



Profili elusivi del trasferimento all'estero della residenza fiscale delle persone fisiche

di Alberto Righini e Vittoria Maida

Il tema del trasferimento all'estero della residenza fiscale è sempre stato accostato a fenomeni elusivi legati alla possibilità di simulare la perdita della residenza con fittizi trasferimenti (c.d. esterovestizioni). Nella pratica, ciò si è tradotto in un'applicazione del dato normativo in materia di residenza fiscale oltremodo stringente per i contribuenti, con il risultato che la perdita dello status di residente risulta estremamente difficoltosa nel nostro ordinamento, ove peraltro non risulta chiara la prova che il contribuente deve eventualmente fornire per dimostrare l'effettività del suo trasferimento.

Dopo aver esaminato la disciplina interna e internazionale in materia di residenza, l'articolo analizza taluni comportamenti estranei a logiche elusive, mettendo in luce i rischi derivanti dal possibile disconoscimento ai fini fiscali della residenza.

1. Premessa

Il tema del trasferimento all'estero della residenza fiscale ha sfaccettature molto più ampie di quelle che pare soppesare l'Amministrazione e che sono riconducibili ai moderni stili di vita sempre più globalizzati.

Emigrano le persone, si diversificano territorialmente gli investimenti, si intrecciano oltre confine rapporti personali ed economici, in altri termini le esigenze che inducono gli individui a vi-

vere e spostare i propri interessi fuori dal territorio di origine sono molteplici.

Questo scenario socio economico rende inadeguato e lesivo delle libertà individuali l'approccio fino ad oggi manifestato in materia di residenza fiscale dall'Amministrazione italiana.

La finalità dello scritto è proprio quella di sottolineare tale inadeguatezza evidenziando, con l'aiuto di alcune esemplificazioni, come proprio in presenza di **comportamenti estranei a logiche elusive**, lo status dichiarato dai contribuenti rischia di essere sempre **sindacabile** da parte dell'Amministrazione finanziaria, con buona pace della certezza del diritto.

Per comprendere appieno tutto ciò, è necessario far precedere dette esemplificazioni dal richiamo della normativa interna e internazionale che disciplina la **residenza fiscale**.

2. La nozione di residenza fiscale delle persone fisiche nell'ordinamento interno

I criteri per determinare la residenza fiscale delle persone fisiche sono dettati dall'art. 2 del Tuir, il quale stabilisce che ai fini delle imposte sui redditi si considerano **residenti** nello Stato le persone fisiche che per la **maggior parte del periodo d'imposta**^{1 2} sono **iscritte nelle ana-**

¹ Quanto al requisito temporale, la necessità che i criteri di collegamento individuati nella norma (iscrizione anagrafica, domicilio o residenza) sussistano "per la maggior parte del periodo di imposta", vale a dire per almeno 183 giorni nell'anno solare, è giustificato dall'Amministrazione

grafi della popolazione residente³ o hanno il **domicilio** o la **residenza** nel territorio dello Stato | ai sensi dell'art. 43, comma 1, del codice civile⁴.

Tav. 1 - Requisiti per la residenza fiscale delle persone fisiche

Requisito temporale	Maggior parte del periodo d'imposta
Requisiti formali e sostanziali	Esistenza nel territorio dello Stato, anche alternativamente, di: Iscrizione all'Aire o Residenza o Domicilio
	Cittadini cancellati dall'anagrafe della popolazione residente e trasferimenti in Stati o territori non inclusi nella c.d. <i>white list</i>

Le condizioni indicate sono tra loro **alternative**⁵; ciò vuol dire che la sussistenza anche di una

– circ. 2 dicembre 1997, n. 304/E, in banca dati "fisconline" – dalla necessità che sussista "un legame effettivo e non provvisorio del soggetto con il territorio dello Stato, tale da legittimare il concorso alle spese pubbliche in ottemperanza ai doveri di solidarietà costituzionali". La dottrina ritiene che il numero dei giorni necessari al raggiungimento della soglia possa essere computato anche in maniera discontinua. M. Leo, *Le imposte sui redditi nel testo unico*, 2006, pag. 16. In tal senso (computo dei 183 giorni anche non continuativi) si esprime anche G. Marino, *I principali criteri di collegamento*, in C. Sacchetto-L. Alemanno, *Materiali di diritto tributario internazionale*, Ipposa, 2002, pag. 79.

² Se tale computo dei giorni appare semplice quando l'elemento cui si riconnette la residenza fiscale è l'iscrizione anagrafica, poiché esiste un riscontro oggettivo cui fare riferimento, ovvero le date annotate nei registri, non altrettanto può dirsi quando questa (la residenza) emerge a seguito della sussistenza nel territorio dello Stato del domicilio o della residenza. In questi casi infatti, poiché non esistono "date" con rilevanza esterna cui fare riferimento, il processo valutativo volto al riscontro della residenza (o alla sua perdita) deve coinvolgere anche questo fattore temporale. Di recente, si è espressa in senso contrario la Corte di Cassazione, per la quale il requisito temporale deve essere osservato solo nel momento in cui si assuma come parametro l'iscrizione anagrafica e non anche quando si valutino la residenza e il domicilio. Per la Corte, infatti, una volta accertato che il soggetto ha in Italia il proprio centro di affari e interessi, gli Uffici sono dispensati dal provare anche il periodo di tempo di sussistenza dello stesso (più di 183 giorni). Sent. n. 12259 del 19 maggio 2010, in banca dati "fisconline".

