

ORDINE DEI
DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI
ESPERTI CONTABILI

M I L A N O

S.A.F.
SCUOLA DI ALTA FORMAZIONE LUIGI MARTINO

La Residenza fiscale delle Persone Fisiche

Claudio Quartana

26 maggio 2015 Sala Falck – Fondazione Ambrosianeum



Agenda

La rilevanza della residenza fiscale ed i principi di tassazione

La normativa domestica

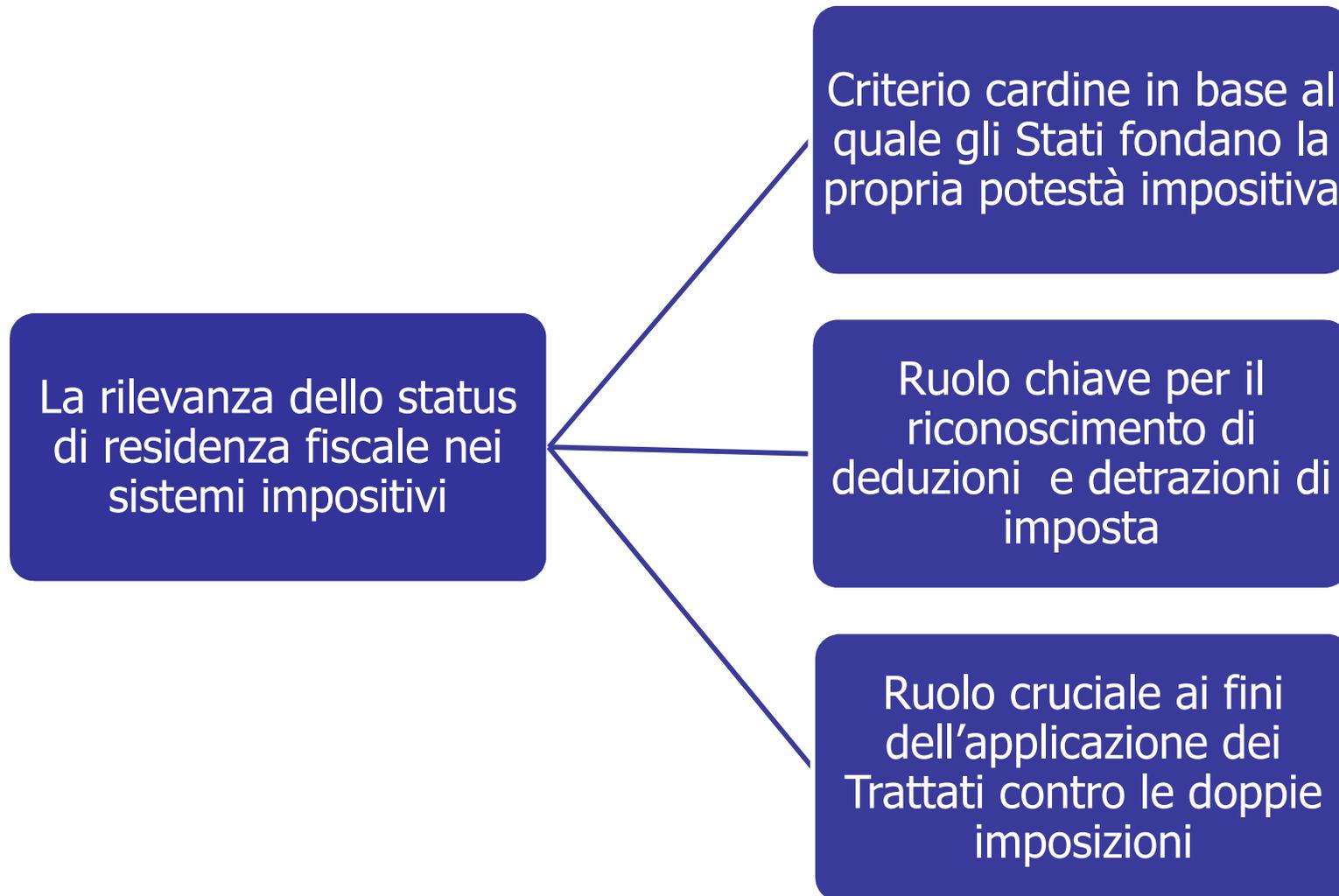
- ❖ De-registrazione dall'Anagrafe / iscrizione AIRE
- ❖ La residenza ai sensi del Codice Civile
- ❖ Il domicilio ai sensi del Codice Civile

