale il contribuente ha il domicilio fiscale, con la precisazione dell'indirizzo solo ove espressamente richiesto. Specifica, inoltre, che le variazioni del domicilio fiscale producono il loro effetto a partire dal sessantesimo giorno successivo a quello in cui si sono verificate⁷⁰.

⁶⁹ A. Spitaleri – F. Balbiano "L'OCSE aggiorna le linee guida per l'applicazione dei Trattati nell'era Covid", in *Research Fellows*, Working Party on Tax & Legal Matters.

⁷⁰ L'ultimo periodo dell'art. 58 del D.P.R. n. 600/1973 recita: "In tutti gli atti, contratti, denunce e dichiarazioni che vengono presentati agli Uffici finanziari deve essere indicato il Comune di domicilio fiscale delle parti, con la precisazione dell'indirizzo solo ove espressamente richiesto. Le cause di variazione del domicilio fiscale hanno effetto dal sessantesimo giorno successivo a quello in cui si sono verificate".

10.4.1. Il domicilio fiscale delle persone fisiche residenti e non residenti

Con riferimento alle persone fisiche, l'art. 58 del D.P.R. n. 600/1973, stabilisce che *“Le persone fisiche residenti nel territorio dello Stato hanno il domicilio fiscale nel comune nella cui anagrafe sono iscritte. Quelle non residenti hanno il domicilio fiscale nel comune in cui si è prodotto il reddito o, se il reddito è prodotto in più comuni, nel comune in cui si è prodotto il reddito più elevato. I cittadini italiani, che risiedono all'estero in forza di un rapporto di servizio con la Pubblica amministrazione, nonché quelli considerati residenti ai sensi dell'art. 2, comma 2-bis, del Testo Unico delle imposte sui redditi, approvato con D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, hanno il domicilio fiscale nel comune di ultima residenza nello Stato”*.

Stante il tenore letterale della norma, le persone fisiche residenti in Italia, hanno il domicilio fiscale nel comune alla cui anagrafe sono iscritte. In assenza di iscrizione all'anagrafe, ossia nel caso in cui il soggetto abbia nel territorio solo il domicilio o la residenza ai sensi del Codice civile⁷¹, l'individuazione del domicilio fiscale diventa problematica. In questi casi, l'attribuzione del domicilio fiscale avviene in base alle disposizioni della circolare 30 aprile 1977, n. 7, che assimila i “residenti presunti”⁷² ai cittadini residenti all'estero in forza di un rapporto di servizio con la Pubblica amministrazione. Pertanto, nel caso in cui il soggetto abbia avuto in Italia un'unica sede d'affari (*id est* domicilio ai sensi del Codice civile), il domicilio fiscale è stabilito nel comune in cui è localizzata tale sede. Analogamente, se la persona fisica ha dimorato abitualmente per più di 6 mesi in un solo comune (*id est* residente ai sensi del Codice civile), è ovvio che tale comune si identifica con il domicilio fiscale del contribuente. Se il soggetto interessato ha la sede di affari localizzata in più comuni, il domicilio fiscale sarà individuato nel comune in cui si è prodotto il reddito più elevato. Allo stesso modo, se un soggetto ha dimorato abitualmente in più comuni d'Italia, il domicilio fiscale sarà posto nel comune in cui il soggetto ha dimorato più a lungo, tenendo presente che la permanenza può anche non essere continuativa.

Per quanto concerne il domicilio fiscale delle *persone fisiche non residenti*, l'art. 58 del D.P.R. n. 600/1973 afferma che *“quelle non residenti hanno il domicilio fiscale nel comune in cui si è prodotto il reddito o, se il reddito è prodotto in più comuni, nel comune in cui si è prodotto il reddito più elevato”*.

Nel caso di persone fisiche non residenti, dunque, la norma indica una serie di criteri, posti in ordine gerarchico, per l'individuazione del domicilio fiscale. Come la C.M. n. 7/1977 sottolinea, lo scopo è sempre quello di consentire in ogni caso l'attribuzione del domicilio fiscale, in modo da radicare in un determinato ufficio la competenza ai fini degli accertamenti e dei controlli.

Il primo dei criteri indicati identifica il domicilio fiscale del contribuente non residente con il Comune nel quale i redditi sono stati prodotti. Se, però, il reddito è

⁷¹ L'art. 2 del TUIR, al comma 2, stabilisce che *“ai fini delle imposte sui redditi si considerano 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”*. Per ulteriori approfondimenti si legga il paragrafo relativo alla residenza delle persone fisiche.

⁷² Così la C.M. n. 7/1977 definisce i soggetti che risultano fiscalmente residenti per il fatto di avere in Italia il domicilio o la residenza ai sensi del Codice civile.

prodotto in più comuni, o se non si hanno indizi⁷³ che consentano di individuare il Comune di produzione, è necessario che l'Ufficio, che eventualmente venga a conoscenza di tale attività, svolga un'apposita indagine per verificare lo stato dei fatti e acquisire gli elementi idonei ad indicare il Comune in cui si è prodotto il maggior reddito.

Per concludere la rassegna di regole relative al domicilio delle persone fisiche, occorre fare un cenno al caso dei cittadini italiani che risiedono all'estero in forza di un rapporto di servizio con la Pubblica amministrazione. Questi soggetti hanno il domicilio nel comune di ultima residenza nel territorio dello Stato. Lo stesso criterio è previsto per l'attribuzione del domicilio fiscale agli individui che si sono cancellati dall'anagrafe della popolazione residente e sono emigrati nei paradisi fiscali. Costoro, ai sensi del comma 2-*bis* dell'art. 2 del TUIR, si considerano comunque residenti in Italia, salvo l'esibizione di prove contrarie che attestino il reale trasferimento nel Paese a bassa fiscalità.

10.4.2. Il domicilio fiscale stabilito dall'amministrazione

L'Amministrazione finanziaria ha facoltà di stabilire il domicilio fiscale dei contribuenti, sia persone fisiche che soggetti diversi dalle persone fisiche, in deroga alle disposizioni esaminate nel precedente paragrafo. L'esercizio della facoltà è disciplinato dall'art. 59 del D.P.R. n. 600/1973, che specifica le modalità dell'attribuzione del domicilio, l'efficacia del provvedimento e le autorità legittimate ad assumere l'iniziativa.

L'art. 59 stabilisce che il domicilio fiscale delle persone fisiche può essere stabilito nel comune in cui il soggetto svolge in modo continuativo la principale attività. Per i soggetti diversi dalle persone fisiche, il domicilio stesso sarà localizzato nel comune in cui è stabilita la sede amministrativa. L'autorità competente all'esercizio della facoltà è l'Agenzia delle Entrate⁷⁴, a seconda che il provvedimento comporti lo spostamento del domicilio fiscale nell'ambito della stessa Provincia o in altra Provincia. Il provvedimento emesso deve essere opportunamente motivato e deve essere notificato al contribuente interessato. Si tratta di un **atto definitivo**, il cui effetto si manifesta nel periodo d'imposta successivo a quello nel quale è stato notificato.

Lo stesso art. 59, infine, in particolari circostanze, riconosce al contribuente la facoltà di fissare il domicilio fiscale in un comune diverso da quello individuato in base alle disposizioni contenute nell'art. 58. L'esercizio della facoltà avviene per mezzo di una istanza motivata che il contribuente presenta all'Agenzia delle Entrate.

10.5. TRASFERIMENTI DI RESIDENZA DALL'ITALIA ALL'ESTERO

I trasferimenti di residenza sia per le persone fisiche che per le persone giuridiche

⁷³ La C.M. n. 7/1977 si esprime in termini di "*elementi materiali esteriori (impianti, attrezzature, negozi, locali, Uffici) che consentano di individuare il Comune di produzione*".

⁷⁴ Si veda la disposizione dell'Agenzia delle Entrate del 23 ottobre 2003 per la competenza della Direzione Regionale o Centrale.

presentano aspetti di particolare importanza e delicatezza nei due casi ipotizzabili di trasferimento dall'Italia verso l'estero e dall'estero verso l'Italia.

Nei prossimi paragrafi verranno affrontati dapprima le problematiche relative ai trasferimenti di residenza di persone fisiche, cittadini italiani, in **Paesi c.d. a fiscalità privilegiata**.

Nel Capitolo XI verrà affrontata la norma agevolativa per le persone fisiche (ad alto reddito) che vogliano trasferire la propria residenza in Italia.

Nel Capitolo XIII infine si tratterà dei trasferimenti di residenza, dall'Italia verso l'estero e dall'estero verso l'Italia dei soggetti diversi dalle persone fisiche (imprenditori, società ed enti).

10.5.1. Il trasferimento di residenza all'estero in Paesi a fiscalità privilegiata (comma 2-bis dell'art. 2 del TUIR)

Il fenomeno del trasferimento fittizio della residenza all'estero non è limitato alle imprese: abbiamo assistito, infatti, durante gli anni '90, ad una massiccia espansione del fenomeno anche tra i cittadini che svolgono attività artistica, sportiva e professionale, che per sottrarsi alla pressione fiscale del nostro Stato, "emigrano" in paesi a fiscalità privilegiata⁷⁵. La nostra Amministrazione finanziaria ha cominciato ad occuparsi del problema proprio sul finire degli anni '90, quando la situazione si era fatta allarmante: è datata dicembre 1997, infatti, la circolare n. 304, nella quale si prende atto della necessità di *"dare impulso ad attività di tipo investigativo e di 'intelligence' che consentano di individuare i casi in cui il trasferimento della residenza anagrafica rappresenta un facile espediente posto in essere da cittadini italiani che di fatto hanno mantenuto la residenza o il domicilio in Italia"*. Nello stesso documento, il Ministero fornisce, inoltre, indicazioni alle strutture "investigative e di intelligence" in merito alle *"azioni fondamentali, ma non esaustive, da intraprendere per ciascuna posizione selezionata a livello locale"*. Si tratta di azioni mirate a raccogliere concrete prove in ordine ai legami familiari o affettivi in generale, agli interessi economici, alla volontà di mantenere o far rientrare in Italia i proventi delle prestazioni effettuate all'estero. L'azione investigativa, insomma, costituiva un vero e proprio *"impegno qualificante del programma di controlli 1998 per le Direzioni Regionali e per gli Uffici operativi"*.

La lotta al fenomeno elusivo dei fittizi trasferimenti di residenza nei "paradisi fiscali" ha avuto un momento decisivo nel 1998, quando il nostro Legislatore, con la legge collegata alla finanziaria 1999⁷⁶, ha introdotto la **presunzione di residenza in Italia per tutti i soggetti emigrati nei paesi a bassa o nulla fiscalità**, individuati con apposito Decreto ministeriale. L'art. 10 della suddetta legge, infatti, ha inserito nel corpus dell'art. 2 del TUIR il comma 2-bis, che recita: *"si considerano altresì residenti, salvo prova contraria, i cittadini italiani cancellati dalle anagrafi della popolazione ed emigrati in Stati o territori aventi un regime fiscale privilegiato, individuati con Decreto del Ministro delle Finanze da pubblicare nella Gazzetta Ufficiale"*.

La norma, dunque, introduce una presunzione relativa di residenza in Italia per tutti i soggetti trasferiti nei paradisi fiscali, **salvo esibizione di prova contraria da**

⁷⁵ Per ulteriori approfondimenti sui paesi a fiscalità privilegiata si rinvia al Capitolo 31.

⁷⁶ Si tratta della Legge 23 dicembre 1998, n. 448.

parte del contribuente. In tal modo, il comma 2-*bis* dell'art. 2 realizza una sostanziale inversione dell'onere della prova, che passa dall'Amministrazione finanziaria al contribuente, il quale è chiamato ad esibire fatti e atti idonei a respingere la presunzione relativa di residenza in Italia⁷⁷.

Il Ministro delle Finanze ha individuato i paesi a fiscalità privilegiata con il Decreto 4 maggio 1999. Con la C.M. n. 140/1999 sono state fornite, inoltre, spiegazioni in merito alle prove da esibire e alla decorrenza della presunzione di residenza fiscale in Italia. Ciononostante, l'applicazione della norma evidenzia “una serie di incertezze di natura procedurale”⁷⁸ dovute alla mancanza di disposizioni a carattere amministrativo volte a regolarne l'attuazione. Ma prima di considerare gli aspetti problematici della normativa, esaminiamo il contenuto della stessa.

Il comma 2-*bis* dell'art. 2 del TUIR, come abbiamo già avuto modo di rilevare, realizza l'inversione dell'onere della prova, ponendo a carico del contribuente l'esibizione di atti e fatti idonei a dimostrare la sua effettiva residenza nel Paradiso fiscale. La presunzione può essere superata con qualsiasi mezzo di prova, di natura documentale o dimostrativa, con la sola **esclusione del giuramento e della prova testimoniale**⁷⁹. La C.M. n. 140/1999 stabilisce che possono essere esibiti gli elementi probanti suggeriti dalla C.M. n. 304/1997 alle Direzioni Regionali e agli Uffici operativi, ossia informazioni relative alle movimentazioni di somme di denaro da e per l'estero, all'emissione di assegni bancari, atti concernenti donazioni, compravendite, costituzione di società, conferimenti.