³ Nel diritto tributario, l'iscrizione anagrafica ha valore assoluto e pertanto è idonea e sufficiente, quale dato meramente formale, a far nascere l'obbligazione tributaria nello Stato italiano. Contro, G. Marino, *La residenza*, in *Corso di diritto tributario internazionale*, Coordinato da V. Uckmar, Cedam, 2002, pag. 238, con richiamo a G. Melis, *Riflessioni intorno alla presunzione di residenza fiscale di cui all'art. 10 della L. 23 dicembre 1998, n. 448*, in "Rass. Trib.", n. 4/1999, pag. 1082. Di conseguenza, il cittadino italiano che trasferisce all'estero la propria residenza, qualora voglia far valere dinanzi all'Amministrazione finan-

sola di esse è sufficiente a far ritenere che un soggetto sia qualificato ai fini fiscali residente in Italia.

Ciò, unito come vedremo di seguito a un'interpretazione ampia del concetto di domicilio, fa sì che se è facile acquisire e mantenere lo *status* di

ziaria detto trasferimento, ha pertanto l'onere di richiedere la cancellazione dall'anagrafe della popolazione residente e l'iscrizione all'Aire. Peraltro, se l'iscrizione nell'anagrafe della popolazione residente impedisce qualsiasi prova contraria e crea il presupposto dell'obbligazione tributaria, l'iscrizione all'Aire non opera quale presunzione assoluta di non residenza ai fini fiscali. L'Amministrazione finanziaria può infatti sempre disconoscere la perdita della residenza fiscale italiana fornendo la prova dell'esistenza degli altri criteri di collegamento di carattere sostanziale (mantenimento in Italia del domicilio o della residenza in senso civilistico). Pertanto, dal punto di vista dell'onere della prova, quando un cittadino italiano trasferisce la propria residenza all'estero, cancellandosi dall'anagrafe della popolazione residente e iscrivendosi all'Aire, ricade sull'Amministrazione finanziaria l'onere di dimostrare eventualmente che il cittadino è comunque residente in Italia poiché ha mantenuto nel territorio dello Stato il domicilio o la residenza. Circ. del Dipartimento per le Entrate n. 304/E del 2 dicembre 1997 e uniformemente Cass. 17 luglio 1967, n. 1812; Cass. 20 settembre 1979, n. 4829; Cass. 24 marzo 1983, n. 2070; Cass. 5 febbraio 1985, n. 791.

Diverso è il discorso quando il trasferimento della persona è effettuato in uno Stato considerato paradiso fiscale, con relativa iscrizione all'Aire; in questo caso, ai sensi dell'art. 2, comma 2-bis, del Tuir, il soggetto continua a essere considerato fiscalmente residente in Italia, salvo prova contraria.

⁴ La normativa interna non prevede la possibilità di frazionare il periodo di imposta, che per le persone fisiche è riferito all'intero anno solare. In ambito convenzionale il principio è suscettibile di deroga. L'Italia ha infatti inserito in alcune Convenzioni specifiche previsioni atte a regolare il fenomeno della residenza parziale (v. Germania e Svizzera).

⁵ L'alternatività è peraltro esplicitamente ribadita dall'Amministrazione finanziaria nella circ. 2 febbraio 1997, n. 304/E.

residente, una volta acquisito è difficile perderlo. L'approfondimento sul concetto di domicilio e residenza che segue chiarirà meglio l'affermazione.

Come espressamente indicato dalla norma fiscale (art. 2), le nozioni cui occorre fare riferimento sono quelle del codice civile, che nell'art. 43 testualmente dispone: "Il **domicilio** di una persona è nel luogo in cui essa ha stabilito la sede principale dei suoi affari e interessi. La **residenza** è nel luogo in cui la persona ha la dimora abituale".

Per stabilire cosa si debba intendere per "**sede principale di affari e interessi**", e "**dimora abituale**", occorre fare riferimento all'elaborazione dottrinale ma soprattutto giurisprudenziale. Quest'ultima in particolare, nel tempo, ha qualificato il domicilio come una *res iuris* e la residenza come una *res facti*.

Il **domicilio**, si è detto, rappresenta una creazione giuridica, "un che di immateriale", cioè un insieme di rapporti attraverso cui si svolge la personalità dell'individuo. Questo centro di affari e interessi, circoscritto in un ambito spaziale delimitato, esiste a prescindere dalla presenza fisica del titolare. Il domicilio è costituito da un elemento oggettivo, la concentrazione in un determinato luogo degli **affari e interessi della persona** senza che sia necessaria la sua presenza effettiva in tale luogo, e da un elemento soggettivo, cioè dall'intenzione (desumibile dai comportamenti della persona) di costituire e mantenere in un determinato luogo il "centro" principale della generalità dei rapporti. La nozione di **interessi** cui occorre fare riferimento, un tempo limitata al settore economico e patrimoniale del soggetto, deve intendersi riferita, per unanime interpretazione giurisprudenziale, anche alla **sfera morale, sociale e familiare** del soggetto⁶.