La prassi e la giurisprudenza recente

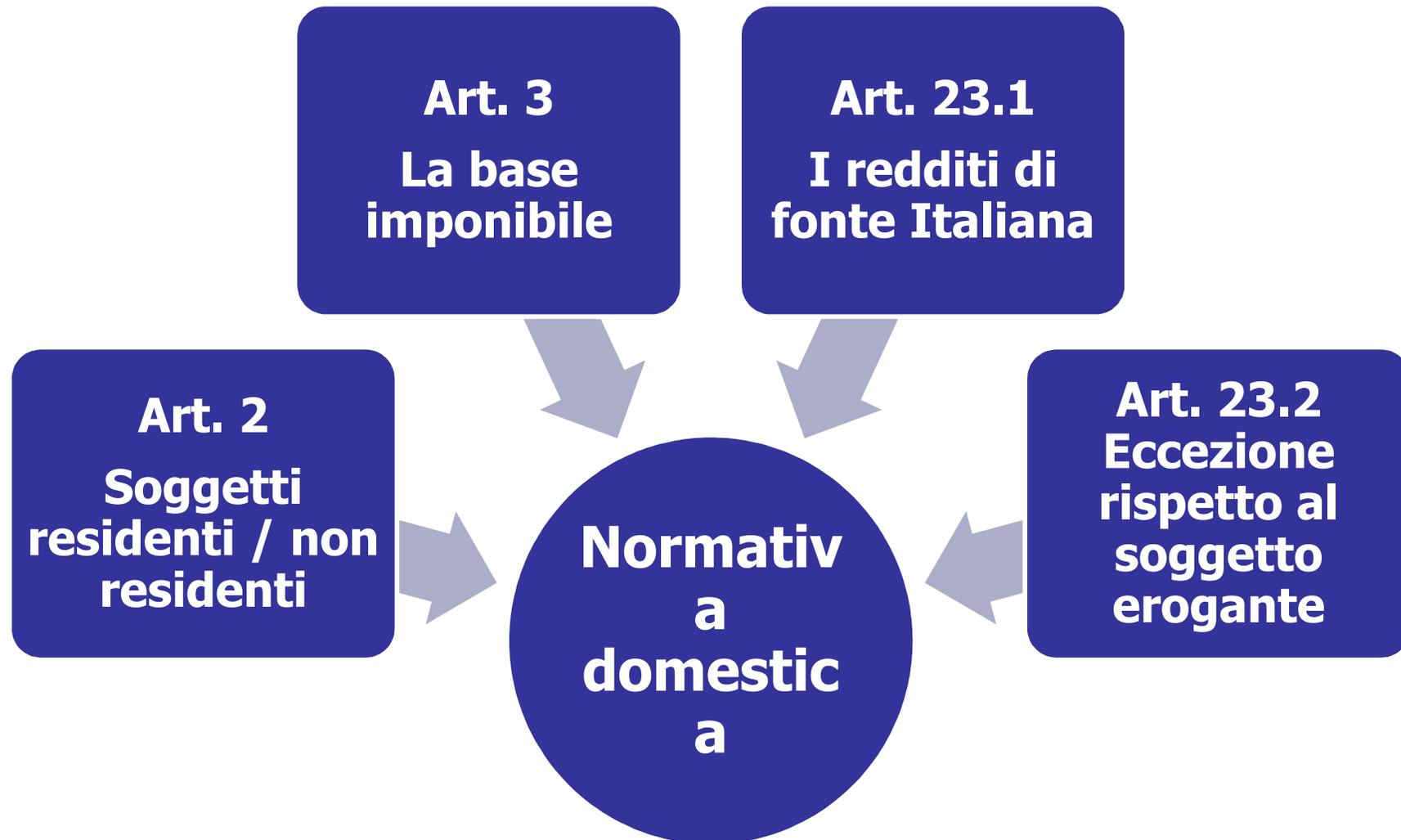
La normativa internazionale – L'art. 4 del Modello di Convenzione OCSE

- ❖ La residenza secondo la normativa Convenzionale
 - ❖ Doppia residenza
 - ❖ Casi particolari: la residenza parziale
-

La rilevanza della residenza fiscale



Fonti normative



Normativa domestica – Soggetti passivi/Base imponibile

Art. 2 c. 2 – TUIR – Soggetti Passivi

*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*

Art. 3 c. 1 – TUIR – La base imponibile

L'imposta si applica sul reddito complessivo del soggetto, formato per i residenti da tutti i redditi posseduti al netto degli oneri deducibili indicati nell'articolo 10 e per i non residenti soltanto da quelli prodotti nel territorio dello Stato

Residenti

Tassazione su base mondiale
«Worldwide principle»

Non residenti

Tassazione dei redditi di fonte italiana
«Source principle»

Normativa domestica – La base imponibile

Tassazione su base mondiale - «*Worldwide principle*»

- ❖ Tassazione in Italia di ogni reddito prodotto a prescindere dalla fonte (domestica ovvero internazionale)
- ❖ Redditi classificati nelle categorie individuate dall' Art. 6 del TUIR
- ❖ Imposte determinate ai sensi dell'Art. 11 del TUIR
- ❖ Deduzioni e detrazioni d'imposta (Artt. 10,12,13 e 15 del Tuir)

Tassazione sulla base della fonte - «*Source principle*»

- ❖ Localizzazione in Italia del bene che genera il reddito:
 - Redditi fondiari provenienti da immobili situati nel territorio italiano
 - Redditi diversi (generati da beni situati nel territorio Italiano)
 - Alcune plusvalenze
- ❖ Localizzazione in Italia dell'attività che genera il reddito:
 - Redditi di lavoro dipendente ed assimilati prestati in Italia
 - Redditi da lavoro autonomo derivanti da attività esercitate sul territorio italiano
 - Redditi diversi derivanti da attività esercitate sul territorio italiano

Normativa domestica - Iscrizione all'Anagrafe

L. 24-12-1954 n.1228 : *«è fatto obbligo ad ognuno di chiedere per sé e per le persone sulle quali esercita la patria potestà o la tutela, la iscrizione nell'anagrafe del Comune di dimora abituale»*

Presupposti:

- 1) Avere dimora stabile nel territorio di Comune italiano
- 2) Avere stabilito nel Comune il proprio domicilio qualora non si abbia fissa dimora