La C.M. n. 140/1999 fornisce un elenco dettagliato di prove che il contribuente emigrato può addurre a conferma della effettività del suo trasferimento. Per l'Amministrazione finanziaria, dunque, costituiranno valida prova tutti gli atti e i fatti idonei a verificare le seguenti situazioni:

- la sussistenza della dimora abituale nel paese fiscalmente privilegiato;
- l'iscrizione ed effettiva frequenza dei figli presso istituti scolastici o di formazione del paese estero;
- lo svolgimento di un rapporto lavorativo a carattere continuativo, stipulato nello stesso paese estero, ovvero l'esercizio di una qualunque attività economica con carattere di stabilità;
- la stipula di contratti di acquisto o di locazione di immobili residenziali, adeguati ai bisogni abitativi nel paese di immigrazione;
- fatture e ricevute di erogazione di gas, luce, telefono e di altri canoni tariffari, pagati nel paese estero;
- la movimentazione a qualsiasi titolo di somme di denaro o di altre attività finanziarie nel paese estero e da e per l'Italia;
- l'eventuale iscrizione nelle liste elettorali del paese d'immigrazione;
- l'assenza di unità immobiliari tenute a disposizione in Italia o di atti di donazione, compravendita, costituzione di società, ecc.;

⁷⁷ A. Magliaro - S. Censi, “Trasferimento di residenza in Paesi *black list*: giudici obbligati a valutare gli elementi addotti dal contribuente”, in *il fisco*, n. 32/2018.

⁷⁸ Così F. Dante - M. V. Vaccarino, “Trasferimenti fittizi di residenza fiscale”, in *Corr. Trib.* n. 48/2002, pag. 4360.

⁷⁹ Così la C.M. n. 140/1999.

- la mancanza nel nostro paese di significativi e duraturi rapporti di carattere economico, familiare, politico, sociale, culturale e ricreativo.

Lo stesso documento di prassi, inoltre, sottolinea che questi elementi di prova devono essere valutati in una visione globale, avendo riguardo alla complessiva situazione del contribuente.

L'applicazione dell'art. 2, comma 2-*bis*, del TUIR evidenzia due lacune della normativa: non ci sono indicazioni, infatti, in merito al momento in cui la prova debba essere fornita; dubbi sorgono anche circa l'individuazione del domicilio a cui deve essere inviato il **questionario per la richiesta degli elementi di prova**⁸⁰.

Per quanto riguarda il momento in cui la prova deve esser esibita, si ritiene⁸¹ che il contribuente debba raccogliere la documentazione necessaria a dimostrare l'effettività del suo trasferimento e tenerla a disposizione dell'Amministrazione finanziaria. La documentazione, valida in ogni periodo d'imposta, dovrà essere esibita solo e quando l'Agenzia ne faccia richiesta.

Per quanto concerne il domicilio fiscale del contribuente emigrato in un paese a bassa o nulla fiscalità, il problema attiene al criterio in base al quale lo stesso debba essere identificato: in altri termini ci si interroga se il questionario dell'Agenzia per la richiesta delle prove debba essere inviato nel **comune in cui il contribuente ha prodotto il maggior reddito** (criterio previsto per i non residenti dall'art. 58 del D.P.R. n. 600/1973) o **nella località in cui ha mantenuto la sua ultima residenza** (criterio previsto per gli emigrati nei paradisi fiscali dall'art. 59 del D.P.R. n. 600/1973). Si ritiene che la comunicazione dell'Agenzia debba essere inviata al domicilio fiscale individuato in base all'art. 58 del D.P.R. n. 600/1973, quindi presso il Comune in cui il contribuente ha prodotto maggior reddito. Questa conclusione scaturisce dalla considerazione del fatto che le disposizioni relative al domicilio fiscale del soggetto trasferito in un paradiso, ossia il criterio identificativo codificato dall'art. 59 del D.P.R. n. 600/1973, sono applicabili solo ai contribuenti che non hanno fornito la controprova della presunzione di residenza fiscale in Italia⁸².

Le maglie del Fisco, dunque, si stringono sempre più attorno ai soggetti che mettono in atto pratiche elusive. Ma l'impegno dell'Amministrazione finanziaria comunque incontra un significativo limite nella potestà del paradiso fiscale, che offre agli "emigrati" gli *escamotage*⁸³ per occultare i guadagni. Pertanto, oltre allo sforzo teso a frenare il flusso di contribuenti, è indispensabile anche l'impegno sul fronte degli accordi internazionali.

La Legge 24 dicembre 2007, n. 244, ossia la Finanziaria 2008, ha modificato il comma 2-*bis* dell'art. 2 del TUIR prevedendo l'istituzione di una *white list* in luogo della preesistente *black list*, ai fini della individuazione dei Paesi nei confronti dei quali operano la presunzione relativa di residenza in Italia e l'inversione dell'onere della prova. Il novellato comma 2-*bis* recita come segue: "*Si considerano altresì residenti, salvo prova contraria, i cittadini italiani cancellati dalle anagrafi della popolazione*".

⁸⁰ Per l'approfondimento delle problematiche si legga F. Dante - M. V. Vaccarino, *op. cit.*, pag. 4360.

⁸¹ La soluzione possibile ai quesiti sollevati è proposta dagli autori citati nella precedente nota.

⁸² La precisazione è fatta dalla C.M. n. 140/1999.

⁸³ Si pensi alla copertura del segreto bancario vigente nei Paradisi fiscali, all'assenza di un regime di scambio d'informazioni, nonché alla mancanza di accordi per eliminare la doppia imposizione.

ne 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". La nuova lista, pertanto, comprenderà i Paesi c.d. virtuosi, ossia realtà con le quali sussiste uno scambio di informazioni. Gli Stati non inclusi nell'istituendo elenco saranno assoggettati alla disciplina dell'art. 2 del TUIR, per cui il trasferimento della residenza in questi Paesi assoggetterà gli individui alla presunzione di residenza in Italia e graverà sugli stessi l'onere di provare all'Amministrazione finanziaria l'effettività del trasferimento. Tuttavia, ad oggi il Decreto attuativo di riferimento non è ancora stato emanato, di conseguenza continuano di fatto a trovare applicazione le disposizioni vigenti al 31 dicembre 2007 e basate sul concetto di "Black List". Per approfondimenti sul tema della *black/white list* si rinvia al Capitolo XXXI.

10.6. LA TASSAZIONE DEI RESIDENTI PER I REDDITI PRODOTTI ALL'ESTERO

Il comma 1 dell'art. 3 del TUIR individua i due principi cardine del sistema impositivo italiano, ossia il criterio della globalità del reddito prodotto (*worldwide system*), per i soggetti residenti, e il criterio della tassazione dei redditi prodotti sul territorio, per i soggetti non residenti⁸⁴.

Il principio della **globalità dei redditi prodotti** prevede che, a prescindere dalla natura e dal luogo di produzione, tutti i redditi conseguiti da soggetti residenti in Italia debbano essere assoggettati a prelievo fiscale.

Come visto nel Capitolo III l'eventuale fenomeno della doppia tassazione viene attenuato sia da disposizioni interne (riconoscimento del credito di imposta) sia attraverso le convenzioni internazionali.

Nel nostro ordinamento il credito di imposta viene concesso quando alla formazione del reddito complessivo concorra un reddito prodotto all'estero (art. 165 TUIR). Se un'imposta estera colpisce un reddito che non si considera prodotto all'estero (ma in Italia) non sorgono i presupposti per accedere al sistema del *foreign tax credit*. Risulta quindi fondamentale definire il concetto di reddito estero.

Per individuare il reddito estero, in sede di riforma⁸⁵, il Legislatore fiscale ha ac-

⁸⁴ Il comma 1 dell'art. 3 del Testo Unico 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'art. 10 e per i non residenti soltanto da quelli prodotti nel territorio dello Stato."

⁸⁵ Prima dell'entrata in vigore della riforma fiscale, l'assenza di una definizione, nell'ordinamento tributario italiano, del concetto di *reddito estero* aveva generato molte perplessità nel momento dell'individuazione dei redditi da assoggettare a tassazione. Autorevole dottrina (questa tesi era sostenuta da Maisto, "Imposizione dei redditi prodotti all'estero e competitività internazionale", in *Dir. prat. trib.*, 1981, parte I, pag. 1135; A. Vicini Ronchetti, "Sulla doppia imposizione internazionale e il credito d'imposta", in *Dir. prat. trib.*, n. 3/1997, pag. 187; Croxatto, "Il credito d'imposta per i redditi prodotti all'estero", relazione tenuta al convegno della Società per lo studio dei problemi fiscali, Rapallo, 29-30 giugno, 1979) definiva il **reddito estero** come il reddito prodotto da *fonte estera*: quando, dunque, la fonte materiale da cui promana è situata nel territorio di uno Stato estero, il reddito è sicuramente classificabile come estero. Ancora, altra dottrina (B. Gangemi, "Credito d'imposta e redditi esteri", in *Boll. trib.*, 1990, pag. 255; Maisto-Miscali, "Conclusioni", in *Operazioni internazionali e fiscalità*, Milano, 1987, pag. 136; F. Nobili, "Il credito per le imposte assolate all'estero: problemi applicativi e proposte di modifica", all'interno del volume *Aspetti fiscali delle operazioni internazionali*, a cura di V. Uckmar - C. Garbarino, Milano, 1995, pag. 204; A. Merone, "Il credito d'imposta e le im-

colto il c.d. criterio della lettura “a specchio” dell’art. 23 del TUIR, che contiene l’elenco di tutti i redditi che si considerano prodotti nel territorio dello Stato dai soggetti non residenti, inserendo nell’art. 165 del TUIR il comma 2, nel quale viene disposto che “*i redditi esteri si considerano prodotti all’estero sulla base di criteri reciproci a quelli previsti dall’art. 23 per individuare quelli prodotti nel territorio dello Stato*”.

In forza di questa norma, tutti i redditi che trovano collocazione nelle categorie elencate nell’art. 23 del TUIR sono da considerarsi redditi esteri se i relativi criteri di collegamento si riscontrano con il territorio dello Stato estero⁸⁶.

Con la circolare n. 9/E/2015, l’Agenzia delle Entrate ha specificato che la lettura “a specchio” dell’art. 23 si rende applicabile solo nei casi in cui non sia in vigore una Convenzione contro le doppie imposizioni tra l’Italia e lo Stato della fonte del reddito. In presenza di una Convenzione il diritto al credito d’imposta viene riconosciuto in riferimento a qualsiasi elemento di reddito che lo Stato della fonte ha assoggettato a tassazione in base alla Convenzione. Diversamente, in mancanza di Convenzione occorre far riferimento alle ipotesi esattamente speculari dell’art. 23 TUIR, a prescindere dai criteri di collegamento adottati dallo Stato della fonte.

La suddetta circolare evidenzia anche alcune criticità derivanti dalla lettura a specchio dell’art. 23 che si riferiscono a determinate categorie reddituali quali **interessi, dividendi o royalties conseguiti all’estero** da società o enti commerciali residenti⁸⁷, mentre in riferimento alle persone fisiche nella circolare non viene indicata alcuna criticità derivante dalla lettura a specchio dell’art. 23 del TUIR.

poste pagate all’estero”, in *il fisco*, n. 33/1996, pag. 8075) definiva il **reddito estero** sulla base del **luogo in cui lo stesso ha assolto l’imposta**. Questa impostazione non era condivisibile per due ordini di ragioni: in primo luogo perché in nessun caso il Legislatore fiscale italiano aveva usato l’espressione **redditi che hanno assolto l’imposta all’estero**, che non avrebbe dato adito a dubbi interpretativi; in secondo luogo, perché vi sono redditi che nel Paese estero sono esenti da imposta, mentre non lo sono nel nostro. Il quadro illustrato finora era relativo alla normativa interna; il problema dell’individuazione dei **redditi esteri** non si poneva, invece, nell’ambito delle norme convenzionali: i trattati stipulati dall’Italia, infatti, trascurano la nozione di reddito estero (M. Piazza, *op. cit.*, pag. 246.), al più utilizzano l’espressione “*elementi di reddito imponibili all’estero*”, che non presenta particolari problemi esegetici. Nell’ambito del Modello di convenzione, dunque, il reddito estero è inteso come **reddito di fonte estera**. Ancora sul tema si leggano: A. Vicini Ronchetti, *op. cit.*; C. Garbarino, “La tassazione del reddito transnazionale: nozione e principi generali”, in *Corr. Trib.*, n. 14/2002.

⁸⁶ Per l’elenco dei redditi e dei criteri di collegamento di cui all’art. 23 del TUIR si veda il paragrafo 11.7.

⁸⁷ Il criterio introdotto dal Legislatore per l’individuazione dei redditi esteri non risolve il problema della doppia imposizione dei redditi d’impresa prodotti all’estero da un soggetto non residente senza l’ausilio della stabile organizzazione. Nella pratica, infatti, sovente si verifica il caso di imprese italiane che realizzano all’estero redditi mediante organizzazioni che, secondo la normativa interna, non costituiscono stabile organizzazione, mentre secondo la normativa estera rientrano nella fattispecie. In assenza di una convenzione fra i due paesi interessati, il reddito conseguito dal soggetto residente in Italia viene tassato due volte: all’estero, in quanto reddito conseguito da una stabile organizzazione, e in Italia, in applicazione del principio della globalità dei redditi prodotti. In altre parole, tale reddito d’impresa, in quanto prodotto senza stabile organizzazione, non viene considerato un reddito estero, e pertanto non gode del credito d’imposta; lo stesso, non scontando la tassa pagata all’estero, subisce la duplice imposizione. Sul punto la circolare n. 9/E/2015 interviene opportunamente osservando che l’art. 23, anche nei confronti delle imprese non residenti, applica il principio del “trattamento isolato dei redditi”, assoggettando a tassazione in Italia singoli elementi di reddito sulla base di specifici criteri di collegamento. Specularmente l’Agenzia delle Entrate ha affermato che il principio del trattamento isolato possa valere anche per i singoli elementi reddituali prodotti all’estero dalle imprese residenti, in assenza di una stabile organizzazione ove si tratti di elementi di reddito riconducibili in una delle fattispecie previste dall’art. 23.