⁶ Cass. 12 febbraio 1973, n. 435: "per la determinazione del domicilio occorre fare riferimento non soltanto ai rapporti economici e patrimoniali di una persona, ma anche e soprattutto ai suoi interessi morali, sociali e familiari che confluiscono normalmente nel luogo in cui essa vive"; Cass. 5 maggio 1980, n. 2936: "il domicilio ... riguarda la generalità dei rapporti del soggetto - non solo economici - ma anche morali, sociali e familiari e va desunta alla stregua di tutti quegli elementi di fatto che, direttamente o indirettamente, denunciano la presenza in un certo luogo di tale complesso di rapporti e il carattere principale che esso ha nella vita della persona". E ancora la sentenza della Commissione tributaria provinciale di Perugia, sez. I, 22 novembre 2000, n. 628, in banca dati "fisconline", che richiama la Cass., SS.UU., 18 agosto 1990, n. 8427, secondo cui "il domicilio, quale centro principale degli affari ed interessi di una persona è da individuarsi con riferimento

al domicilio è quindi il centro della vita di relazione della persona, vale a dire il luogo in cui la stessa intrattiene principalmente i suoi rapporti personali (familiari, sociali eccetera) ed economici⁷.

Quest'ampliamento della sfera anche ai componenti prettamente personali dell'individuo, è in linea con l'accezione internazionale degli stessi. Vedremo, infatti, che nel modello Ocse il **centro degli interessi vitali** della persona, indicato come uno dei criteri da utilizzare per dirimere eventuali conflitti di residenza tra gli ordinamenti, è identificato come il centro in cui le relazioni personali ed economiche sono più strette⁸.

alla generalità dei rapporti facenti capo alla persona medesima". Nello stesso senso, la Cass., sez. I, 5 maggio 1990, n. 2936, ove si afferma che "Il domicilio ... individua il luogo in cui la persona ha stabilito il centro principale dei propri affari e interessi, sicché riguarda la generalità dei rapporti del soggetto - non solo economici, ma anche morali, sociali e familiari - e va desunta alla stregua di tutti quegli elementi di fatto che, direttamente o indirettamente, denunciano la presenza in un certo luogo di tale complesso di rapporti e il carattere principale che esso ha nella vita della persona".

⁷ Peraltro, quanto i legami personali incidano sull'individuazione della residenza è ribadito anche dalla giurisprudenza comunitaria. La sentenza Cass., sez. trib., 7 novembre 2001, n. 13803, in banca dati "fisconline", ha ricordato infatti che la Corte di Giustizia delle Comunità Europee, nella sent. 12 luglio 2001, in causa C-262/99, L. c. Stato Ellenico, ha enunciato il principio che "... nel caso in cui una persona abbia legami sia personali sia professionali in due Stati membri, il luogo della sua 'normale residenza', stabilito nell'ambito di una valutazione globale in funzione di tutti gli elementi di fatto rilevanti, è quello in cui viene individuato il centro permanente degli interessi di tale persona e che, nell'ipotesi in cui tale valutazione globale non permetta siffatta valutazione, occorre dichiarare la preminenza dei legami personali". Affermando tale preminenza, e ribadito che comunque il giudice nazionale deve compiere una valutazione globale di tutti gli elementi sia personali che patrimoniali, la Corte ha elencato alcuni degli elementi rilevanti per l'esistenza dei legami personali, come la presenza fisica della persona e dei suoi familiari, la disponibilità di un'abitazione, il luogo in cui i figli frequentano effettivamente la scuola, il luogo dell'esercizio delle attività professionali, quello dei legami amministrativi con le autorità pubbliche e gli organismi sociali "nei limiti in cui i detti elementi traducano la volontà di tale persona di conferire una determinata stabilità al luogo di collegamento, a motivo di una continuità che risulti da un'abitudine di vita e dallo svolgimento di rapporti sociali e professionali normali" (punto 55 della motivazione).

⁸ In dottrina a favore dell'estensione del concetto di "affari e interessi" anche agli aspetti riguardanti la sfera affettiva, familiare e sociale del contribuente, V. Tedeschi, *Domicilio, residenza e dimora*, Nov. D., 194; contro C. Sallustio, *La residenza fiscale in Italia: alcune riflessioni sull'orien-*

La **residenza** è legata invece alla permanenza del soggetto in un luogo in maniera sufficientemente stabile, e all'intenzione di dimorarvi. Quest'ultima deve essere desunta da un dato oggettivo, cioè dalle consuetudini di vita dell'individuo.