Conseguenze:

- ❖ Presunzione di residenza fiscale in Italia se l'iscrizione supera i 183 giorni nel periodo d'imposta, dato preclusivo di ogni ulteriore accertamento (approccio formalistico prevalente su quello sostanziale fortemente criticato dalla dottrina)
- ❖ Presunzione dettata da esigenze di certezza del prelievo fiscale e di semplificazione amministrativa

Cancellazione dall'Anagrafe e relativa iscrizione all'AIRE

Decorrenza iscrizione (DPR n. 323 del 6 Settembre 1989 art. 7)

gli effetti della dichiarazione resa all'ufficio consolare, ai sensi dell'art. 6, commi 1 e 2, della legge, hanno decorrenza dalla data di ricezione della stessa da parte dell'ufficiale di anagrafe, qualora non sia stata già resa la dichiarazione di trasferimento di residenza all'estero presso il comune di ultima residenza, a norma della vigente legislazione anagrafica e sarà effettuata dal Comune entro due giorni dal ricevimento del modello consolare (L.4 aprile 2012, n. 35)

Se entro un anno il Comune non riceve dal Consolato la richiesta di iscrizione all'AIRE, sarà avviato il procedimento di cancellazione del richiedente per irreperibilità (con segnalazione al Prefetto)

Soggetti non tenuti all'iscrizione all'AIRE:

- ✓ Cittadini che si recano all'estero per un periodo inferiore ai dodici mesi o per occupazioni stagionali
- ✓ Dipendenti di ruolo dello Stato, in servizio all'estero, e le persone con essi conviventi, i quali siano stati notificati alle autorità locali ai sensi delle Convenzioni di Vienna di cui alla legge 9 agosto 1967, n. 804
- ✓ Militari in servizio presso uffici e strutture della NATO

Cancellazione dall'Anagrafe e relativa iscrizione all'AIRE

Operativamente esistono due modalità di iscrizione all'AIRE:

- I. Recandosi al Consolato italiano nel Paese estero
- II. Recandosi, prima della partenza o anche tramite procedura online, presso l'ufficio Anagrafe del proprio Comune di residenza (procedura consigliata)

E' consigliabile la seconda opzione in quanto i tempi per l'iscrizione sono più brevi e decorrenza dalla data di presentazione della richiesta al Comune di residenza

N.B. la cancellazione dall'anagrafe e la contestuale iscrizione nell'anagrafe dei residenti all'estero (AIRE) non ha valore assoluto e non costituisce elemento determinante ai fini dello status di residenza fiscale.

Secondo la prassi e la giurisprudenza la mera cancellazione dall'anagrafe non può essere sufficiente a far perdere al contribuente italiano lo status di residente fiscale, che potrà desumersi con ogni mezzo di prova anche in contrasto con le risultanze anagrafiche

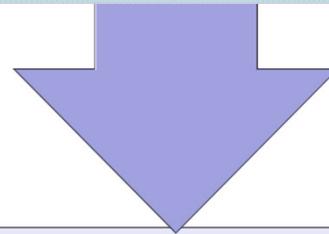
Circolare 2 dicembre 1997, n. 304/E, Cassazione n. 12259 del 19/05/2010; Cassazione n. 14434 del 15/06/2010

Normativa domestica – Domicilio e Residenza

Domicilio e residenza

Sono l'espressione di due fenomeni affini ma distinti

Nel senso che essi potranno coincidere ma l'uno potrà anche esistere in capo alla persona indipendentemente dall'altro



L'intento di tale ampia definizione è ricomprendere nell'ambito della soggettività fiscale passiva sia chi è residente ma anche chi, in un luogo determinato, può dirsi abbia il semplice domicilio

Normativa domestica – Il domicilio

Ai sensi dell'Art. 43 del Codice Civile *"il domicilio di una persona è nel luogo in cui essa ha stabilito la sede principale dei suoi affari ed interessi"*

- ✓ I termini «affari ed interessi» non devono essere intesi esclusivamente in senso economico. La Circolare 2 dicembre 1997, n. 304/E si è soffermata in modo particolare sugli elementi definatori della nozione di domicilio:
 - ❖ *la locuzione «affari ed interessi», di cui al citato articolo 43, comma 1 del c.c. deve intendersi in senso ampio, comprensivo non solo di rapporti di natura patrimoniale ed economica, ma anche morali, sociali e familiari*
- ✓ La determinazione del domicilio prescinde dalla presenza fisica del soggetto: l'elemento caratterizzante è rappresentato dalla volontà di stabilire e conservare in un dato luogo la sede principale dei propri affari ed interessi
- ✓ Il domicilio dovrà essere desunto alla stregua di tutti gli elementi di fatto che, direttamente o indirettamente, denuncino la presenza in un certo luogo di tale complesso di rapporti e il carattere principale che esso ha nella vita della persona