Fatta questa importante premessa sulla nozione di “reddito estero”, passiamo in rassegna le regole che presiedono alla tassazione dello stesso.

Il reddito complessivo dei soggetti residenti in Italia, sia persone fisiche che enti diversi dalle persone fisiche, è formato dai redditi ovunque prodotti, così come postula il principio della tassazione del reddito globale. Per evitare, tuttavia, il fenomeno della doppia imposizione degli stessi redditi nel paese della fonte e in quello della residenza del percettore, il nostro sistema impositivo prevede il meccanismo del credito di imposta, disciplinato dall'art. 165 del Testo Unico. La norma stabilisce, a riguardo, quanto segue: *“Se alla formazione del reddito complessivo concorrono redditi prodotti all'estero, le imposte ivi pagate a titolo definitivo su tali redditi sono ammesse in detrazione dall'imposta netta dovuta fino alla concorrenza della quota d'imposta corrispondente al rapporto tra redditi prodotti all'estero ed il reddito complessivo al netto delle perdite di precedenti periodi d'imposta ammesse in diminuzione”*. In sede di liquidazione dell'imposta italiana, dunque, si scomputa quanto versato all'estero a titolo di prelievo fiscale sugli stessi redditi. Le modalità di calcolo e le condizioni per la fruibilità del credito d'imposta saranno ampiamente illustrate nell'apposito Capitolo⁸⁸. In questa sede rileva soltanto conoscere l'esistenza di un meccanismo giuridico che, in assenza di convenzione, eviti al contribuente il pagamento di doppia imposta sulla stessa entrata.

Una volta individuati i redditi esteri, la relativa tassazione avrà luogo mediante l'applicazione delle stesse regole previste per i redditi prodotti in Italia. Pertanto, il reddito complessivo del contribuente e la relativa imposta saranno computati in base alle norme interne del Testo Unico, in forza delle quali si procederà come segue:

- se il contribuente è una persona fisica, si applicheranno le disposizioni contenute nel Titolo I, che a sua volta comprende i seguenti gruppi di norme volte a disciplinare la tassazione delle singole categorie reddituali:
 - Capo II, redditi fondiari;
 - Capo III, redditi di capitale;
 - Capo IV, redditi di lavoro dipendente;
 - Capo V, redditi di lavoro autonomo;
 - Capo VI, redditi d'impresa;
 - Capo VII, redditi diversi;
- se il soggetto passivo d'imposta è un soggetto diverso da persona fisica, si ricorrerà alle norme del Titolo II. In particolare, se il soggetto è una società commerciale residente si applicheranno le regole del Capo II; in caso di ente non commerciale, si farà riferimento alle norme del Capo III⁸⁹.

⁸⁸ Si veda il Capitolo 14.

⁸⁹ Per la disciplina applicabile ai soggetti diversi dalle persone fisiche si veda il Capitolo 12.

10.7. LA TASSAZIONE DEI NON RESIDENTI PER I REDDITI PRODOTTI IN ITALIA

10.7.1. I redditi prodotti in Italia

Per i soggetti non residenti, l'art. 3 del TUIR, stabilisce che la base imponibile ai fini dell'imposizione diretta è costituita da tutti "i redditi prodotti nel territorio dello Stato", con esclusione dei redditi esenti e di quelli assoggettati a ritenuta alla fonte a titolo di imposta. Pertanto, una volta verificata la residenza (estera) del soggetto occorrerà verificare il presupposto territoriale.

Il presupposto territoriale non ha nel nostro ordinamento un contenuto univoco⁹⁰, ma può assumere differenti accezioni, specificate di volta in volta dal Legislatore in apposite disposizioni. Dall'esame dell'art. 23 del TUIR si deduce che il principio della **territorialità** sottintende tre tipi di relazione *reddito – territorio*, in ragione della quale lo Stato italiano giustifica il suo prelievo:

1. **localizzazione sul territorio italiano del bene che genera il reddito.** Il nesso è esplicitato nelle seguenti disposizioni:
 - lettera a) dell'art. 23 del TUIR, che assoggetta a tassazione i **redditi fondiari** provenienti da beni situati in Italia; e nella
 - lettera f) del medesimo articolo che prevede l'applicazione dell'imposta ai **redditi diversi**, generati da **beni** situati sul territorio, e alle **plusvalenze**⁹¹ derivanti dalla vendita di talune partecipazioni in società residenti;
2. **localizzazione dell'attività sul territorio italiano.** Questo criterio di collegamento con il territorio è riscontrabile nella norma che assoggetta a tassazione in Italia le seguenti categorie di reddito, individuate nell'art. 23 del TUIR:
 - **redditi di lavoro dipendente** prestato in Italia e redditi assimilati (lettera c), comma 1, art. 23);
 - **redditi di lavoro autonomo derivanti da attività esercitate nel territorio dello Stato** (lettera d), comma 1, art. 23);
 - **redditi d'impresa**, conseguiti da stabili organizzazioni in Italia di soggetti non residenti (lettera e), comma 1, art. 23);
 - **redditi diversi** prodotti nell'esercizio di attività all'interno dello Stato italiano (lettera f), art. 23);
3. **residenza in Italia del soggetto che eroga il reddito.** Sono identificati da questo nesso con il territorio le seguenti tipologie di reddito, sempre elencate nell'art. 23 del TUIR:
 - **redditi di capitale**, qualora corrisposti dallo Stato italiano, da soggetti residenti in Italia o da stabili organizzazioni nel territorio stesso di soggetti non

⁹⁰ L'aggettivo è usato da M. Piazza, *op. cit.*, pag. 215.

⁹¹ L'art. 23, comma 1, lettera f) esclude, tuttavia, dalla base imponibile le seguenti tipologie di plusvalenza:
1) delle plusvalenze di cui alla lettera c-bis) del comma 1, dell'art. 67, derivanti da cessione a titolo oneroso di partecipazioni in società residenti negoziate in mercati regolamentati, ovunque detenute;
2) delle plusvalenze di cui alla lettera c-ter) del medesimo articolo derivanti da cessione a titolo oneroso ovvero da rimborso di titoli non rappresentativi di merci e di certificati di massa negoziati in mercati regolamentati, nonché da cessione o da prelievo di valute estere rivenienti da depositi e conti correnti;
3) dei redditi di cui alle lettere c-quater) e c-quinqües) del medesimo articolo derivanti da contratti conclusi, anche attraverso l'intervento d'intermediari, in mercati regolamentati.

residenti, con esclusione di interessi e proventi maturati su depositi e conti correnti bancari e postali (lettera b), comma 1, art. 23);

- **redditi derivanti dalla partecipazione in società di persone e soggetti assimilati e in società di capitali che hanno optato per il regime della trasparenza fiscale di cui all'art. 115 del TUIR** (lettera g), comma 1, art. 23);
- tutti i redditi elencati nel comma 2 dell'art. 23, alle condizioni dettate nella medesima norma.

La territorialità del reddito, in quanto presupposto per l'imposizione degli stessi, deve essere verificata di volta in volta, in base agli elementi in cui si sostanzia il principio. Ogni qual volta il reddito è realizzato in territorio italiano o è corrisposto da un soggetto residente o, ancora, scaturisce da un bene localizzato in Italia è fatta salva la potestà impositiva del Fisco nostrano, indipendentemente dalla residenza del soggetto che percepisce il reddito. Tuttavia, in presenza di trattato siglato fra paese della fonte del reddito e paese della residenza del soggetto che lo consegue, la norma interna di ciascuno Stato soccombe: le leggi del singolo Stato, infatti, sono gerarchicamente inferiori rispetto alle norme pattizie, alle quali ci si deve attenere per individuare il paese legittimato al prelievo e le modalità dello stesso.

10.7.2. La determinazione dell'imposta dovuta dai non residenti

Le persone fisiche non residenti sono tassate in Italia per i soli redditi prodotti sul territorio.

L'individuazione dei redditi da assoggettare ad Imposta sul Reddito (IRPEF) avviene sulla base dell'art. 23 del TUIR, che elenca tutti i tipi di reddito che si considerano prodotti nel territorio dello Stato. Fatta eccezione per questa norma esclusiva, la determinazione della base imponibile degli individui non residenti avviene con le stesse regole applicate ai soggetti residenti. Questi ultimi, tuttavia, usufruiscono solo di alcune deduzioni, detrazioni ed esclusioni previste per i contribuenti residenti.

Alle persone non residenti risultano applicabili, inoltre, le norme relative alla tassazione separata.

Seguendo l'ordine espresso nell'art. 23, si considerano prodotti nel nostro territorio i redditi con le seguenti caratteristiche:

- i **redditi fondiari**. Si tratta dei redditi relativi a terreni e fabbricati localizzati in Italia, ai quali si applicano le regole del Capo II, Titolo I del TUIR (artt. da 25 a 43), nonché le norme dell'art. 190 per il calcolo reale della rendita tassabile⁹²;
- i **redditi di capitale**. Per tali si intendono i redditi corrisposti dallo Stato, da soggetti residenti nel territorio dello Stato o da stabili organizzazioni nel territorio stesso di soggetti non residenti, con esclusione degli interessi e altri proventi derivanti da depositi e conti correnti bancari e postali (comma 1, lett. b) dell'art. 23

⁹² Secondo il Modello OCSE i redditi immobiliari ed i redditi provenienti da fonte stabile sono tassabili nel Paese in cui è situata la fonte. Vi rientrano fra l'altro l'usufrutto su beni immobili e i diritti a canoni variabili o fissi corrisposti per lo sfruttamento di giacimenti minerari, sorgenti e altre ricchezze del suolo (le navi, i battelli e gli aeromobili non sono considerati come beni immobili).

TUIR). Il trattamento fiscale dei *redditi di capitale* è individuato nel Capo III del Titolo I del TUIR (artt. 44-48)⁹³;

- **i redditi di lavoro dipendente.** La lettera c) dell'art. 23 del TUIR stabilisce che è imponibile in Italia il reddito da lavoro dipendente svolto nel territorio da soggetti non residenti. Questa tipologia di reddito comprende anche i redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente, di cui all'art. 50 del TUIR, comma 1, lettere a)⁹⁴ e b)⁹⁵. La tassazione dei compensi di tal natura avviene secondo le disposizioni contenute nel Capo IV del Titolo I del TUIR (artt. 49-52);
- **i redditi di lavoro autonomo.** La condizione per l'imponibilità è che siano conseguiti nell'esercizio di un'attività svolta in territorio italiano. Questi redditi sono trattati nel Capo V del Titolo I del TUIR (artt. 53-54);
- **i redditi d'impresa.** L'art. 23 del D.P.R. n. 917/1986 stabilisce che i redditi d'impresa dei soggetti non residenti sono assoggettati ad imposta se realizzati mediante stabile organizzazione in Italia⁹⁶. Se il non residente, dunque, consegue un reddito d'impresa in Italia senza l'impiego di una *stabile organizzazione*, non subirà imposizione; la motivazione della mancata tassazione è espressa con chiarezza nella relazione governativa all'art. 113 del vecchio TUIR, ora art. 152, nella quale si legge: *“La presenza di una stabile organizzazione è condizione perché si consideri prodotto in Italia il reddito d'impresa; rileva, infatti, che tali soggetti svolgono anche nel nostro territorio la loro attività. Qualora, invece, manchi la stabile organizzazione i predetti soggetti non possono evidentemente considerarsi imprenditori commerciali essendo privi di un reddito d'impresa imponibile”*. Se non c'è stabile organizzazione, quindi, non c'è reddito d'impresa, pertanto non si può procedere

⁹³ Il D.Lgs. 21 luglio 1999, n. 259 ha inoltre previsto la non imponibilità per i soggetti non residenti degli interessi sui conti correnti e depositi bancari e postali. L'art. 6 del D.Lgs. n. 239/1996 prevede che gli interessi ed altri proventi delle obbligazioni e titoli similari emessi in Italia da taluni emittenti non sono imponibili se sono conseguiti da soggetti residenti in Stati che consentono un adeguato scambio di informazioni.

L'art. 26-bis del D.P.R. n. 600/1973 ha esentato da imposizione i redditi di capitale corrisposti da soggetti residenti: *“1. Non sono soggetti ad imposizione i redditi di capitale derivanti dai rapporti indicati nelle lettere a), diversi dai depositi e conti correnti bancari e postali, con esclusione degli interessi ed altri proventi derivanti da prestiti di denaro, c), d), g-bis) e g-ter), dell'art. 41, comma 1, del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, qualora siano percepiti da:*

a) soggetti residenti all'estero, di cui all'art. 6, comma 1, del decreto legislativo 1° aprile 1996, n. 239, e successive modificazioni.

1-bis. I requisiti di cui al comma 1 sono attestati mediante la documentazione di cui all'art. 7, comma 2, del decreto legislativo 1° aprile 1996, n. 239.

2. Qualora i rapporti di cui all'art. 44, comma 1, lettere g-bis) e g-ter), del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, abbiano ad oggetto azioni o strumenti finanziari similari alle azioni di cui allo stesso art. 44, l'esenzione di cui al comma 1 non si applica sulla quota del provento corrispondente all'ammontare degli utili messi in pagamento nel periodo di durata del contratto”.

⁹⁴ Questa voce comprende le seguenti categorie di compenso: *“compensi percepiti, entro i limiti dei salari correnti maggiorati del 20%, dai lavoratori soci delle cooperative di produzione e lavoro, delle cooperative di servizi, delle cooperative agricole e di prima trasformazione dei prodotti agricoli e delle cooperative della piccola pesca”*.