In altri termini, la residenza è il luogo di normale abitazione, ossia il luogo dove la persona vive normalmente l'intimità sua e della sua famiglia⁹. Così se il domicilio attiene alla vita morale dell'individuo, delimita lo spazio in cui si svolge la sua personalità. La residenza ha i confini della vita fisica.

Quanto al requisito della "**principalità**" (del domicilio), questo richiede un giudizio comparativo fra i più possibili luoghi in cui una persona ha localizzato i propri interessi. Si esclude infatti la possibilità di una pluralità di domicili, e conseguentemente, come per la residenza, se ne afferma l'unicità¹⁰.

tamento della giurisprudenza tributaria in tema di domicilio e residenza nelle imposte dirette e nell'IIVA, in "Rass. Trib." n. 3/2001, pagg. 957 e seguenti, per il quale l'estensione contrasta con l'interpretazione sistematica del codice civile.

⁹ L'interpretazione giurisprudenziale ancora il requisito della abitualità a parametri quantitativi, a una concreta consuetudine di vita, e tendenzialmente esclude che possa mantenersi la residenza solo d'animo. L'abitudine qualifica la residenza rispetto a un'altra sede giuridica della persona, cioè la pura e semplice dimora. Perché possa parlarsi di residenza occorre che la permanenza fisica della persona in un determinato luogo abbia assunto, anche secondo la valutazione sociale, il carattere dell'abitudine a vivere in quel luogo. Le assenze, anche se frequenti e prolungate, non fanno venir meno la residenza finché non intaccano quella consuetudine di vita, quel regime di presenza abituale. La residenza può dirsi cessata quando il dimorare della persona in un posto diverso assume, a sua volta, il carattere dell'abitudine. Nel caso di più dimore in luoghi diversi deve vagliarsi la prevalenza quantitativa dell'abitudine, non sganciata dalla intenzione del soggetto. La dimora abituale (residenza) non coincide sempre con il luogo nel quale il soggetto passivo trascorre più a lungo il proprio tempo ovvero ha il centro principale dei suoi interessi. La giurisprudenza di legittimità ha infatti ritenuto che l'abitudine si desume dalla volontà di farne il centro dei propri affari o interessi sia economici che sociali e non viene meno perché il soggetto presi altrove la propria attività lavorativa o di studio. Così M. Leo, *Le imposte sui redditi nel testo unico*, 2006, pag. 16, che cita Cass. 12 febbraio 1973, n. 435, Cass. 29 aprile 1995, n. 2561, Cass., SS.UU., 28 ottobre 1985, n. 5292, Cass. 14 marzo 1986, n. 1738.

¹⁰ L'accertamento della principalità di una sede dovrebbe essere effettuato ponendosi nella prospettiva dei terzi e quindi in base agli elementi obiettivi che possono da questi essere percepiti. L'affidamento dei terzi deve essere in ogni caso essere tutelato. L'elemento volitivo può essere decisivo se il centro di interessi non ha ancora assunto un

Da un punto di vista pratico, per l'individuazione dei parametri in base ai quali decidere della principalità della sede, se il ricorso a criteri quantitativi, quali, ad esempio, l'entità del giro d'affari o del reddito prodotto, non dovrebbe creare problemi o incertezze, non altrettanto dicasi per l'impiego di criteri di natura qualitativa, che coinvolgono la sfera psichica ed intenzionale del soggetto. Infatti, sono proprio questi ultimi che all'atto pratico, come vedremo di seguito nelle esemplificazioni, finiscono per presentare le maggiori incertezze applicative.

3. La residenza in ambito internazionale e la gestione della doppia residenza

In ambito internazionale non esiste una definizione autonoma di residenza fiscale delle persone fisiche; in merito il Modello OCSE attua un rinvio alla legislazione dei singoli Stati¹¹. Conseguentemente è possibile che le normative interne di due Stati attribuiscono entrambe ad un contribuente la residenza nel proprio territorio, determinando così un fenomeno di doppia residenza.

Il Modello risolve queste situazioni con le c.d. **tie break rules**, regole che, applicate in ordine progressivo, consentono di fissare in maniera univoca la residenza dei soggetti.

Il primo criterio dirimente indicato dal Modello è quello dell'**abitazione permanente**, seguono il **centro degli interessi vitali**, del **soggiorno abituale** e della **nazionalità**. Nell'eventualità estrema che neanche con tale ultimo criterio si risolve il conflitto, perché ad esempio il soggetto ha la nazionalità di entrambi gli Stati, oppure è apolide, o ha la nazionalità di uno Stato terzo, occorre ricorrere alla c.d. **procedura amichevole ex art. 25** dalla Convenzione.

Dagli approfondimenti forniti nel Commentario emerge che il centro degli interessi vitali è indi-

grado di consistenza obiettiva tale da rivelarlo chiaramente all'esterno. G. Cian, *Commentario breve al codice civile, sub. art. 43*, 2007.