Normativa domestica – Il domicilio

- La definizione civilistica di domicilio contiene un ulteriore elemento di criticità rappresentato dal requisito della principalità, rilevante soprattutto in quei casi in cui si assiste ad un contrasto tra interessi di natura personale ed interessi economico-patrimoniali, posto che gli stessi potrebbero essere localizzati in più di un Paese
- La prassi ministeriale e l'orientamento della giurisprudenza concordano nel ritenere "unica" la sede principale dei propri affari ed interessi e nel riconoscere un ruolo decisivo agli interessi di tipo familiare. La prevalenza degli interessi di natura familiari ha trovato conferma anche da parte della Corte di Giustizia Europea
- A mero titolo d'esempio si vedano la Risoluzione n. 17/E del 1999 e la più volte citata Circolare n. 304 del 1997. A livello comunitario: Causa C-262 del 1999, Caso Louloudakis; la Sentenza della Corte di Giustizia UE in riferimento alla Causa C-156/06 del 2007
- Secondo la risoluzione n. 351/2008, per ritenere residente un soggetto in Italia, la circostanza che il contribuente mantenga in Italia i propri legami familiari o il "centro" dei propri interessi patrimoniali e sociali è di per sé sufficiente a realizzare un collegamento effettivo e stabile con il territorio italiano

Normativa domestica – Il domicilio

Sono indici significativi ai fini dell'individuazione del centro degli affari e degli interessi in Italia:

- ❖ La disponibilità di unità immobiliari nel territorio dello stato;
- ❖ La presenza della famiglia in Italia (coniuge impiegato in attività lavorative in Italia, figli iscritti presso istituti scolastici in Italia, ecc)
- ❖ L'accreditamento di proventi presso conti correnti in Italia
- ❖ Il possesso di beni anche mobiliari;
- ❖ Cariche sociali e frequente partecipazione ad assemblee e riunioni d'affari;
- ❖ Iscrizione a circoli o clubs, palestre, ecc.
- ❖ L'organizzazione della propria attività e dei propri impegni anche internazionali, direttamente o attraverso soggetti operanti nel territorio italiano
- ❖ Mantenimento di consistenti rapporti bancari con istituti creditizi locali
- ❖ Svolgimento di un rapporto di lavoro in Italia o altra attività economica gestita in Italia o dall'Italia

Occorre, pertanto, una valutazione d'insieme dei molteplici rapporti che il soggetto intrattiene nel nostro paese per valutare se, nel periodo in cui è stato anagraficamente residente all'estero, abbia effettivamente perso ogni significativo collegamento con lo Stato italiano e possa quindi essere considerato fiscalmente non residente

Normativa domestica – La residenza

Ai sensi dell'art. 43 del Codice Civile *"la residenza è nel luogo in cui la persona ha la dimora abituale"*

Il concetto cardine attorno a cui ruota tale nozione è pertanto quello di ***dimora abituale***; parte della dottrina è orientata nell'includere anche quei luoghi in cui un soggetto svolge la propria attività commerciale o professionale, andando così oltre il semplice luogo di svolgimento della vita privata ed avvicinandosi al concetto, più ampio di domicilio

La giurisprudenza ha fornito una chiara definizione, affermando che *"la residenza è determinata dall'abituale volontaria dimora di una persona in un dato luogo, sicché concorrono ad instaurare tale relazione giuridicamente rilevante sia il fatto oggettivo della stabile permanenza in quel luogo, sia l'elemento soggettivo della volontà di rimanervi, la quale, estrinsecandosi in fatti univoci evidenzianti tale intenzione, è normalmente compenetrata nel primo elemento"*

Cassazione Sentenza n. 791 del 5 febbraio 1985

Definizione ripresa dall'Amministrazione finanziaria nella Circolare n. 304 del 1997

Normativa domestica – La residenza

Duplici approccio nella valutazione della suddetta situazione giuridica:

- ❖ analisi dell'**elemento oggettivo**, rappresentato dalla stabile permanenza in un dato luogo con "abitudine"

Abitudine che, come chiarito dall'amministrazione e dalla giurisprudenza prevalente, prescinde dalla continuità e dalla definitività; per cui, può aversi dimora abituale anche nell'ipotesi in cui il contribuente lavori o svolga altre attività al di fuori del Comune di residenza, purché conservi in esso l'abitazione, vi ritorni quando possibile e mostri l'intenzione di mantenervi il centro delle relazioni sociali e familiari

- ❖ accanto al citato elemento oggettivo, prassi e giurisprudenza individuano anche un **elemento soggettivo**, che consiste nella volontà della persona di dimorare in quello stesso luogo, di stabilire in esso il centro della propria vita

Tale elemento si presume fino a prova contraria ed in tal senso, assumono rilevanza probatoria le abitudini di vita del soggetto

Trasferimento della residenza in Paesi o Territori con regime fiscale privilegiato

Presunzione di residenza

Art. 2, c. 2-bis. *Si considerano altresì residenti, salvo prova contraria, i cittadini italiani cancellati dalle anagrafi della popolazione residente e trasferiti in Stati o territori diversi da quelli individuati con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, da pubblicare nella Gazzetta Ufficiale*

La previsione in esame ha chiare finalità di contrasto alla fittizia emigrazione all'estero delle persone fisiche e, come chiarito dall'Amministrazione finanziaria, attraverso lo strumento delle presunzioni relative, intende disciplinare in maniera differente l'onere della prova tra le parti, in modo da evitare il prevalere di elementi di natura formale (ad esempio la registrazione all'AIRE) su elementi sostanziali - Circolare n. 140/E del 25 giugno 1999

Qualora un soggetto emigri in un Paese della *black list* (o non ricompreso nella *white list*) con il quale l'Italia ha stipulato una convenzione contro le doppie imposizioni, la determinazione della residenza fiscale dovrà necessariamente tenere conto delle disposizioni pattizie ivi contenute