⁹⁵ La lettera b) dell'art. 50 del TUIR assimila ai redditi di lavoro dipendente i seguenti compensi: *“le indennità e i compensi percepiti a carico di terzi dai prestatori di lavoro dipendente per incarichi svolti in relazione a tale qualità, ad esclusione di quelli che per clausola contrattuale devono essere riversati al datore di lavoro e di quelli che per legge devono essere riversati allo Stato”*.

⁹⁶ Per la nozione di stabile organizzazione nel diritto interno e convenzionale si rinvia al Capitolo 21.

al prelievo fiscale⁹⁷. In tal caso tutti i redditi conseguiti dal soggetto saranno trattati fiscalmente in base al principio del trattamento isolato, secondo il quale l'impresa non residente che consegue diverse categorie di reddito individua il presupposto impositivo territoriale autonomamente per ciascuna di esse⁹⁸. Il principio è ribadito nella relazione governativa sopra citata che rileva: *“In tal caso (in caso di mancanza di stabile organizzazione, N.d.R.) essi vengono a trovarsi nella stessa situazione reddituale degli enti non commerciali residenti e, come per questi, il loro reddito complessivo è formato dai singoli redditi (con esclusione, ovviamente, del reddito d'impresa e limitatamente a quelli che in base all'art. 20 (ora 23) si considerano prodotti nel territorio dello Stato) determinati secondo il titolo primo relativo alle categorie nelle quali rientrano”*.

- In presenza invece di stabile organizzazione, il reddito conseguito dalla stessa deve essere determinato con le stesse regole che presiedono il calcolo dell'imponibile degli imprenditori residenti; pertanto, si applicheranno le regole del Capo VI del Titolo I del TUIR (artt. 55-66). Per rendere meno problematica l'applicazione della norma, il Legislatore, in sede di riforma fiscale, ha finalmente colmato una grave carenza normativa interna: dopo anni di dibattito dottrinario e di pronunce giurisprudenziali, ha elaborato una definizione di stabile organizzazione che consente di individuare i redditi tassabili senza margini di incertezza⁹⁹;
- i **redditi diversi**. L'individuazione di questa classe di reddito è molto problematica, data la sua natura di categoria residuale, destinata ad accogliere le tipologie di rendita che non trovano collocazione in alcuna delle precedenti categorie. L'art. 23 del TUIR, nel comma 1, lettera f) assoggetta a tassazione solo i *redditi diversi* derivanti da attività svolte sul territorio dello Stato e da beni che si trovano nel territorio stesso. Ancora, sono comprese le plusvalenze derivanti dalla cessione a titolo oneroso di partecipazioni in società residenti, con esclusione, tuttavia delle seguenti somme¹⁰⁰:
 - plusvalenze di cui alla lettera c-bis) del comma 1 dell'art. 67, derivanti dalla cessione a titolo oneroso di partecipazioni in società residenti negoziate in mercati regolamentati ovunque detenute;
 - plusvalenze di cui alla lettera c-ter) del medesimo articolo, derivanti da cessione a titolo oneroso ovvero da rimborso di titoli non rappresentativi di merci e di certificati di massa negoziati in mercati regolamentati, nonché da cessione o da prelievo di valute estere rivenienti da depositi e conti correnti;

⁹⁷ La stessa posizione è ribadita dall'Amministrazione finanziaria nella C.M. 30 aprile 1977, n. 7, con la quale si precisò, con riferimento a società ed enti non residenti, che il reddito complessivo *“è costituito dall'ammontare complessivo dei redditi posseduti, tenendo conto dei soli redditi prodotti in Italia e cioè, per i redditi d'impresa, soltanto di quelli prodotti mediante stabili organizzazioni nel territorio dello Stato (ivi comprese in ogni caso le plusvalenze dei beni destinati o comunque relativi all'attività commerciale esercitata nello Stato, ancorché non conseguite attraverso le stabili organizzazioni) e, per gli altri redditi, tenendo conto dei criteri di territorialità fissati dall'art. 19 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 597”*.

⁹⁸ Così in M. Piazza, *op. cit.*, pag. 220.

⁹⁹ Sul punto si rinvia al Capitolo 21.

¹⁰⁰ Si veda anche la circolare Min. Finanze n. 207/E/1999 richiamata dalla successiva circolare Agenzia delle Entrate del 10 dicembre 2004, n. 52/E in cui la disciplina applicata per le plusvalenze vale specularmente per le minusvalenze.

- redditi di cui alle lettere *c-quater*) e *c-quinquies*) del medesimo articolo derivanti da contratti conclusi anche attraverso l'intervento d'intermediari, in mercati regolamentati.
- Le esclusioni operate dal Legislatore sono giustificate dall'intento di incentivare gli investimenti finanziari in Italia. Resta inteso il carattere cedevole delle norme in questione, per cui, in presenza di norme convenzionali più favorevoli all'investitore, queste ultime prevarranno¹⁰¹;
- **i redditi prodotti in forma associata.** Si tratta dei redditi derivanti dalla partecipazione in studi professionali, società semplici, in nome collettivo, in accomandita semplice e simili che, in base al disposto dell'art. 5 del TUIR, sono imputati a ciascun socio indipendentemente dalla percezione, proporzionalmente alla sua quota di partecipazione agli utili. Vi rientrano ulteriormente i redditi imputati ai soci per trasparenza ai sensi degli artt. 115 e 166 del TUIR.

A questo elenco di redditi, quasi tutti individuati per il fatto di essere conseguiti nel territorio dello Stato o essere prodotti da beni che sono localizzati in Italia, il Legislatore affianca un elenco di redditi relativamente ai quali opera una presunzione assoluta di produzione nel territorio dello Stato¹⁰². Il comma 2 dell'art. 23 del TUIR, infatti, stabilisce che, a prescindere dalla loro realizzazione nel territorio dello Stato italiano, si considerano prodotti nel territorio una serie di redditi, a condizione che siano stati corrisposti dallo Stato, da soggetti residenti in Italia o da stabili organizzazioni sul territorio di soggetti non residenti.

I redditi annoverati in questa categoria individuata in base al criterio della residenza del soggetto che li corrisponde comprendono:

- **le pensioni**¹⁰³, gli assegni ad esse assimilate e le seguenti **indennità di fine rapporto**:
 1. trattamento di fine rapporto di cui all'art. 2120 del Codice civile e indennità equipollenti, comunque denominate, commisurate alla durata dei rapporti di lavoro dipendente (art. 17, comma 1, lett. a) del TUIR);

¹⁰¹ Al riguardo si richiamano l'art. 13 del Modello OCSE ove si prevede la non imponibilità delle plusvalenze nel Paese della fonte e il D.Lgs. n. 461/1997 in materia di "Riordino della disciplina tributaria dei redditi di capitale e dei redditi diversi" ove all'art. 5, comma 5, stabilisce: "Non concorrono a formare il reddito le plusvalenze e le minusvalenze, nonché i redditi e le perdite di cui alle lettere da c-bis) a c-quinquies) del comma 1 dell'art. 81 (ora 67), del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, come modificato dall'art. 3, comma 1, percepiti o sostenuti da:

a) soggetti residenti in Stati con i quali sono in vigore convenzioni per evitare la doppia imposizione sul reddito, che consentano all'Amministrazione finanziaria italiana di acquisire le informazioni necessarie per accertare la sussistenza dei requisiti, sempreché tali soggetti non risiedano negli Stati o territori a regime fiscale privilegiato individuati con il decreto del Ministero delle Finanze emanato ai sensi del comma 7-bis dell'art. 76 (ora 110) del predetto testo unico n. 917 del 1986. Ai fini della sussistenza del requisito della residenza si applicano le norme previste dalle singole convenzioni;

b) enti od organismi internazionali costituiti in base ad accordi internazionali resi esecutivi in Italia".

Risulteranno così tassabili in Italia i soli redditi riferiti a soggetti che non possano invocare né le norme convenzionali né l'applicazione del D.Lgs. 461. Così M. Leo, *Le imposte sui redditi nel Testo Unico*, 2018, I, pag. 484.

¹⁰² Così in M. Leo - F. Monacchi - M. Schiavo, *op. cit.*, pag. 383.

¹⁰³ Si segnala una recente risoluzione (n. 261 del 21 settembre 2007) ove venivano forniti chiarimenti in merito all'aliquota dell'addizionale comunale all'imposta sul reddito delle persone fisiche (IRPEF) applicabile

2. indennità percepite per la cessazione dei rapporti di collaborazione coordinata e continuativa (art. 17, comma 1, lett. c) del TUIR);
3. indennità per la cessazione di agenzia delle persone fisiche delle società di persone (art. 17, comma 1, lett. d) del TUIR);
4. indennità percepite per la cessazione di funzioni notarili (art. 17, comma 1, lett. e) del TUIR);
5. indennità percepite da sportivi professionisti al termine dell'attività sportiva, ai sensi del comma 7 dell'art. 4 della Legge 23 marzo 1981, n. 91, se non rientranti tra le indennità della lettera a) (art. 17, comma 1, lett. f) del TUIR);
- i **redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente**, indicati alle lettere c), c-bis), f), h) h-*bis*) del comma 1 dell'art. 50 del TUIR. A titolo esemplificativo, citiamo tra i redditi segnalati, le somme corrisposte a titolo di borsa di studio o sussidio per fini di studio o addestramento professionale (lettera c) dell'art. 50); i compensi degli amministratori, dei sindaci o dei revisori di società (lettera c-bis) dell'art. 50); le rendite vitalizie e le rendite a tempo determinato diverse da quelle previdenziali (lettera h) dell'art. 50);
- i **compensi** per l'utilizzazione *delle opere dell'ingegno*, di *brevetti industriali* e di *marchi* d'impresa, nonché di processi, formule e informazioni relativi ad esperienze acquisite nel campo industriale, commerciale o scientifico;
- i compensi conseguiti da imprese, società o enti non residenti per **prestazioni artistiche o professionali** effettuate per loro conto nel territorio dello Stato¹⁰⁴.

Individuati i redditi che costituiscono la base imponibile delle persone fisiche, si procede al calcolo dell'imposta operando le **deduzioni** e le **detrazioni** consentite. L'art. 24 del TUIR rubricato "*determinazione dell'imposta dovuta dai non residenti*", ammette le seguenti deduzioni previste nell'art. 10 del testo unico stesso:

- i canoni, i livelli, i censi ed altri oneri gravanti sui redditi degli immobili che concorrono a formare il reddito complessivo, compresi i tributi ai consorzi obbligatori per legge o in dipendenza di provvedimenti della Pubblica amministrazione; sono in ogni caso esclusi i contributi agricoli unificati (art. 10, comma 1, lett. a) del TUIR);
- i contributi, le donazioni e le oblazioni erogati in favore delle organizzazioni non governative idonee ai sensi dell'art. 28 della Legge 26 febbraio 1987, n. 49, per un importo non superiore al 2% del reddito complessivo dichiarato (art. 10, comma 1, lett. g) del TUIR);
- le indennità per perdita dell'avviamento corrisposte per disposizioni di legge al conduttore in caso di cessazione della locazione di immobili urbani adibiti ad usi diversi da quello di abitazione (art. 10, comma 1, lett. h) del TUIR);

al reddito dei pensionati non residenti. La risoluzione, muovendo dal presupposto che l'addizionale comunale all'IRPEF sia dovuta al Comune nel quale il contribuente ha il domicilio fiscale alla data del 1° gennaio dell'anno cui si riferisce l'addizionale stessa, evidenzia come il domicilio fiscale delle persone fisiche non residenti debba essere individuato nel Comune in cui si è prodotto il reddito o, se questo si è prodotto in più Comuni, in quello ove si è prodotto il reddito più elevato.

¹⁰⁴ La norma stabilisce una deroga alla necessità della presenza in Italia di una stabile organizzazione per poter tassare il reddito di una impresa non residente.

- le erogazioni liberali in denaro, fino all'importo di due milioni di lire, a favore dell'Istituto centrale per il sostentamento del clero della Chiesa cattolica italiana (art. 10, comma 1, lett. i) del TUIR);
- le erogazioni liberali di cui all'art. 29, comma 2, della Legge 22 novembre 1988, n. 516, all'art. 21, comma 1, della Legge 22 novembre 1988, n. 517, e all'art. 3, comma 2, della Legge 5 ottobre 1993, n. 409, nei limiti e alle condizioni ivi previste (art. 10, comma 1, lett. l del TUIR).