¹¹ L'art. 4, paragrafo 1, del Modello stabilisce infatti che ai fini della 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 sua nazionalità, della sede della sua direzione o di ogni altro criterio di natura analoga. Tuttavia, tale espressione non comprende le persone che sono assoggettate ad imposta in questo Stato soltanto per il reddito che esse ricavano da fonti situate in detto Stato".

viduabile nel luogo in cui sono più strette le relazioni personali ed economiche della persona, pertanto il criterio è sovrapponibile a quello del domicilio indicato dal legislatore italiano. Questa coincidenza fa sì che, nella generalità dei casi, per dimostrare lo *status* di residente-non residente di una persona, o per dirimere eventuali conflitti tra Stati in caso di doppia residenza, sarà necessario procedere alla localizzazione del domicilio del soggetto e quindi alla collocazione spaziale dei suoi interessi economici e personali. È facile che se questi ultimi sono riscontrabili in Italia, al soggetto sia ivi riconosciuto lo *status* di residente anche in ambito internazionale/convenzionale¹² indipendentemente da dove lo stesso vive e svolge la propria attività lavorativa.

4. Riflessioni conclusive

Dal quadro normativo presentato emerge che gli **elementi** da considerare al fine di verificare la residenza fiscale dei soggetti, oltre che essere **innumerevoli**, non sono tutti sufficientemente **definiti** (soprattutto quelli personali). Ciò rende problematico tracciare un confine chiaro della fattispecie del “residente”.

Se poi a ciò si aggiunge che il “confine” è anche molto esteso, ecco che i cittadini si trovano in una posizione vessatoria da cui è difficile smarcarsi. È difficile capire innanzi a casi concreti se si è dentro o fuori i confini ovvero se un soggetto è o meno fiscalmente residente nello Stato.

In particolare, è il criterio del domicilio, o meglio della sua interpretazione estensiva, a rivelarsi particolarmente penalizzante, soprattutto per i contribuenti italiani che intendono trasferirsi all'estero. Quasi a dire che per il Fisco nostrano, i cittadini italiani fiscalmente residenti, tali devono morire. Infatti, se l'iscrizione anagrafica e la residenza sono criteri dai quali è agevole “smarcarsi”¹³, non altrettanto può dirsi per il domicilio. I rapporti e le circostanze che hanno rilievo nella sua qualificazione fiscale, difficilmente infatti vengono “tutti” meno a seguito del trasferimento dell'individuo.

Se da un punto di vista economico e patrimoniale è più o meno possibile (ma non certo agevole) spostare all'estero la propria **sfera di interessi** (si pensi al luogo di esercizio della propria attività lavorativa, all'acquisto e alla vendita di proprietà mobiliari e immobiliari), non altrettanto dicasi per la **sfera privata**, la quale incide significativamente nella sua individuazione.

L'accezione di **famiglia** in questo ambito non ha confini ben definiti. È la famiglia che risulta dai registri anagrafici? Ha rilevanza la famiglia di origine? E i conviventi?

In merito, sebbene si dovrebbe ritenere che abbiano rilevanza le relazioni familiari più strette (coniuge e figli), le soluzioni giurisprudenziali non sono univoche. In un caso, ad esempio, una contribuente è stata considerata fiscalmente residente all'estero (Francia), pur essendo unica affidataria dei figli minori tenuti a non lasciare l'Italia poiché, per i giudici, questo “indizio” di centro affettivo in Italia era controbilanciato da un legame sentimentale con un “compagno” residente all'estero (Francia)¹⁴.

In altra circostanza, per un contribuente non sposato e senza figli, che conviveva con la compagna all'estero, i giudici hanno dato peso al legame con la famiglia di origine¹⁵.

Queste sono solo alcune delle tante problematiche e incongruenze con cui ci si deve confrontare quando si affronta il tema della residenza fiscale.

La circostanza che la residenza e il suo trasferimento presentino delicati profili elusivi¹⁶ non può (e non deve) giustificare le posizioni dell'Amministrazione e della giustizia tributaria che, con un approccio *pro fisco*, finiscono per “inchiodare” i cittadini al territorio dello Stato. Dare peso ai rapporti con la famiglia di origine equivale infatti a negare la possibilità ai cittadini residenti di trasferirsi all'estero.

Se non si supera la logica dell'equazione “trasferimenti di residenza uguale elusione” si rischia di far sconfinare la legittima lotta all'evasione nel giustizialismo fiscale, con inevitabili ripercussioni proprio in termini di (maggiore) evasione.

¹² Il condizionale è d'obbligo, considerato che il possibile accertamento e contenzioso in merito attiene l'applicazione di una normativa internazionale (il Trattato).

¹³ La cancellazione dall'anagrafe è un atto particolarmente semplice da compiere, mentre per quanto riguarda la residenza, essendo il riscontro di essa legato alla presenza fisica del soggetto, è chiaro che un allontanamento permanente del soggetto dal territorio dello Stato comporta il venir meno della residenza.

¹⁴ Comm. trib. reg. Lazio, 17 giugno 2008, n. 48, in banca dati “fisconline”.

¹⁵ Sent. n. 12259 del 19 maggio 2010, commentata in “Corr. Trib.” n. 28/2010.