In pratica

ELEMENTI RITENUTI <u>IDONEI</u> A DIMOSTRARE LA FITTIZIA RESIDENZA ALL'ESTERO	
CASS. n. 12259/2010	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Disponibilità di numerosi c/c con cospicue movimentazioni in Italia. ▪ Intestazione a società controllata di una villa tenuta a disposizione di un familiare
CASS. n. 29576/2011	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Acquisto, in 3 anni, di più di 30 immobili in Italia ▪ percepimento di dividendi da diverse società italiane
CASS. n. 5382/2012	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Assunzione di cariche in società italiane ▪ Percepimento di compensi come consigliere di amministrazione ▪ Frequenti movimentazioni di conti correnti bancari in Italia

ELEMENTI RITENUTI <u>NON</u> SUFFICIENTI A DIMOSTRARE LA FITTIZIA RESIDENZA ALL'ESTERO	
CTR ROMA N. 48/2008	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Intestazione ad obbligatoria presenza dei figli in Italia. ▪ Affidamento dei figli residenti in Italia. ▪ Utenza telefonica intestata in Italia.
CASS. n. 23249/2010	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Affidamento dei figli residenti in Italia.
CASS. n. 5046/2010	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Titolo di amministratore di una società residente in Italia. ▪ Titolarità di immobili e di utenze in Italia.
CTP MILANO 241/16/11	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Intestazione in Italia di un'utenza elettrica con tariffa uso residenti

ELEMENTI RITENUTI <u>IDONEI</u> A PROVARE <u>L'EFFETTIVA</u> RESIDENZA ALL'ESTERO	
CTP TORINO N. 40/2009	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Titolarità, all'estero, di utenze del gas, dell'elettricità, dell'assicurazione auto, di parcheggi per residenti, nonché del contratto per la fornitura dell'acqua. ▪ Corresponsione dell'abbonamento alla TV e di una tassa assimilabile all'ICI.

I controlli

Normativa domestica

D.P.R. 600/73 Art. 44 Partecipazione ai comuni all'accertamento

D.L. 203/2005 – art. 1 comma *“riconoscimento di una quota pari al 33 % delle maggiori somme relative a tributi statali riscosse a titolo definitivo, a seguito dell'intervento del Comune che abbia contribuito all'accertamento stesso”*

Quota destinata ai Comuni elevata al 50% dal D. Lgs. 23/2011 ed ulteriormente elevata al 100% dal D.L. 201/2011

D.L. 112/2008 – controllo da parte dei Comuni sugli esiti delle proprie segnalazioni attraverso il ricevimento degli elenchi *“delle iscrizioni a ruolo delle somme derivanti da accertamenti ai quali i Comuni abbiano contribuito”*

C.M. 25/E/2013, annuncio dell'avvio del Software SONORE che permette l'incrocio delle banche dati (Agenzia dell'Entrate, Motorizzazione Civile, INPS, utenze domestiche e tutte le banche dati a disposizione dell'Amministrazione Finanziaria) e sarà utilizzato per individuare le 2 forme di evasione internazionale: quella degli italiani che spostano fittiziamente residenza o attività all'estero, e quella degli stranieri che vivono e lavorano in Italia senza comunicare la propria posizione al Fisco italiano

La prassi

Ris. 17/E del 10 febbraio 1999

FATTO

L'istante, ha chiesto di conoscere se i redditi di un proprio dipendente che svolge la propria attività lavorativa in Francia possano essere tassati solo in quel paese.

Il lavoratore è in Francia dal novembre 1997, ha provveduto a cancellarsi dalla anagrafe della popolazione residente, iscrivendosi all'AIRE in data 21 maggio 1998 ed ha, nel contempo. Trasferito la propria famiglia in Francia.

PARERE DELL'AGENZIA

«Ciò posto, dagli elementi forniti, sembra possa desumersi che il lavoratore, oltre a provvedere alla iscrizione all'AIRE, in data 25 maggio 1998, abbia anche costituito in Francia, a partire dall'inizio del 1998, sia il centro dei propri affari ed interessi sia la propria dimora abituale, che realizzano rispettivamente le ipotesi del domicilio e della residenza, previste dal codice civile e richiamate dall'art 2 del TUIR»

La prassi

Circ. 9 del 26 gennaio 2001

► QUESITO

«Abbiamo stipulato apposito «contratto» con alcuni dipendenti iscritti all'AIRE (il cui nucleo familiare risiede in Italia), per lo svolgimento della loro prestazione di lavoro dipendente in via continuativa e come oggetto esclusivo del rapporto di lavoro, presso società del Gruppo con sede in Francia e UK, da agosto 2000 e febbraio 2002. Possiamo applicare le retribuzioni convenzionali

► RISPOSTA

«Si ritiene vada preliminarmente verificata la sussistenza della residenza in Italia.....devono considerarsi fiscalmente residenti in Italia coloro che, pur avendo trasferito la propria residenza all'estero e svolgendo la propria attività fuori dal territorio nazionale, mantengano il «centro» dei propri interessi familiari e sociali in Italia. Tale circostanza si concretizza, ad esempio, nel caso in cui la famiglia abbia mantenuto la dimora in Italia durante l'attività lavorativa all'estero»