Il comma 3 dell'art. 24 del TUIR stabilisce che *“dall'imposta lorda si scomputano le detrazioni di cui all'art. 13 nonché quelle di cui all'art. 15, comma 1, lettera a), b), g), h), h-bis) e i), e dell'art. 16-bis. Le detrazioni per carichi di famiglia non competono”*. Pertanto, le detrazioni ammesse in diminuzione dell'imposta dei non residenti sono:

- le detrazioni di tipo oggettivo per redditi di lavoro dipendente e assimilati, previste dall'art. 13 del TUIR. Trattasi delle detrazioni, introdotte dalla Legge finanziaria 2007, in sostituzione delle precedenti deduzioni (vecchio art. 11 del TUIR), per assicurare la progressività dell'imposizione;
- gli interessi passivi e relativi oneri accessori, nonché le quote di rivalutazione dipendenti da clausole di indicizzazione, pagati a soggetti residenti nel territorio dello Stato o di uno Stato membro della Comunità europea, ovvero a stabili organizzazioni nel territorio dello Stato di soggetti non residenti in dipendenza di prestiti o mutui agrari di ogni specie, nei limiti dei redditi dei terreni dichiarati (art. 15, comma 1, lett. a) del TUIR);
- gli interessi passivi e relativi oneri accessori, nonché le quote di rivalutazione dipendenti da clausole di indicizzazione, pagati a soggetti residenti nel territorio dello Stato o di uno Stato membro della Comunità europea, ovvero a stabili organizzazioni nel territorio dello Stato di soggetti non residenti in dipendenza di mutui garantiti da ipoteca su immobili contratti per l'acquisto della unità immobiliare da adibire ad abitazione principale entro un anno dall'acquisto stesso, per un importo non superiore a 4 mila euro (art. 15, comma 1, lett. b) del TUIR);
- le spese sostenute dai soggetti obbligati alla manutenzione, protezione o restauro delle cose vincolate ai sensi della Legge 1° giugno 1939, n. 1089, e del D.P.R. 30 settembre 1963, n. 1409, nella misura effettivamente rimasta a carico (art. 15, comma 1, lett. g) del TUIR);
- le erogazioni liberali in denaro a favore dello Stato, delle Regioni, degli enti locali territoriali, di enti o istituzioni pubbliche, di comitati organizzatori appositamente istituiti con Decreto del Ministro per i beni culturali e ambientali, di fondazioni e associazioni legalmente riconosciute senza scopo di lucro, che svolgono o promuovono attività di studio o di ricerca e di documentazione di rilevante valore culturale e artistico o che organizzano e realizzano attività culturali, effettuate in base ad apposita convenzione, per l'acquisto, la manutenzione, la protezione o il restauro delle cose indicate nell'art. 1 della Legge 1° giugno 1939, n. 1089, e nel D.P.R. 30 settembre 1963, n. 1409, ivi comprese le erogazioni effettuate per l'organizzazione in Italia e all'estero di mostre e di esposizioni di rilevante interesse scientifico – culturale delle cose anzidette, e per gli studi e le ricerche eventualmente a tal fine necessari, nonché per ogni altra manifestazione di rilevante interesse scientifico – culturale anche ai fini didattico – promozionali, ivi

- compresi gli studi, le ricerche, la documentazione e la catalogazione, e le pubblicazioni relative ai beni culturali (art. 15, comma 1, lett. h) del TUIR);
- il costo specifico o, in mancanza, il valore normale dei beni ceduti gratuitamente in base ad apposita convenzione, ai soggetti e per le attività di cui alla lett. h) (art. 15, comma 1, lett. h-*bis*) del TUIR);
 - le erogazioni liberali in denaro, per importo non superiore al 2% del reddito complessivo dichiarato, a favore di enti o istituzioni pubbliche, fondazioni e associazioni legalmente riconosciute che senza scopo di lucro svolgono esclusivamente attività nello spettacolo, effettuate per la realizzazione di nuove strutture, per il restauro ed il potenziamento delle strutture esistenti, nonché per la produzione nei vari settori dello spettacolo (art. 15, comma 1, lett. i) del TUIR);
 - detrazione del 36% per le spese per interventi di recupero del patrimonio edilizio e di riqualificazione energetica degli edifici (art. 16-*bis* del TUIR).

In merito alle detrazioni per oneri di famiglia, l'ultimo periodo del comma 3 dell'art. 24, D.P.R. n. 917/1986, stabilisce la non applicabilità della suddetta detrazione ai non residenti. Tuttavia, ai sensi del comma 1324, art. 1, Legge n. 296/2006, come recentemente modificato dalla Legge 27 gennaio 2012, n. 3, per gli anni 2007, 2008, 2009, 2010, 2011, 2012, 2013 e 2014 le suddette detrazioni spettano anche ai non residenti a condizione che gli stessi dimostrino:

- che le persone alle quali tali detrazioni si riferiscono (ovvero i familiari) non possiedano un reddito complessivo superiore, al lordo degli oneri deducibili, al limite di euro 2.840,51, compresi i redditi prodotti fuori dal territorio dello Stato;
- non godano, nel paese di residenza, di alcun beneficio fiscale connesso ai carichi di famiglia.

La documentazione idonea a dimostrare la sussistenza delle predette condizioni è stata individuata con il D.M. 2 agosto 2007, n. 149¹⁰⁵.

Dall'imposta lorda, infine, devono essere scomutate le ritenute d'acconto e gli acconti di imposta eventualmente versati per il non residente dal sostituto d'imposta residente.

10.7.3. I non residenti Schumacker

Il comma 3-*bis* dell'art. 24 del TUIR, introdotto dalla Legge 30 ottobre 2014, n. 161 (c.d. Legge Europea 2013-*bis*)¹⁰⁶, dispone che i soggetti residenti negli Stati membri dell'Unione Europea e negli Stati aderenti all'Accordo sullo Spazio Economico Europeo (che assicurino un adeguato scambio di informazioni)¹⁰⁷ determinano

¹⁰⁵ Sul punto si veda anche la risoluzione 8 gennaio 2008, n. 6 in cui l'Agenzia delle Entrate fornisce interpretazioni sull'applicazione del Decreto.

¹⁰⁶ Successivamente modificato dall'art. 1, comma 954, lett. c) Legge 28 dicembre 2015, n. 208.

¹⁰⁷ L'elenco degli Stati e territori che consentono un adeguato scambio di informazioni è aggiornato dal Ministero dell'Economia e delle Finanze. Si veda D.M. 23 marzo 2017 – Min. Economia e Finanze Modifiche al Decreto 4 settembre 1996. Seconda revisione semestrale degli Stati che consentono un adeguato scambio di informazioni in materia fiscale. Pubblicato in Gazzetta Ufficiale n. 78 del 3 aprile 2017: *Art. 1. – 1. Ai fini dell'applicazione delle disposizioni indicate nell'art. 6, comma 1, del decreto legislativo 1° aprile 1996, n. 239, gli Stati e territori con i quali è attuabile lo scambio di informazioni sono i seguenti: Albania; Alderney; Algeria; Andorra; Anguilla; Arabia Saudita; Argentina; Armenia; Aruba; Australia; Austria; Azerbaijan; Bangladesh; Barba-*

l'imposta dovuta sulla base degli artt. da 1 a 23 del TUIR (vale a dire al pari dei soggetti residenti), a condizione che il reddito prodotto nel territorio dello Stato italiano sia pari almeno al 75% del reddito complessivamente prodotto dal soggetto non residente e che quest'ultimo non goda di agevolazioni fiscali analoghe nel proprio Stato di residenza¹⁰⁸.

La novità legislativa deve la propria origine all'orientamento giurisprudenziale della Corte di Giustizia dell'Unione Europea avviato con la ormai famosa sentenza *Schumacker*¹⁰⁹.

In tale decisione, con riferimento ad un cittadino belga con impiego in Germania, la Corte di Giustizia ebbe modo di affermare che, per quanto "in materia di imposte dirette la situazione dei residenti e quella dei non residenti non sono di regola analoghe", – in talune circostanze – residenti e non residenti possono venirsi a trovare in situazioni comparabili. Nel caso in esame non sussisteva una obiettiva diversità di situazioni, laddove "il non residente non percepisce redditi significativi nello Stato in cui risiede e trae la parte essenziale delle sue risorse imponibili da un'attività svolta nello Stato dell'occupazione, per cui lo Stato di residenza non è in grado di concedergli le agevolazioni derivanti dalla presa in considerazione della sua situazione personale e familiare"¹¹⁰. Dette agevolazioni devono pertanto essere estese

dos; Belgio; Belize; Bermuda; Bielorussia; Bosnia Erzegovina; Brasile; Bulgaria; Camerun; Canada; Cile; Cina; Cipro; Colombia; Congo (Repubblica del Congo); Decreto del 23/03/2017 – Min. Economia e Finanze Pagina 3 Corea del Sud; Costa d'Avorio; Costa Rica; Croazia; Curacao; Danimarca; Ecuador; Egitto; Emirati Arabi Uniti; Estonia; Etiopia; Federazione Russa; Filippine; Finlandia; Francia; Georgia; Germania; Ghana; Giappone; Gibilterra; Giordania; Grecia; Groenlandia; Guernsey; Herm; Hong Kong; India; Indonesia; Irlanda; Islanda; Isola di Man; Isole Cayman; Isole Cook; Isole Faroe; Isole Turks e Caicos; Isole Vergini Britanniche; Israele; Decreto del 23/03/2017 – Min. Economia e Finanze Pagina 4 Jersey; Kazakistan; Kirghizistan; Kuwait; Lettonia; Libano; Liechtenstein; Lituania; Lussemburgo; Macedonia; Malaysia; Malta; Marocco; Mauritius; Messico; Moldova; Monaco; Montenegro; Montserrat; Mozambico; Nauru; Nigeria; Niue; Norvegia; Nuova Zelanda; Oman; Paesi Bassi; Pakistan; Polonia; Portogallo; Qatar; Regno Unito; Repubblica Ceca; Repubblica Slovacca; Romania; Saint Kitts e Nevis; Saint Vincent e Grenadine; Decreto del 23/03/2017 – Min. Economia e Finanze Pagina 5 Samoa; San Marino; Santa Sede; Senegal; Serbia; Seychelles; Singapore; Saint Maarten; Siria; Slovenia; Spagna; Sri Lanka; Stati Uniti d'America; Sud Africa; Svezia; Svizzera; Tagikistan; Taiwan; Tanzania; Thailandia; Trinidad e Tobago; Tunisia; Turchia; Turkmenistan; Ucraina; Uganda; Ungheria; Uruguay; Uzbekistan; Venezuela; Vietnam; Zambia.

¹⁰⁸ La disposizione in parola – in vigore a decorrere dal periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2014 – aveva rinviato l'adozione delle disposizioni attuative ad un Decreto di natura non regolamentare del Ministero dell'Economia e delle Finanze, che è stato emanato il 21 settembre 2015.

¹⁰⁹ Sentenza C-279/93 del 14 febbraio 1995. Tra i numerosi commenti, si segnalano P. Pistone, "La non discriminazione anche nel settore dell'imposizione diretta: intervento della Corte di Giustizia", in *Dir. prat. trib.*, 1995, I, pag. 1471; B. Accili, "L'art. 48 del Trattato di Roma e la fiscalità diretta: il caso Schumacker", in *Riv. dir. trib.*, 1995, n. 11, I, pag. 939.

¹¹⁰ L'esito della sentenza Schumacker va letto anche alla luce delle Conclusioni dell'Avvocato Generale Léger, depositate il 22 novembre 1994 (in particolare punti 36 ss.), come sottolineato anche da P. Laroma-Jezzi, *Integrazione negativa e fiscalità diretta. L'impatto delle libertà fondamentali sui sistemi tributari dell'Unione Europea*, Pisa, 2012, pagg. 94-95. La sentenza Schumacker è stata oggetto di accesi contrasti in dottrina: in senso fortemente critico in relazione ad un approccio della Corte di Giustizia ritenuto meramente fattuale, M. Lang, "Recent Case Law of the ECJ in Direct Taxation: Trends, Tensions, and Contradictions", in *EC Tax Review*, n. 2009/3, pagg. 101-106; in senso invece favorevole alla posizione assunta dalla CGE, in termini sia di accertamento fattuale, sia di comparazione giuridica, T. O'Shea, "European Tax Controversies – Quis Custodiet Ipsos Custodes?", in *EC Tax Journal*, 2011-12, 1, pagg. 52-65.

anche ai soggetti non residenti che ritraggano la quasi totalità del proprio reddito nello Stato della fonte¹¹¹.

Il presupposto soggettivo per l'applicazione della norma viene individuato nell'essere soggetti residenti in uno degli Stati membri dell'Unione Europea o in uno Stato aderente all'Accordo sullo Spazio Economico Europeo che assicuri un adeguato scambio di informazioni. Il Legislatore ha quindi fissato come unico requisito la residenza in uno degli Stati menzionati, senza attribuire alcuna rilevanza alla cittadinanza.

Al riguardo si ritiene che essa debba essere intesa quale residenza ai fini fiscali. Si pone però l'interrogativo se, oltre a dover considerare le regole domestiche dello Stato comunitario o appartenente allo Spazio Economico Europeo (in positivo) e quelle italiane (in negativo), debbano essere tenuti in considerazione gli effetti delle disposizioni previste dai Trattati contro le doppie imposizioni.

Si nota che la normativa italiana in esame non stabilisce alcun requisito di residenza per i familiari a carico, né in Italia, né all'estero.

Sempre riguardo agli aspetti soggettivi della disciplina in commento, né il comma 3-*bis*, né il successivo Decreto¹¹² richiedono che i non residenti siano anche cittadini di uno degli Stati comunitari od appartenenti allo Spazio Economico Europeo. La circostanza è degna di rilievo in quanto – poiché la normativa in commento nasce nell'alveo della libera circolazione dei lavoratori o di stabilimento – essa avrebbe potuto essere più restrittiva richiedendo anche il requisito della cittadinanza comunitaria.

Per quanto attiene invece ai presupposti oggettivi, il comma 3-*bis* subordina l'accesso alla determinazione del reddito ai sensi degli artt. da 1 a 23 del TUIR alla condizione che almeno il 75% del reddito complessivamente prodotto dai non residenti sia di fonte italiana: il Decreto, oltre a confermare questa soglia, specifica le modalità di calcolo del reddito di produzione in Italia ed all'estero.

In particolare, viene previsto che al denominatore vengano considerati tutti i redditi soggetti ad imposizione nello Stato di residenza o negli Stati di produzione, mentre al numeratore il reddito di fonte italiana deve includere anche quello prodotto all'estero, ma assoggettato a tassazione concorrente in Italia.