¹⁶ Non neghiamo infatti che esistano contribuenti che per sottrarsi a un sistema tributario ritenuto oneroso (come quello italiano) simulino trasferimenti di residenza verso paesi esteri con sistemi fiscali più miti.

Per quanto riguarda invece i **soggetti stranieri**, le conseguenze dell'illustrato assetto normativo potrebbero indurre (o dovrebbero, per coerenza interpretativa) ad attrarre a residenza molti dei soggetti che interagiscono stabilmente con il nostro territorio.

Quando un cittadino straniero localizza nel nostro territorio un centro di interessi economico, patrimoniale e affettivo, circostanza peraltro tutt'altro che inusuale, dovrebbe essere qualificato come soggetto fiscalmente residente.

Pensiamo a quanti sono gli stranieri facoltosi che, attratti dal clima e dalle bellezze architettoniche e naturalistiche del nostro Bel Paese, ivi decidono di trasferirsi per periodi dell'anno più o meno lunghi. Una dimora sul lago, una tenuta nelle colline toscane, il coniuge al seguito, l'assunzione di personale, l'apertura di conti correnti in filiali italiane, in altri termini compiere le semplici e naturali operazioni conseguenti alla localizzazione nel territorio di una dimora destinata a soggiorni più o meno prolungati nel tempo, ed ecco che si configura un "centro di interessi", con la conseguenza che, anche in questa situazione, il rischio di un intervento del fisco italiano per attrarre allo *status* di residente lo straniero non si può escludere.

5. Applicazioni pratiche

Con i limiti delle valutazioni aprioristiche sul tema in argomento¹⁷, di seguito indichiamo alcune delle tante situazioni a carattere transazionale da cui possono emergere le problematiche evidenziate. I casi proposti fanno comprendere ancora di più la posizione vessatoria in cui si trovano i contribuenti nei confronti del nostro fisco il quale pare avere sempre margini per sindacare lo *status* dei contribuenti.

L'imprenditore italiano

Iniziamo con il caso di un imprenditore cittadino italiano, amministratore di un gruppo internazionale con capogruppo in Italia, che soggiornano

¹⁷ Sottolineiamo in merito come l'Amministrazione abbia affermato, in più occasioni, che l'accertamento dello *status* di residente, proprio perché implica l'esame di una molteplicità di relazioni, non può essere oggetto di interpellato ma può essere effettuato solo in sede di eventuale accertamento. La complessità delle relazioni che attengono la sfera degli individui è tale per cui solo un'indagine sul caso concreto può essere esaustiva. Vedi le ris. n. 471/E del 3 dicembre 2008 e n. 351/E del 7 agosto 2008, rispettivamente, in "il fisco" n. 47/2008, fascicolo n. 1, pag. 8471 e n. 32/2008, fascicolo n. 1, pag. 5829.

na e vive con la famiglia negli Stati Uniti, per più di 183 giorni l'anno, ove ha trasferito la propria residenza provvedendo alla relativa iscrizione all'Aire.

Generalizzando, è la situazione in cui si trovano tutti quegli imprenditori e uomini d'affari che svolgono un'attività lavorativa con evidenti collegamenti internazionali e che soggiornano prevalentemente all'estero.

In questo caso il cittadino italiano, in buona fede, potrebbe ritenersi soggetto fiscalmente non residente in Italia ma negli Usa, e agire conseguentemente.

È iscritto all'Aire, la sua presenza fisica e quella della sua famiglia non sono riscontrabili nel territorio italiano per la maggior parte del periodo dell'anno, non ha quindi la residenza civilistica (ex art. 43) in Italia, svolge l'attività lavorativa prevalentemente all'estero.

La buona fede del soggetto potrebbe essere anche avvalorata dalla normativa interna statunitense la quale qualifica il soggetto come residente. Infatti, in base al diritto interno degli Stati Uniti, una persona fisica straniera è considerata residente per l'intero anno solare negli Stati Uniti se soddisfa il c.d. "**test della presenza sostanziale**"¹⁸. In base a detto *test*, il cittadino è considerato in ogni caso fiscalmente residente negli Stati Uniti se ivi vi soggiorna più di 183 giorni¹⁹.

In realtà abbiamo visto che se si conservano nello Stato italiano relazioni economico, patrimoniali e personali è possibile che ivi vi permanga anche "un domicilio". Supponiamo ad esempio che l'imprenditore partecipi ai consigli di amministrazione in Italia, abbia disponibilità di una dimora "consona" al suo stile di vita e reddito, abbia conti correnti in Italia, la sua famiglia di origine, con cui mantiene legami, risiede in Italia; aggiungiamo magari un'eredità ricevuta nel contempo ed ecco che l'Amministrazione finanziaria ha estremi per contestare lo *status* di non residente che il contribuente ha dichiarato in buona fede, e riqualificare il soggetto come ancora residente nello Stato in ragione della permanenza del suo domicilio.

Il contrasto che si viene a palesare fa scaturire un fenomeno di doppia residenza, che deve essere risolto ricorrendo alla Convenzione contro le

¹⁸ Sez. 7701 (b) dell'*Internal Revenue Code*.