La prassi

Ris. N. 351 del 7 agosto 2008

► FATTO

Il Sig. xx ha stipulato un contratto, con mansioni di allenatore, con la squadra di calcio Alfa, con sede in... Considerata la natura delle prestazioni da svolgere che richiede la presenza continua nel Regno Unito, l'istante, dal novembre del 2007, si è cancellato dalle liste anagrafiche del Comune di..., dove precedentemente risiedeva e, iscrivendosi all'AIRE, ha trasferito la propria residenza nella città inglese

L'istante precisa che:

- Per tutto l'esercizio 2007 è stato possessore di partita IVA, cessata però in data 31.12.2007;
- È proprietario, in territorio italiano, di alcuni immobili;
- Nel Comune di... risiede il coniuge, economicamente indipendente e fiscalmente non a carico, nonché la figlia, economicamente indipendente e con domicilio distinto da quello dell'originario nucleo familiare

► PARERE DELL'AGENZIA

In aderenza a tale criterio interpretativo, già la risoluzione del Ministero delle finanze del 14 ottobre 1988, n.8/1329, aveva 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. Quindi la circostanza che il soggetto mantenga in Italia i propri legami familiari o il "centro" dei propri interessi patrimoniali e sociali è di per sé sufficiente a realizzare un collegamento effettivo e stabile con il territorio italiano

La giurisprudenza

Comm. Trib. Reg. Bologna, Sent. 95/15/11 del 14 giugno 2011

La sentenza ha accolto l'appello di un noto corridore motociclistico, stabilendo che l'attribuzione della residenza fiscale italiana a soggetto trasferitosi all'estero, nella fattispecie sportivo di fama internazionale, non può dipendere dagli affetti familiari e nemmeno dal sostegno dei tifosi, né tantomeno da eventuale possesso di immobili in Italia

LA SENTENZA

è di tutta evidenza che la residenza non dipende dagli affetti familiari, e nemmeno dal sostegno dei tifosi, stante anche il fatto che il contribuente ha contratto matrimonio con un residente nel principato di Montecarlo e lì vi ha stabilito la propria abitazione, il possesso di immobili in Italia da parte di un non residente non configura alcunché in riferimento al fatto che egli risiede o meno nel territorio italiano, che deve emergere unicamente dal fatto che egli risiede nel territorio italiano per la maggior parte del periodo d'imposta

La giurisprudenza

Comm. Trib. Reg. Liguria, sent. 87 del 23 gennaio 2012

► FATTO

Nel caso in esame, al contribuente è stata contestata l'omessa dichiarazione di redditi di varia natura percepiti nel territorio italiano, in particolare di redditi assimilati al lavoro dipendente. A seguito dell'accertamento, il contribuente ha provato di aver trasferito la propria residenza anagrafica nel Principato di Monaco, e ciò dapprima attraverso l'iscrizione all'AIRE, successivamente attraverso la produzione di documenti relativi all'utilizzo di conti correnti, all'immatricolazione di automobili, utenze, onorificenze ricevute che dimostravano la sua effettiva presenza nel territorio monegasco, al fine di vincere la presunzione ex art. 2 comma 2-bis del TUIR.

► LA SENTENZA

La commissione tributaria regionale della Liguria non ha ritenuto sufficientemente dimostrato che il «centro di interessi vitali» fosse nel Principato di Monaco, e ciò alla luce del fatto che, dagli atti, è emerso come gli interessi economici prevalenti della persona fisica fossero localizzati in Italia.

Al fine della prova dell'effettivo trasferimento all'estero, e, in particolare, per vincere la presunzione ex art 2, comma 2- bis, del Tuir, occorre provare, con ogni mezzo, che all'estero sia stato stabilito il proprio centro di interessi e relazioni sociali, familiari ed economiche.

Il punto di maggiore rilievo della decisione in commento risiede non tanto nell'aver sottolineato la necessità di provare un effettivo trasferimento degli interessi, quanto nell'aver adottato un particolare rigore nella definizione di «interessi».

La Commissione tributaria regionale della Liguria distingue gli «interessi sociali e personali» da quelli «economici», considerando questi ultimi come quelli rilevanti ai fini fiscali

La giurisprudenza

Comm. Trib. Reg. Lombardia, Sent. 134 del 8 aprile 2013

► FATTO

G.B. cittadino AIRE con residenza in Kenia impugnava l'avviso di accertamento per l'anno 2004 con il quale il suo reddito dichiarato in euro 14.608 veniva rideterminato in euro. Nel ricorso si contesta esclusivamente il dato di una effettiva residenza in Italia

► SENTENZA

Gli immobili, la residenza della moglie, le due auto, la presidenza di un cda societario – costituiscono sintomi di una residenza effettiva in Italia, con l'ulteriore osservazione che l'immobile in Kenia non è mai stato adibito a residenza, tanto che il Sig. G. fruiva di volta in volta di formali permessi di ingresso in quel Paese.