Il Decreto non specifica la tipologia di reddito: dovrebbero quindi rientrare nell'agevolazione i redditi riconducibili a qualsiasi categoria, tra cui sicuramente

¹¹¹ L'Italia aveva invero recepito tale orientamento con l'art. 1, comma 1324, della Legge 27 dicembre 2006, n. 296 e aveva disposto un regime rubricato "Detrazioni per carichi di famiglia di soggetti non residenti", grazie al quale a certe condizioni i non residenti potevano usufruire delle detrazioni previste dall'art. 12 del TUIR. Questa normativa, però, oltre ad avere un ambito applicativo piuttosto limitato, aveva carattere transitorio (inizialmente in vigore per gli anni dal 2007 al 2009, era stata prorogata di anno in anno fino al 2014). Nel corso del 2012 la Commissione inviava all'Italia una richiesta di informazioni al fine di verificare il rispetto degli obblighi derivanti dal Trattato sul Funzionamento dell'Unione Europea in relazione al trattamento fiscale dei non residenti che ritraessero la maggior parte del proprio reddito nel nostro Stato. Non soddisfatta delle osservazioni dell'Italia, la Commissione avviava una formale procedura di infrazione (n. 2013/2027, con messa in mora *ex art.* 258 TFUE notificata il 25 aprile 2013).

¹¹² Alle disposizioni sue esposte è stata data attuazione con D.M. 21 settembre 2015 nel quale sono stati meglio specificati sia i profili soggettivi di applicazione sia gli oneri documentali verso il sostituto di imposta titolari di reddito di lavoro dipendente o assimilati.

quelli **prodotti dai transfrontalieri** (sia dipendenti, sia autonomi), ma anche, ad esempio, i **redditi derivanti da proprietà immobiliari detenute in Italia** da parte di persone fisiche che risiedono stabilmente all'estero e non hanno altre fonti di reddito.

In secondo luogo, il comma 3-*bis* in commento subordina l'accesso alla determinazione del reddito ai sensi degli artt. da 1 a 23 del TUIR anche al fatto che il non residente non goda di agevolazioni fiscali analoghe "nello Stato di residenza".

La disposizione è in linea con la giurisprudenza comunitaria e dovrebbe precludere l'accesso al regime in esame allorquando lo Stato di residenza adotti il metodo del credito d'imposta: detto Stato, infatti, attraendo a tassazione tutto il reddito ovunque prodotto, sarà tendenzialmente in grado di valutare la complessiva capacità contributiva del soggetto residente.

Il Decreto infine disciplina gli adempimenti documentali in capo al contribuente ed al sostituto d'imposta. Prevede infatti che i redditi soggetti ad imposizione esclusiva siano considerati sulla base dei dati indicati nella dichiarazione dei redditi presentata nello Stato di residenza o in quello di produzione, o in altra certificazione fiscale ivi prevista; di contro, i redditi prodotti all'estero oggetto di imposizione concorrente andranno considerati sulla base dei dati esposti nella dichiarazione dello Stato di residenza.

Inoltre, ai fini del riconoscimento degli oneri deducibili e delle detrazioni da parte del sostituto d'imposta, l'art. 2 del Decreto prevede alcuni adempimenti di tipo comunicativo da parte del dipendente per mezzo di una dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà. Il Decreto, tuttavia, non specifica espressamente se il sostituto d'imposta determini l'imposta secondo il regime di cui al citato comma 3-*bis* solo in sede di conguaglio, o anche in corso d'anno.

A questo riguardo, da una parte, il Decreto sembrerebbe fare riferimento a reddito già prodotto ed a circostanze personali e familiari già verificatesi (art. 2, comma 1, lett. b) e d), del Decreto) e quindi parrebbe ammettere le agevolazioni solo a periodo d'imposta già concluso¹¹³.

10.7.4. Addizionali IRPEF per le persone fisiche non residenti

Le persone fisiche non residenti nel territorio dello Stato sono obbligate al pagamento delle addizionali regionale e comunale all'IRPEF, quando, una volta determinato il reddito imponibile, operate le deduzioni e detrazioni consentite, descritte nel precedente paragrafo e scomputati i crediti d'imposta per i redditi prodotti all'estero che hanno subito la ritenuta d'imposta definitiva, risulta dovuta l'IRPEF.

L'addizionale regionale si versa a favore della Regione nella quale si trova il domicilio fiscale del contribuente alla data del 31 dicembre dell'anno precedente. Mentre per l'addizionale comunale si deve fare riferimento al domicilio fiscale del contribuente alla data del 1° gennaio dell'anno di competenza.

¹¹³ Dall'altra, l'art. 2, comma 2, del Decreto qualifica la dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà come parte integrante della dichiarazione di spettanza di cui all'art. 23, comma 2, lett. a), del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, la quale – espressamente – ha effetto anche per i periodi di imposta successivi, con obbligo di comunicare eventuali variazioni in capo al dipendente.

Pertanto, per determinare le addizionali IRPEF risulta innanzitutto necessario individuare il domicilio fiscale della persona residente all'estero. Ai sensi dell'art. 58 D.P.R. n. 600/1973 le **persone fisiche non residenti hanno il domicilio fiscale nel Comune in cui si è prodotto il reddito**, o se il reddito è prodotto in più Comuni, nel Comune in cui si è prodotto il reddito più elevato. Diversamente i cittadini italiani, che risiedono all'estero in forza di un rapporto di servizio con la Pubblica amministrazione, nonché quelli considerati residenti, avendo trasferito la residenza in Paesi aventi un regime fiscale privilegiato, ai sensi dell'art. 2, comma 2-*bis* del TUIR, hanno il domicilio fiscale nel Comune di ultima residenza nello Stato.

Di conseguenza le addizionali regionale e comunale si determinano applicando rispettivamente le aliquote previste dalla Regione e dal Comune del domicilio fiscale al reddito imponibile IRPEF.

10.8. APPENDICE: PERMESSO DI SOGGIORNO, RESIDENZA E DOMICILIO – ASPETTI GIURIDICI E FISCALI RELATIVI ALLA PERMANENZA DEL CITTADINO STRANIERO IN ITALIA – ANALISI DI UN CASO¹¹⁴

Il permesso di soggiorno è un atto amministrativo che garantisce al cittadino straniero la possibilità di soggiornare legalmente sul territorio nazionale.

Viene normalmente concesso per una durata prefissata e per i motivi riportati nella richiesta, o per i motivi disciplinati dalla Legge.

La normativa principale relativa alla concessione ed il rinnovo dei permessi di soggiorno è costituita dal D.Lgs. n. 268/1998 e ss. mm. ii., ovvero Testo Unico sull'Immigrazione (di seguito il *Testo Unico*), e dal suo Regolamento attuativo D.P.R. n. 394/1999 e ss. mm. ii. (di seguito il *Regolamento di Attuazione*).

Il successivo D.P.R. n. 179/2011 ha disciplinato il Regolamento per l'attuazione dei c.d. accordi di integrazione previsti dalla Legge n. 400/1998 che prevede l'obbligo per il cittadino straniero, titolare del permesso di soggiorno, di sottoscrivere un accordo di integrazione articolato per crediti da conseguire a cura del medesimo, al fine di dimostrare la propria adesione a specifici obiettivi di integrazione¹¹⁶.

L'ingresso nel territorio dello Stato può essere concesso solo in presenza di alcuni requisiti fondamentali, quali: a) un valido visto di ingresso, b) il possesso di un passaporto o altro documento di riconoscimento equivalente a termine di Legge, c) la disponibilità di risorse finanziarie adeguate e d) l'ingresso ad un regolare valico di frontiera.

Il Decreto interministeriale in materia di visti d'ingresso del 11 maggio 2011 ha

¹¹⁴ Appendice a cura di Marco Montanarini, Avvocato in Bologna e Natalia Del Credere, Avvocato in Mosca.

¹¹⁵ Appendice a cura di Marco Montanarini, Avvocato in Bologna e Natalia Del Credere, Avvocato in Mosca.

¹¹⁶ L'accordo di integrazione, che prevede test di italiano e cultura civica, fa le veci in Italia di quegli obblighi che in altri Stati sono definiti più specificamente, quali, ad esempio, l'obbligo di sostenere un esame della lingua dello Stato, o di sostenere esami in materia della storia e cultura dello Stato. In Italia l'accordo di integrazione si applica anche ai permessi di soggiorno di cui all'art. 27 Testo Unico, generalmente destinati a lavoratori specializzati e costituisce, in quest'ultimo caso, un'ulteriore barriera nell'attrarre professionisti ed imprenditori.

individuato 21 tipologie diverse di visto di ingresso e relative condizioni di richiesta, identificate all'allegato A) come segue:

- adozione;
- affari;
- cure mediche;
- diplomatico;
- gara sportiva;
- invito;
- lavoro autonomo (incluso il visto per startup, programma Italia, investitore);
- lavoro subordinato (incluso stagionale);
- missione;
- motivi familiari;
- motivi religiosi;
- reingresso;
- residenza elettiva;
- ricerca;
- studio;
- transito, transito aeroportuale, trasporto;
- turismo;
- vacanze-lavoro;
- volontariato.

L'art. 5 del Testo Unico prevede: *“il permesso di soggiorno (...) è rilasciato per le attività previste dal visto d'ingresso o dalle disposizioni vigenti”* e l'art. 11 del Regolamento di Attuazione specifica: *“Il permesso di soggiorno è rilasciato, quando ne ricorrono i presupposti, per i motivi e la durata indicati nel visto d'ingresso o dal testo unico, ovvero per uno dei seguenti altri motivi, quali: a) richiesta di asilo, b) emigrazione in altro Stato, c) acquisto di cittadinanza, c bis) motivi di giustizia, c ter) motivi umanitari, c quater) residenza elettiva a favore di cittadino straniero titolare di pensione in Italia, c quinquies) cure mediche a favore del genitore di minore al quale sia stato concesso il soggiorno a tempo determinato (art. 31 comma 3 Testo Unico) c sexies) per integrazione del minore in Italia per motivi di studio”*.

Il Regolamento di Attuazione prevede alcune deroghe per motivi di protezione del cittadino straniero, in forza delle quali il permesso di soggiorno può essere concesso in assenza di visto. Si tratta tuttavia di casi marginali¹¹⁷.

All'art. 27 del Testo Unico sono disciplinati i permessi di soggiorno per lavoro (autonomo e subordinato) in deroga al sistema delle quote¹¹⁸, tali permessi per lavo-

¹¹⁷ I casi in deroga di concessione del permesso di soggiorno in assenza di visto sono i seguenti: – Assistenza minore (D.Lgs. n. 5/2007- Sezione 12) – Cure Mediche (cittadina straniera irregolare in gravidanza o che ha partorito da meno di 6 mesi / coniuge della medesima – art. 28 c) Reg. Att.) – Emigrazione in altro Stato o attesa cittadinanza (art. 11 b) e c) Reg. Att.) – Minori in stato di abbandono (art. 11 c) Reg. Att.) – Motivi di Giustizia (art. 11 c bis) Reg. Att.) – Motivi umanitari (art. 11 comma 1 c ter) Reg. Att.) Protezione sociale (art. 18 Testo Unico art. 23 Reg. Att.) – Richiesta asilo (incluso asilo politico)(art. 11 a) Reg. Att.).

¹¹⁸ Il sistema di politica migratoria e concessione visti della Repubblica Italiana è un sistema misto, in parte soggetto alla direzione del Governo, sulla base di una programmazione stabilita da quest'ultimo con alcuni atti di natura politica. Tra questi la concessione del permesso di soggiorno per lavoro previa verifica della disponibilità di una quota libera, come previsto dai “Decreti Flussi”, per contemperare il principio del libero

ro sono concessi, previa verifica delle condizioni specificamente indicate nel Regolamento di Attuazione a:

1. dirigenti, o personale altamente specializzato di società aventi sede o filiali in Italia, o di Uffici di rappresentanza di società estere che abbiano sede in Stati membri dell'Organizzazione mondiale del commercio;
2. lettori universitari di scambio o madrelingua, professori universitari destinati a svolgere in Italia un incarico accademico;
3. traduttori ed interpreti;
4. collaboratori familiari con contratto di lavoro da almeno un anno con cittadini italiani o di Stati UE, che si trasferiscono in Italia per proseguire il rapporto di lavoro, persone già autorizzate a soggiornare per motivi di formazione che svolgano periodi temporanei di addestramento presso datori di lavoro italiani;
5. lavoratori marittimi;
6. lavoratori dipendenti regolarmente retribuiti da datori di lavoro, residenti o aventi sede all'estero e da questi direttamente retribuiti, i quali siano temporaneamente trasferiti dall'estero presso persone fisiche o giuridiche, residenti in Italia, al fine di effettuare nel territorio italiano determinate prestazioni oggetto di contratto di appalto stipulato tra le predette persone fisiche o giuridiche residenti ed il datore di lavoro estero;
7. lavoratori di circhi e spettacoli itineranti;
8. personale artistico o tecnico per spettacoli lirici, teatrali, concertistici e di balletto;
9. ballerini, artisti e musicisti che trovino impiego per intrattenimento;
10. artisti da impiegare da parte di enti musicali, teatrali o cinematografici, o da imprese radiotelevisive ed enti pubblici per manifestazioni culturali o di folklore;
11. stranieri destinati a svolgere qualsiasi tipo di attività sportiva o professionistica presso società sportive italiane;
12. giornalisti corrispondenti accreditati in Italia o dipendenti di organi di informazione, stampa ed imprese radiotelevisive stranieri;
13. persone che svolgano in Italia attività di ricerca o un lavoro occasionale nell'ambito di programmi di scambi di giovani o di mobilità di giovani o che siano persone collocate "alla pari", ai sensi degli accordi internazionali in vigore;
14. infermieri professionali presso strutture sanitarie.