¹⁹ Facciamo presente peraltro che in paesi come gli Stati Uniti che vistano l'entrata e l'uscita degli stranieri nel loro territorio l'accertamento dei giorni di effettiva residenza è agilmente riscontrabile.

doppie imposizioni Italia-Stati Uniti, la cui applicazione rischia di far prevalere lo *status* italiano.

In base all'art. 4 di detta convenzione, il conflitto si risolve infatti ricorrendo ai criteri, tra loro sussidiari:

- 1) della disponibilità di una abitazione permanente;
- 2) del luogo in cui sussistono le relazioni personali ed economiche più strette (**centro degli interessi vitali**);
- 3) del luogo di soggiorno abituale;
- 4) della nazionalità;
- 5) con un comune accordo tra autorità competenti.

In base alla citata normativa convenzionale, poiché il soggetto dispone di dimora in entrambi gli Stati, il conflitto dovrebbe essere risolto localizzando il **centro degli interessi vitali** del soggetto, il quale – come abbiamo già rilevato – corrisponde al domicilio del soggetto, sulla cui difficoltà oggettiva di determinazione ci siamo già espressi.

Occorre mettere in atto una vera e propria istruttoria finalizzata a dimostrare che le relazioni economiche e personali del soggetto sono più rilevanti in uno Stato piuttosto che in un altro. Concretamente si tratta quindi di verificare, quantificare e comparare, tutte una serie di situazioni e rapporti, poiché non è il singolo elemento a essere decisivo ma è la concatenazione di tanti elementi.

Probabilmente ci si trova innanzi a una situazione in cui **"forse"** un domicilio può essere riscontrato in entrambi gli Stati; così se la partita finisce "patta", si dovrebbe ricorrere al terzo criterio convenzionale (luogo di soggiorno abituale), con la conseguenza che a prevalere è lo *status* americano, così come ritenuto dal contribuente. Ma il condizionale è d'obbligo, è in quel **"forse"** e in quell'impossibilità di soppesare preventivamente gli elementi che contraddistinguono il domicilio della persona che si comprende appieno quanto il tema sia foriero di incertezze e conseguentemente lo *status* assunto in buona fede dai contribuenti sia sempre a rischio censura, anche in situazioni che esulano da intenti elusivi.

Il personaggio pubblico

La buona fede dovrebbe essere presunta anche quando la situazione attiene un personaggio pubblico, quale può essere uno sportivo o un personaggio dello spettacolo, che ha **ingaggi internazionali e risiede all'estero**.

Ciclicamente ritorna agli onori della cronaca, con inevitabile risonanza mediatica, la situazione di qualche nostro illustre concittadino trasferito all'estero e additato dal Fisco come evasore. Le cifre della presunta evasione valgono il "molto rumore ...". In realtà, come crediamo di avere ampiamente dimostrato, anche questo caso rientra in quella situazione in cui un soggetto legato a situazioni e rapporti "transnazionali", magari ritiene in buona fede di avere perso lo *status* di residente.

Unica peculiarità di questi casi è che poiché il personaggio è famoso, molti dei riscontri che deve eseguire l'Amministrazione finanziaria sono agevolati dalla ricognizione "quasi investigativa" con cui gli stessi sono seguiti dai *mass media*. Quindi, un'arma in più per il Fisco, che si agevola in una materia in cui a quanto pare, a partire con *l'handicap*, è solo il contribuente italiano.

Che il terreno del contendere sia molto scivoloso qualcuno dei nostri illustri personaggi forse l'ha ben compreso e per questo "chiude" abdicando il proprio contenzioso con l'Amministrazione. Chiusura, quindi, che più che come un'ammissione di colpa, dovrebbe essere letta proprio come la consapevolezza del terreno instabile su cui ci si muove.

Il pensionato italiano

Il problema della localizzazione della residenza fiscale si manifesta, oltre che nei casi indicati, dove è presumibile che l'interesse del fisco a continuare a tassare come residenti i soggetti trasferiti sia più elevato poiché agli stessi corrisponde un reddito maggiore, anche in situazioni in cui ai soggetti trasferiti fa capo un reddito inferiore.

È questo ad esempio il caso dei cittadini italiani pensionati²⁰ che si trasferiscono in località estere esotiche. Ipotesi tutt'altro che infrequente se pensiamo alle motivazioni sottostanti. Il clima mite e il probabile aumento del potere d'acquisto²¹ sono fattori che sicuramente possono indurre alla scelta. Anche in questo caso quindi ci troviamo di fronte a motivazioni che esulano da intenti elusivi.

²⁰ Ovviamente, sempre che non si tratti di un "pensionato" delle attività indicate nei precedenti casi.

²¹ Infatti, in presenza di redditi non elevati come possono essere quelli di alcune pensioni, il fenomeno dell'emigrazione in Paesi con cambi favorevoli è giustificato anche dall'opportunità di aumentare il potere d'acquisto.