Il dato dei giorni passati in Africa non è francamente decisivo, trattandosi di una realtà sicuramente sovrapponibile a quella di molti imprenditori o managers, per quanto riguarda i vincoli familiari è del tutto evidente che la figlia in Kenia «pesa» come la figlia in Italia, ma in Italia vi è soprattutto la moglie, dalla quale non è separato e a cui provvede sotto ogni aspetto abitativo; per quel che vale, lo stesso tipo di automobile detenuta in Italia (una Jaguar) non fa pensare ad una «utilitaria di servizio» ma ad un uso sicuramente più stabile

La giurisprudenza

Cassazione Sent. 20285 del 2013

► FATTO

L'Amministrazione finanziaria aveva accertato maggiori redditi imponibili in Italia, derivanti da partecipazioni a tornei e a sponsorizzazioni, a carico di uno sportivo italiano, fiscalmente residente nel Principato di Monaco, presupponendo la residenza fiscale in Italia del contribuente. La Corte ha accolto le doglianze del ricorrente, ritenendo che la documentazione fornita fosse idonea a provare la sua effettiva residenza nel Principato di Monaco

► SENTENZA

La presunzione di residenza in Italia, prevista a carico dei cittadini italiani cancellati dalle anagrafi della popolazione residente ed emigrati in Stati o territori aventi un regime fiscale privilegiato, può essere legittimamente superata dalla positiva valutazione di elementi di fatto forniti dal contribuente, quali il contratto di affitto relativo ad un appartamento nel Paese estero, la regolare corresponsione di affitti e spese accessorie, la congruità delle spese relative alle varie utenze in uso in detto appartamento, la stipulazione di utenze telefoniche, televisive, e di contratti bancari

La giurisprudenza

Comm. Trib. Reg. Milano, Sent. 4515 del 10 settembre 2014

► FATTO

Il sig. R.E. propone ricorso avverso l'avviso di accertamento con il quale l'Amministrazione finanziaria rettificava il reddito imponibile da lui dichiarato per il periodo d'imposta 2006, elevandolo di Euro 85.694. Il contribuente, *inter alia*, contestava il suo *status* di residente all'estero

► LA SENTENZA

L'iscrizione del cittadino nell'anagrafe dei residenti all'estero (AIRE) non è elemento determinante per escludere la residenza fiscale in Italia, allorché il soggetto abbia nel territorio dello Stato la residenza – intesa quale abituale e volontaria dimora – ovvero il domicilio, inteso come sede principale degli affari ed interessi economici prevalenti, nonché delle relazioni personali

L'iscrizione all'AIRE è certamente condizione necessaria per far valere il trasferimento della residenza all'estero, ma non sufficiente, giacché deve pur sempre corrispondervi la situazione effettiva. Nel caso *in oggetto* non sussistono elementi che comprovino il fatto che il ricorrente abbia effettivamente trasferito il centro dei suoi interessi all'estero, atteso che non risulta fornita la prova né della sussistenza di una dimora abituale, sia personale sia del nucleo familiare in detto paese né dello svolgimento di rapporti lavorativi dell'esercizio di una qualunque attività economica con carattere di stabilità, con conseguente percezione di un reddito adeguato ai bisogni e al sostenimento della famiglia

La giurisprudenza

Sentenza n. 6501 del 31 marzo 2015 - Cassazione

▶ FATTO

L'Agenzia delle entrate notificava al Dott. K.G. cittadino elvetico, già cittadino italiano iscritto all'AIRE dal 1978, avviso di accertamento ai fini Irpef per omessa dichiarazione dei redditi da lavoro autonomo anno 1999. Contro l'atto impositivo l'intimato proponeva ricorso, affermando che non era più possibile considerarlo cittadino italiano.

Il Dott. K. Fin dal 1976 è cittadino elvetico, con passaporto svizzero; risiede in Svizzera e ivi svolge la propria attività di lavoro dipendente con contratto a tempo indeterminato che prevede un orario di otto ore giornaliere; ha in Italia solo un immobile locato ad uso archivio

▶ LA SENTENZA

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. 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 criteri – idoneamente presi in considerazione nel caso in esame – che univocamente attestino il luogo col quale il soggetto ha il più stretto collegamento

Normativa internazionale – Le Convenzioni contro le doppie imposizioni

- Normalmente, per la definizione del concetto di residenza nei Trattati contro le doppie imposizioni c'è un rinvio alle legislazioni interne dei due Stati contraenti. L'articolo 4, paragrafo 1 del Modello OCSE di Convenzione stabilisce che.

«ai fini della Convenzione, l'espressione residente di uno Stato contraente designa ogni persona che, in virtù della legislazione di tale Stato, è ivi assoggettata ad imposta a motivo del suo domicilio, residenza, sede di direzione o di ogni altro criterio di natura analoga»

- Tale norma rimanda al concetto di residenza fiscale adottato dalla legislazione degli Stati contraenti, senza dettare autonomi criteri in base ai quali la persona deve essere considerata residente. Può accadere, pertanto, che un soggetto sia considerato residente da entrambi gli Stati
- In base alla normativa interna dei due Stati contraenti, è possibile ricorrere all'applicazione delle disposizioni convenzionali finalizzate alla soluzione dei problemi di "doppia residenza fiscale". I casi di sovrapposizione di residenza fiscale sono risolti mediante le c.d. *tie breaker rules*

Normativa internazionale – Le Convenzioni contro le doppie imposizioni

Nel caso di sovrapposizione di residenza si applicano le tie-breaker rules: Art. 4.2 Modello di Convenzione OCSE e Commentario all'art. 4, par. 2.10