Specifiche disposizioni regolano l'ingresso, al di fuori delle quote, degli stranieri che debbano risiedere per il conseguimento di un dottorato o di un titolo di istruzione superiore, dei lavoratori altamente qualificati che debbano svolgere mansioni in Italia alle dipendenze o sotto il coordinamento di una persona fisica o giuridica italiana, ai lavoratori subordinati per trasferimenti intrasocietari ed agli investitori di cui alla Legge n. 232/2016 e ss.mm.ii.¹¹⁹

Sia il Testo Unico, sia il Regolamento di Attuazione non impongono al cittadino

stabilimento degli individui a quello dell'interesse nazionale e dell'effettiva necessità di lavoratori stranieri a complemento dei lavoratori nazionali.

¹¹⁹ Gli investitori possono ottenere il permesso di soggiorno con un investimento minimo di: a) euro 2.000.000 in titoli di Stato italiani per un minimo di 2 anni, b) euro 500.000 nelle azioni o quote di una società italiana per almeno 2 anni, o euro 250.000 se l'investimento ha per oggetto una *start up* innovativa ai sensi dell'art. 25 Decreto n. 179/2012 ss. mm. ii., c) Donazione di almeno euro 1.000.000 per un progetto Statale nei settori della cultura, ricerca scientifica, protezione dell'ambiente o restauro di beni storico-artistici.

straniero alcun obbligo di iscrivere anagraficamente la propria residenza nel territorio dello Stato. L'art. 6 del TUIR si limita a precisare che: *“Le iscrizioni e variazioni anagrafiche dello straniero regolarmente soggiornante sono effettuate alle medesime condizioni dei cittadini italiani con le modalità previste dal Regolamento di attuazione. In ogni caso la dimora dello straniero si considera abituale anche in caso di documentata ospitalità da più di 3 mesi presso un centro di accoglienza. Dell'avvenuta iscrizione o variazione l'Ufficio dà comunicazione alla questura territorialmente competente”*. L'art. 6 specifica che, qualora il cittadino straniero non disponga di iscrizione anagrafica, questi sia obbligato a comunicare le variazioni del domicilio: *“gli stranieri che soggiornano nel territorio dello Stato devono comunicare al questore competente per territorio, entro i 15 giorni successivi, le eventuali variazioni del proprio domicilio abituale”*.

Eguale mente il Regolamento di attuazione prevede, quali requisiti essenziali per l'ottenimento ed il rinnovo del permesso di soggiorno la disponibilità di mezzi di sussistenza sufficienti, di fondi sufficienti per il rientro nel proprio Stato, ove previsto, e della documentazione relativa alla disponibilità di un alloggio (artt. 5 e 9, Regolamento di Attuazione).

L'art. 15 del predetto Regolamento prevede: *“Le iscrizioni e le variazioni anagrafiche dello straniero regolarmente soggiornante sono effettuate nei casi e secondo i criteri previsti dalla Legge 24 dicembre 1954, n. 1228, e dal Regolamento anagrafico della popolazione residente, approvato con Decreto del Presidente della Repubblica 30 maggio 1989, n. 223, come modificato dal presente Regolamento”*, con l'obbligo per i cittadini stranieri iscritti in anagrafe di rinnovare all'ufficiale dell'anagrafe la dichiarazione di dimora abituale entro 6 mesi dal rinnovo del permesso e della carta di soggiorno. Le variazioni, iscrizioni e cancellazioni anagrafiche dei cittadini stranieri sono comunicate alle Questure competenti entro 15 giorni a cura dell'Ufficio. Tuttavia, non sussiste apparentemente alcun obbligo formale per il cittadino straniero in relazione all'iscrizione anagrafica, restando prevalente l'obbligo da parte del medesimo di comunicazione alle Questure delle variazioni del domicilio.

La *ratio* della norma consiste, evidentemente, nel **privilegiare l'interesse pubblico** di poter notificare allo straniero i provvedimenti relativi alle vicende del proprio permesso di soggiorno (scadenze, rinnovo, diniego di rinnovo, ritiro etc.), rendendo preminente la comunicazione di un domicilio utile ai fini di notifica alla Questura competente.

Tale interesse, tuttavia, è suscettibile di creare contraddizioni, tra cittadini stranieri soggiornanti e domiciliati, soggiornanti e regolarmente iscritti all'anagrafe come residenti e soggiornanti che trascorrono solo parte dell'anno nel territorio della Repubblica Italiana, quali i soggiornanti per lavoro in casi particolari.

Per esempio, un lavoratore autonomo a capo di un ufficio di rappresentanza di società estera, domiciliato in Italia, che percepisca parte dei propri redditi dalla sua funzione di capo dell'Ufficio di rappresentanza ed altre da diverse attività economiche all'Estero.

Altro esempio di problematica interpretazione, il consigliere di amministrazione di società a capitale estero, semplicemente domiciliato presso la Sede, che riceva il proprio compenso dalla società, ma abbia altre fonti di reddito in altri Stati.

Oppure il **traduttore professionista** che svolga la propria attività in Italia ed all'estero.

In genere le Convenzioni internazionali in materia di doppie imposizioni e le loro previsioni derivate dal Modello OCSE sono in grado di risolvere le problematiche di attribuzione del diritto all'imposizione ed a dirimere i contrasti che potrebbero nascere tra stranieri meramente dimoranti o domiciliati e stranieri residenti ed effettivamente iscritti come tali.

In particolare, il Modello OCSE prevede, per le persone fisiche, che siano considerate residenti dello Stato nel quale dispongono di un'abitazione permanente, e qualora dispongano di abitazione permanente in più Stati, presso quello con cui le relazioni personali ed economiche sono più strette.

In caso non sia possibile determinare il collegamento più stretto, nello Stato in cui la persona fisica soggiorna abitualmente.

Qualora non sia possibile determinare in quale Stato la persona fisica soggiorna abitualmente, presso lo Stato di cui ha la nazionalità.

In caso di nazionalità plurima gli Stati possono risolvere la questione di comune accordo.

Negli esempi elencati sopra, il lavoratore autonomo sarà considerato residente dello Stato presso il quale vanta il collegamento più stretto, con la facoltà di poter assoggettare a tassazione in uno Stato diverso quei redditi attribuibili ad una base fissa situata in detto Stato. Pertanto, il reddito ricevuto dal capo dell'Ufficio di rappresentanza per queste sue mansioni potrà essere soggetto a tassazione in Italia, se questi sarà considerato residente in Italia. In questo caso, i compensi ricevuti per attività all'estero potranno essere anch'essi soggetti a tassazione in Italia, qualora il capo dell'Ufficio non disponga di una base permanente presso altri Stati. Qualora invece il capo dell'Ufficio non sia considerato residente in Italia (ad esempio sia perché mai iscritto come residente sia perché prevale il criterio di collegamento più stretto verso altro Stato¹²⁰, sia perché il periodo di soggiorno effettivo in Italia sia insufficiente a far considerare la persona quale residente), tutto il suo reddito potrebbe essere oggetto di imposta nello stato estero.

Per quanto riguarda il consigliere di amministrazione, in assenza di alcun criterio di collegamento più stretto con l'Italia, il solo compenso per l'attività svolta per la società con sede in Italia sarà oggetto di tassazione, mentre tutti gli altri redditi saranno oggetto di imposta nello Stato di residenza effettiva.

Nel caso del libero professionista traduttore, sarà necessario valutare sia la sussistenza del criterio del collegamento più stretto, sia la presenza di una "base fissa"¹²¹ in uno o più stati esteri, oltre a quella presente in Italia. Qualora tale base fissa sia presente, il reddito dovrà essere tassato a seconda dell'attribuzione a ciascuna di esse e quindi in diversi Stati.

In genere i possibili problemi di interpretazione e di imputazione dell'imposta a favore dell'uno o dell'altro Stato sono più frequenti nei casi di stranieri soggiornanti

¹²⁰ È necessario che sussista un altro criterio di collegamento, come la presenza di un'abitazione permanente o il centro degli interessi vitali, in quanto, se questi coincidessero con l'Italia la persona sarebbe considerata *ivi* residente ai sensi dei criteri OCSE.

¹²¹ Secondo la stragrande maggioranza delle convenzioni in materia di doppie imposizioni, i redditi che un residente di uno Stato contraente ritrae dall'esercizio di una libera professione sono imponibili in detto stato, salvo che il residente non disponga in altro Stato contraente di base fissa per l'esercizio delle sue attività.

per motivi di lavoro autonomo od assimilabili. Infatti, gli stranieri che soggiornano per motivi di lavoro dipendente, generalmente tendono a soggiornare nel territorio dello Stato per periodi relativamente lunghi e spesso vi si stabiliscono con la famiglia rendendo possibile l'applicazione del principio del collegamento più stretto.

La necessità di verificare se ed in che misura sia assoggettabile a tassazione il cittadino straniero, con regolare permesso di soggiorno e domiciliato nel territorio dello Stato possono sorgere più facilmente:

- nel caso del lavoratore autonomo che eserciti **attività in più Stati e giurisdizioni diverse**. Oltre a dover determinare l'effettiva residenza ai fini impositivi del cittadino straniero, sarà necessario verificare la sussistenza di una "base fissa" all'Estero e distinguere tra i redditi prodotti da ogni "base fissa";
- nel caso di dirigenti o di personale altamente specializzato di società residenti in Italia o Uffici di rappresentanza, con contratto per lavoro autonomo, sarà necessario individuare la residenza effettiva del cittadino straniero ai fini impositivi;
- nel caso di lettori e professori universitari non dovrebbe porsi il problema, in quanto il periodo del soggiorno dovrebbe essere **predeterminato**. Le convenzioni contro le doppie imposizioni prevedono espressamente che il reddito di professori e ricercatori che soggiornino "temporaneamente" in uno stato contraente sia esente da imposte in detto stato per un periodo massimo di 2 anni;
- nel caso dei traduttori ed interpreti, se esercitano l'attività come lavoratore autonomo si ripropone la necessità di determinare l'effettiva residenza ai fini impositivi e di verificare l'esistenza o meno di altri redditi che derivino da una "base fissa";
- nel caso dei collaboratori familiari e delle persone già soggiornanti che prolungano il proprio soggiorno per motivi di **addestramento** presso un datore di lavoro non dovrebbe porsi alcun problema. In ogni caso i redditi da lavoro dipendente sono imponibili solo nello Stato in cui il lavoro viene svolto, ai sensi del regime convenzionale sulle doppie imposizioni;
- nel caso dei **lavoratori marittimi**, chiaramente regolato dal regime convenzionale in materia di doppie imposizioni, che limita l'imposizione allo Stato dell'impresa esercente la navigazione, difficilmente questi ultimi potranno acquisire residenza, data la natura temporanea del soggiorno nel territorio dello Stato;
- nel caso del personale trasferito per contratti di **appalto**, potrebbe porsi il problema dell'acquisizione o meno della residenza, tenendo conto che la durata dell'appalto e della permanenza nel territorio dello Stato può variare in base alla natura del lavoro svolto;
- nel caso dei lavoratori di **circhi e spettacoli itineranti**, la permanenza nel territorio dello Stato dovrebbe essere, di regola, limitata, e questi ultimi raramente si troveranno nelle condizioni di acquisire la residenza o essere considerati residenti ai fini dell'imposizione fiscale;
- nel caso del personale impiegato in **spettacoli teatrali** potrebbe eventualmente essere considerata l'imposizione nel territorio della Repubblica Italiana, qualora il soggiorno si prolunghi per più di 183 giorni e se i compensi non siano corrisposti da stabile organizzazione di stato estero. Come per il caso del lavoratore autonomo, sarà necessaria una disamina caso per caso per individuare la residenza ai fini fiscali;

- nel caso degli **artisti**, oltre alla disamina di cui si è detto nel caso precedente, è necessario tener presente che la stragrande maggioranza delle convenzioni internazionali in materia di doppie imposizioni prevede che le remunerazioni di questi ultimi siano imponibili nello Stato in cui sono eseguite le prestazioni. Tale deroga al regime convenzionale generale si applica anche agli sportivi professionisti;
- **giornalisti corrispondenti accreditati**, ma dipendenti di entità estera possono essere considerati residenti o non residenti, a seconda del periodo di permanenza sul territorio dello Stato, in analogia al personale impiegato per spettacoli;
- per il personale che svolge **attività di ricerca o lavoro occasionale**, il problema della residenza e dell'imposizione fiscale non dovrebbe porsi data la presumibile brevità della permanenza. In questo caso, potranno essere oggetto di imposta in Italia i soli importi corrisposti dall'Ente o datore di lavoro nazionale;
- per gli **infermieri professionisti** il problema non si pone, data la continuità della prestazione alle dipendenze di datore di lavoro italiano.

In Italia, ai fini della determinazione della residenza ai fini fiscali, è necessario preventivamente fondarsi sulla normativa nazionale.

In particolare, l'art 2 del TUIR stabilisce che sono residenti ai fini fiscali: *“coloro che, per la maggior parte del periodo d'imposta¹²², sono iscritti nelle anagrafi comunali dei residenti ovvero hanno nel territorio dello Stato italiano il domicilio o la residenza ai sensi del Codice civile”*. Tali criteri sono alternativi, pertanto è sufficiente uno solo per considerare un soggetto quale fiscalmente residente¹²³. Le nozioni di domicilio e residenza sono desumibili dal Codice civile che all'art. 43 definisce il domicilio di una persona come il *“luogo in cui essa ha stabilito la sede dei suoi affari ed interessi”*, mentre definisce la residenza come il *“luogo in cui la persona ha la dimora abituale”*.

Pertanto, anche la semplice dichiarazione di domicilio alle Questure ai fini di ricevere notifiche può assumere rilievo dal punto di vista della determinazione del domicilio a fini fiscali.