Supponendo che il soggetto sia percettore solo del reddito da pensione, l'indagine sul suo *status* fiscale potrebbe essere poco significativa, considerato che tale reddito, se corrisposto da un soggetto italiano a un non residente, è tassato in Italia perché ivi si considera prodotto (*ex art. 23 del Tuir*). In realtà, in presenza di una Convenzione formulata sul Modello Ocse, si ha che il reddito da pensione (italiano) subisce la tassazione solo nello Stato di residenza del percettore (all'estero) e quindi anche in tale ipotesi l'indagine sullo *status* del pensionato è rilevante²². Forse questa tipologia di contribuenti ha **relazioni economiche** meno complesse da valutare, così come è probabile che le relazioni personali che permangono in Italia siano poco importanti se il soggetto decide di emigrare, per cui forse effettivamente il soggetto potrebbe perdere lo *status* di residente.

Ipotizziamo ad esempio che il pensionato percepisca solo un reddito da pensione e un reddito da locazione per l'affitto dell'unica abitazione di cui dispone in Italia (pertanto nello Stato italiano non ha più a disposizione una dimora); ipotizziamo ancora che tali redditi gli siano accreditati sul conto corrente intrattenuto presso la Banca estera del paese in cui risiede, le movimentazioni di tale conto (l'unico di cui il soggetto dispone) confermano le abitudini di vita del soggetto nello Stato estero (paga utenze, ivi sostiene le sue spese correnti); e infine non sono riscontrabili in Italia relazioni personali importanti, poiché l'uomo prevedibilmente non ha più una famiglia di origine e non ha figli.

Solo in siffatto modello semplificato si può ragionevolmente ritenere che il pensionato abbia acquisito per l'ordinamento italiano lo *status* di non residente. Ogni divaricazione dallo stesso (ad esempio, il soggetto ha figli in Italia, la dimora non è locata ma è a sua disposizione) indebolisce l'assunto della non residenza e innesca il rischio censure.

Lo straniero in Italia

A dimostrazione di quanto la tematica affrontata sia di ampio raggio, concludiamo la casistica con l'ipotesi dello straniero che acquista **proprietà immobiliari** in Italia, per scopi prevalentemente residenziali. Il fenomeno non riguarda solo *vip* internazionali; sono noti gli investimenti di George Clooney sul Lago di Como, di

²² Il Modello OCSE, nell'art. 18, prevede che le pensioni pagate a un residente di uno Stato contraente sono imponibili solo in questo Stato.

Sting sulle colline toscane, di Peter Gabriel in Sardegna e se ne potrebbero citare tanti altri ancora²³, ma anche privati stranieri e investitori istituzionali²⁴.

Ad attirare gli acquirenti dall'estero sono molteplici aspetti: i paesaggi naturali, il clima mite, le strutture architettoniche di pregio, la possibilità di maggiore *privacy*. C'è quindi tutto un *appeal* intrinseco nel nostro Paese che potrebbe venire scalfito dalla normativa in esame.

La disponibilità di una dimora in Italia (peraltro di un certo pregio), la presenza fisica dello straniero e della sua famiglia per periodi di tempo non trascurabili, pochi altri elementi come l'assunzione di personale, l'apertura di conti correnti in filiali italiane, in altri termini compiere le semplici e naturali operazioni conseguenti alla localizzazione nel territorio di una dimora destinata a soggiorni più o meno prolungati nel tempo, ed ecco che si configura un "**centro di interessi**" con tutte le relative conseguenze fino ad ora viste.

Se il rischio è doveroso presentarlo, in realtà, nell'ipotesi indagata (cittadino straniero), a rigore, l'atteggiamento dell'Amministrazione non dovrebbe essere "d'attacco"; qui non è in gioco la "fuga" del contribuente e quindi la perdita di materia imponibile per lo Stato, ma si tratta di attrarre a residenza cittadini stranieri, sottraendo (indebitamente?) quindi, semmai, materia imponibile ad altre giurisdizioni.

E se nell'ambito del reddito di impresa, ciò appare un obiettivo intrapreso (stanare le stabili organizzazioni in Italia di imprese estere pare in questi ultimi tempi di gran voga), non altrettanto pare fuori dal contesto imprenditoriale.

Non abbiamo notizie di accertamenti in tal senso; la "lotta" è concentrata solo contro i presunti fittizi trasferimenti all'estero, ma le ragioni di ciò forse risiedono in questioni di "opportunità" politica più che di mero diritto.

In ogni caso, se lo scenario ipotizzato sia solo mera suggestione o possibile via per attribuire lo *status* di residente a personaggi facoltosi non si può sapere; certo è che le pretese del Fisco non sono sempre coerenti e sistemiche, pertanto diventa lecito supporre tutto e il contrario di tutto.

²³ *Buen retiro Italia - Vip. Personaggi stranieri, star ma anche famiglie reali, comprano immobili nel nostro Paese*, in www.casa24.ilsole24ore.com.

²⁴ Nel complesso, secondo le stime di *Scenari Immobiliari*, negli ultimi quattro anni sono stati investiti dieci miliardi di euro di capitali esteri negli immobili in Italia. Fonte, www.casa24.ilsole24ore.com.