In particolare, la circolare Agenzia delle Entrate 2 dicembre 1997, n. 304, riprendendo quanto sostenuto dalla giurisprudenza prevalente, ha precisato che la dimora abituale è caratterizzata dal fatto oggettivo della permanenza in un dato luogo e dall'elemento soggettivo di volersi stabilire in quel luogo. Egualmente la medesima circolare ha ritenuto consistere il domicilio in una *“situazione giuridica caratterizzata dalla volontà di stabilire e conservare in un determinato luogo la sede principale dei propri affari ed interessi e, come tale, prescinde dall'effettiva presenza fisica del soggetto”*¹²⁴.

La definizione di *“affari ed interessi”* deve intendersi in senso ampio, includendo non solo gli interessi economici della persona, ma anche gli interessi sociali, morali e

¹²² Il Legislatore ha utilizzato l'espressione *“maggior parte del periodo d'imposta”* (184 giorni) rispetto ai *“183 giorni”* normalmente utilizzati nelle convenzioni contro le doppie imposizioni. In relazione al profilo della durata temporale della permanenza in Italia è necessario osservare che una volta accertato il requisito della residenza fiscale in Italia, il cittadino straniero sarà oggetto di imposizione fiscale in Italia in relazione ai redditi prodotti nell'intero periodo d'imposta. Questo significa che qualora si trasferisca nuovamente all'estero, rispettando anche i requisiti formali della cancellazione dall'anagrafe della popolazione residente, sarà tassato in Italia anche per gli eventuali redditi prodotti sino alla chiusura del periodo d'imposta.

¹²³ Si cfr. tra tante, risoluzione Agenzia delle Entrate 7 agosto 2008, n. 351/E.

¹²⁴ Circolare 2 dicembre 1997, n. 304.

familiari. Di conseguenza è sufficiente, anche per il cittadino straniero regolarmente soggiornante, mantenere in Italia il centro dei propri interessi economici, sociali e familiari per realizzare un collegamento effettivo e stabile con lo Stato italiano, indipendentemente dalla formale iscrizione nei registri anagrafici.

Per tal motivo, la risoluzione del Ministero delle Finanze del 14 ottobre 1988, n. 8/1329, aveva già considerato fiscalmente residente in Italia un soggetto che, pur avendo trasferito la propria residenza all'estero, dove svolgeva la propria attività, aveva mantenuto il centro dei propri interessi familiari e sociali in Italia.

Qualora il cittadino straniero soggiornante possa essere considerato residente di due Stati diversi l'ordinamento italiano demanderà la risoluzione del conflitto in conformità a quanto previsto dalle Convenzioni Internazionali in materia di doppie imposizioni, o, in ogni caso, riferendosi ai criteri dell'art. 4 par. 2 del Modello OCSE già delineate.

È necessario specificare che qualora sussista il requisito dell'iscrizione del soggetto presso l'anagrafe della popolazione residente, tale iscrizione costituisce di per sé un elemento sufficiente a determinare la residenza fiscale in Italia, prevalendo, secondo la giurisprudenza maggioritaria, l'elemento formale su quello sostanziale (Cass. n. 9319/06 si cfr. anche risoluzione Agenzia delle Entrate n. 351/2008 e circolare n. 304/E 1997).

In particolare una recente sentenza della Suprema Corte ha ribadito il concetto esplicitando: *“ai fini delle imposte dirette, le persone iscritte nelle anagrafi della popolazione residente si considerano, in applicazione del criterio formale dettato dal D.P.R. n. 917/1986, art. 2, in ogni caso residenti, e pertanto soggetti passivi di imposta in Italia; con la conseguenza che, ai fini predetti, essendo l'iscrizione indicata preclusiva di ogni ulteriore accertamento, il trasferimento della residenza all'estero non rileva fino a quando non risulti la cancellazione dall'anagrafe di un Comune italiano (cfr. Cass. 677/15, 14434/10, 9319/06, 13803/01, 1225/98)”* (Cass. n. 21970/2015).

Per quanto riguarda l'individuazione del domicilio, considerato come centro degli interessi di lavoro, familiari e sociali di cittadino soggiornante in più Stati, la Cassazione in due recenti sentenze ha considerato che il collegamento più stretto verso l'Italia debba essere ritenuto certo quando il cittadino abbia nello Stato il centro degli interessi lavorativi, affettivi e sociali.

La sentenza n. 45752/2017 ha statuito: *“la sentenza impugnata ha correttamente considerato sostanzialmente determinante, al fine di individuare l'effettivo centro degli interessi dell'imputato, e, dunque, la sostanziale residenza «di fatto», il profilo degli interessi lavorativi (in particolare ponendo in rilievo le attività di composizione, incisione e gestione manageriale connesse alla figura di cantante esclusivamente svolte in Italia) attesa la sostanziale instabilità nel tempo di quelli, invece, affettivi”* (Cass. n. 45752/2017). Dunque, è sufficiente che l'Italia sia il centro delle attività lavorative del dimorante perché quest'ultimo possa essere considerato come fiscalmente residente, e con il centro degli interessi vitali in Italia.

La sentenza n. 26638/2017 della Suprema Corte ha invece pienamente richiamato la determinazione del centro degli interessi vitali ai sensi del regime previsto dal Modello OCSE e dalle Convenzioni in materia di doppie imposizioni ribadendo che: *“si deve ritenere che il contribuente disponesse di una abitazione permanente in Italia. Ne consegue che la Commissione tributaria regionale, al fine di accertare se il*

contribuente dovesse essere assoggettato ad imposta nello Stato italiano, avrebbe dovuto applicare il secondo criterio previsto dall'art. 4, lettera a, della Convenzione citata, secondo cui quando una persona dispone di un'abitazione permanente in entrambi gli Stati Contraenti, è considerata residente nello Stato Contraente nel quale le sue relazioni personali ed economiche sono più strette" (Cass. n. 26638/2017).

Si deve pertanto ritenere che, se ad un primo esame si possa verificare il dato formale della iscrizione del cittadino straniero nei registri anagrafici, essendo sufficiente detta iscrizione a far ritenere il cittadino straniero fiscalmente residente in Italia, in assenza dell'iscrizione un esame approfondito della questione non potrà prescindere dalla verifica del tempo trascorso in Italia (ai sensi dell'art. 2 del TUIR), ed alla verifica sulla possibile applicazione dei principi di cui al Modello OCSE adottati nelle Convenzioni in materia di doppie imposizioni. In particolare, dovrà essere verificata la sussistenza in Italia del centro degli interessi vitali.

Un recente caso concreto costituisce un ottimo esempio di quanto esposto.

L'Agenzia delle Entrate emetteva provvedimento di irrogazione delle sanzioni a carico di un cittadino russo che conviveva in Italia con la propria compagna italiana, relativamente alla mancata dichiarazione di investimenti esteri pari ad oltre 5.000.000 di euro, non dichiarati nel quadro RW dell'UNICO 2003 per l'anno di imposta 2002.

Il cittadino russo propose ricorso presso la Commissione tributaria provinciale, la quale annullò l'accertamento impugnato, ritenendo il ricorrente residente in Russia ai sensi del primo criterio stabilito nell'art. 4 della Convenzione contro le doppie imposizioni tra Italia e Federazione Russa. Argomentava il ricorrente di essere residente in Russia, in quanto disponeva in quello Stato di un'abitazione permanente. Inoltre, nell'anno di imposta relativo all'accertamento aveva trascorso in Russia più di 183 giorni, documentando la permanenza all'estero, e non possedeva alcuna abitazione in Italia.

La Commissione tributaria regionale adita in appello confermava la sentenza. L'Agenzia delle Entrate ha proposto ricorso in Cassazione su due motivi:

1. **violazione di legge** in relazione all'art. 4 della Convenzione contro le doppie imposizioni tra Italia e Federazione Russa;
2. **omessa, carente ed insufficiente motivazione** sui punti di fatto decisivi per la decisione ai sensi dell'art. 360 comma 1 c.p.c.

Argomentava l'Agenzia delle Entrate che nel corso dei gradi precedenti non si era tenuto in debito conto la situazione di fatto costituita dalla convivenza del ricorrente con una cittadina italiana presso l'abitazione della quale, secondo l'Agenzia, questi risiedeva abitualmente (ma per meno di 184 giorni l'anno, come documentato dal ricorrente). L'Agenzia esponeva inoltre che nessun rilievo era stato dato ad una dichiarazione del ricorrente di essere domiciliato presso la medesima, né al fatto che il ricorrente, per l'anno in contestazione, aveva emesso fatture in Italia per attività di consulenza, né al fatto che il ricorrente aveva investito euro 3.500.000 nella ristrutturazione del negozio della compagna.

Da questi fatti l'Agenzia traeva la conclusione che il centro degli interessi vitali e delle relazioni personali ed economiche fosse in Italia.

L'Agenzia richiamava infine l'art. 43 c.c. che prevede: *"Il domicilio di una persona è nel luogo in cui essa ha stabilito la sede principale dei suoi affari e interessi"*.

L'Agenzia richiamava infine l'art. 43 c.c. che prevede: *“Il domicilio di una persona e nel luogo in cui essa ha stabilito la sede principale dei suoi affari e interessi”*.

L'art. 4 determina la residenza di una persona fisica in uno Stato Contraente in accordo al Modello OCSE e precisamente:

- a) detta persona è considerata residente dello Stato Contraente nel quale ha **un'abitazione permanente**. Quando essa dispone di un'abitazione permanente in entrambi gli Stati Contraenti, è considerata residente dello Stato Contraente nel quale le sue relazioni economiche e vitali sono più strette (centro degli interessi vitali);
- b) se non si può determinare lo Stato Contraente nel quale la persona ha il **centro dei suoi interessi vitali**, o se la medesima non ha un'abitazione permanente in nessuno degli Stati Contraenti, essa è considerata residente dello Stato Contraente in cui soggiorna abitualmente;
- c) se detta persona **soggiorna in entrambi gli Stati Contraenti**, ovvero non soggiorna abitualmente in nessuno di essi, essa è considerata come residente dello stato Contraente di cui ha la nazionalità.

Secondo l'Agenzia delle Entrate, il ricorrente disponeva di un'abitazione permanente sia in Russia, sia in Italia, quest'ultima individuabile in quella di proprietà della compagna, presso la quale egli poteva soggiornare, almeno astrattamente, senza limiti di tempo. Pertanto, si doveva considerare che avesse a disposizione un'abitazione permanente in entrambi gli Stati e che quindi dovesse tenersi conto dello Stato in cui le sue relazioni economiche e vitali fossero più strette. Tale Stato andava identificato con l'Italia, in quanto il ricorrente conviveva con una compagna italiana, aveva investito in Italia, ed aveva emesso alcune fatture in Italia.

La Suprema Corte ha sostanzialmente accolto le ragioni dell'Agenzia. Infatti, ha ritenuto che, l'espressione *“... a permanent home available to him”* utilizzata dalla Convenzione, presupponesse anche una situazione di fatto costituita dalla possibilità di usufruire di un alloggio, a qualsiasi titolo, e per periodi di tempo indefiniti.

La Cassazione ha ritenuto che il criterio della disponibilità di un'abitazione permanente non fosse utile a dirimere il conflitto, in quanto il ricorrente disponeva di un'abitazione di sua proprietà in Russia, e disponeva della possibilità di usufruire di un'abitazione in Italia per periodi di tempo indefiniti. Quindi ricadeva nel caso del soggetto con due abitazioni permanenti a disposizione, ciascuna in uno Stato contraente.

Pertanto, era necessario fare ricorso al criterio del collegamento più stretto relativamente agli interessi vitali del ricorrente, che veniva individuato in Italia.

La massima riassumeva pertanto il concetto. *“Il criterio dell'abitazione permanente, definito in base al Modello OCSE, non è utile per determinare la residenza fiscale ai fini convenzionali, quando il contribuente possiede un'abitazione di sua proprietà in uno Stato e risiede stabilmente presso l'abitazione della convivente in Italia. Nel caso di specie, è necessario applicare il criterio successivo del «centro di interessi vitali» con riferimento ai rapporti economici, sociali, morali e affettivi”* (Cass. n. 26638/2017).

La decisione della Cassazione, seppur formalmente ineccepibile nell'interpretazione del testo della Convenzione, risulta criticabile nell'individuare in Italia del centro di interessi vitali.

A supporto della propria tesi, la Cassazione deduce la relazione stabile con una

donna italiana, e la presenza di investimenti in Italia. Tuttavia, la Corte non ha apparentemente considerato che il ricorrente trascorrevla la maggior parte del proprio tempo in Russia e che il volume d'affari in Russia risultava decisamente maggiore di quello realizzato in Italia. Dimostrato dunque che il centro degli interessi economici poteva ben essere all'estero, la Cassazione ha dato preminenza, a parere di chi scrive in modo eccessivo, ad un rapporto di coppia stabile, ma privo di vincolo matrimoniale e suscettibile di sciogliersi con estrema rapidità e semplicità. In questo caso, sarebbe stata raccomandabile maggiore prudenza, dato che la giurisprudenza di legittimità e di merito aveva sempre privilegiato la famiglia (figli e coniuge) per individuare il centro degli interessi vitali.

In conclusione, se l'iscrizione nei registri anagrafici permette di considerare immediatamente il cittadino straniero anche quale fiscalmente residente in Italia, in assenza di iscrizione sarà necessario verificare il periodo di permanenza nel territorio dello Stato o la sussistenza di un domicilio nel territorio dello Stato in ossequio a quanto previsto dal Modello OCSE e dalle Convenzioni Internazionali in materia di doppie imposizioni.