Soggetto residente Stato A

Soggetto residente Stato B

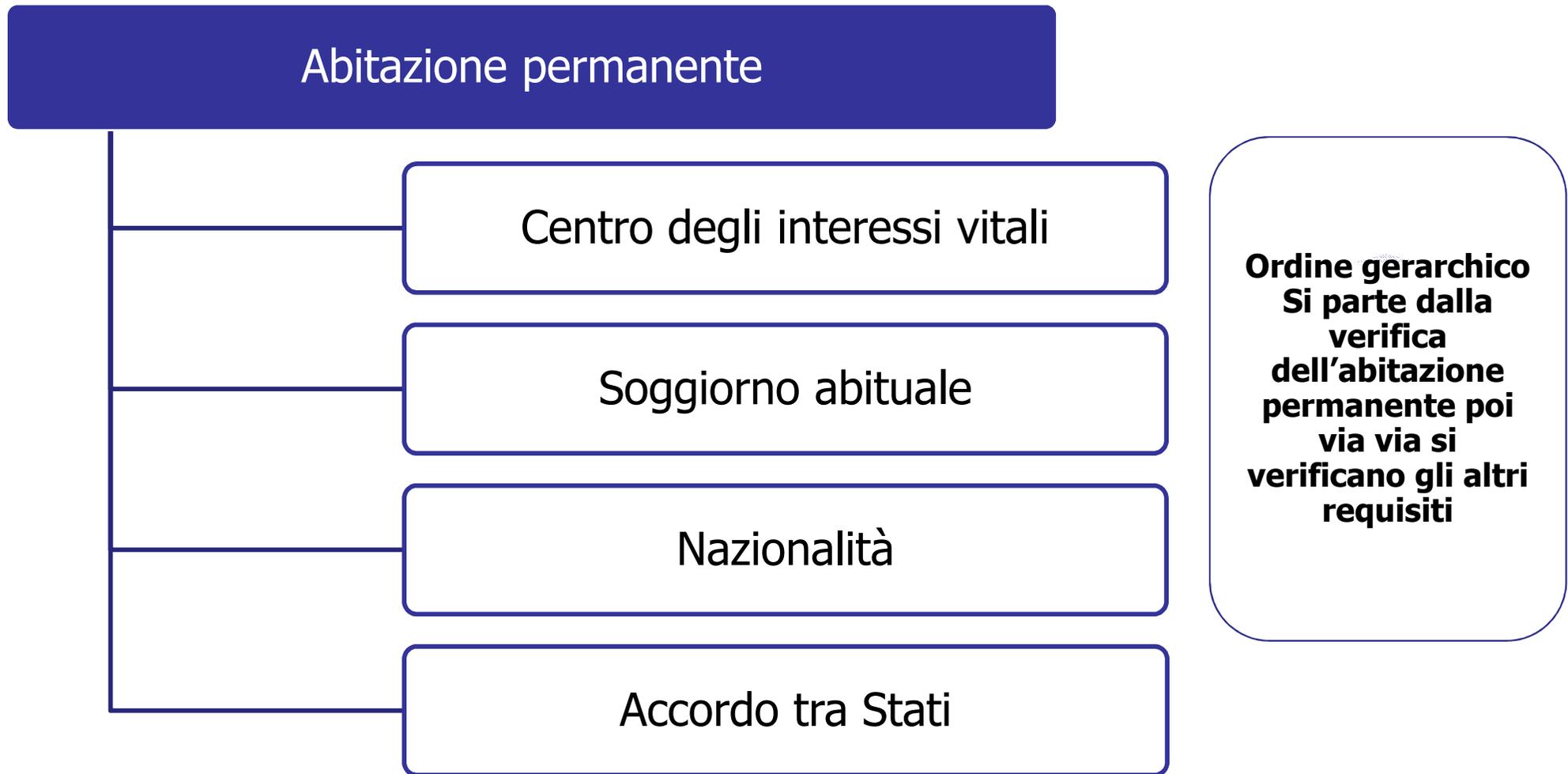
Tie-Breaker rules per il periodo di sovrapposizione

Normativa internazionale – Le Convenzioni contro le doppie imposizioni

L'art 4, paragrafo 2, del Modello OCSE stabilisce che : *“Quando in base alla legislazione degli Stati contraenti, una persona fisica è considerata residente in entrambi gli Stati contraenti, la sua situazione è determinata nel seguente modo”*

- I. Detta persona è considerata residente dello Stato contraente nel quale ha **un’abitazione permanente**
- II. Quando essa dispone di un’abitazione permanente in ciascuno degli Stati contraenti, è considerata residente dello Stato contraente nel quale le sue relazioni personali ed economiche sono più strette (**centro degli interessi vitali**)
- III. Se non si può determinare lo Stato contraente nel quale detta persona ha il centro dei suoi interessi vitali, o se la medesima non ha abitazione permanente in alcuno degli Stati contraenti, essa è considerata residente dello Stato contraente in cui **soggiorna abitualmente**
- IV. Se detta persona soggiorna abitualmente in entrambi gli Stati contraenti ovvero non soggiorna abitualmente in alcuno di essi, essa è considerata residente dello Stato contraente del quale ha la **nazionalità**
- V. Se detta persona ha nazionalità di entrambi gli Stati contraenti o se non ha la nazionalità di alcuno di essi, le autorità competenti degli Stati contraenti risolvono la questione di comune accordo (***mutual agreement***)

Le Tie-Breaker rules



Le Tie-Breaker rules

Abitazione permanente

- ❖ Rappresenta il luogo in cui il soggetto ha sistemato ed utilizzato l'abitazione per proprio uso permanente, intendendo con ciò la disponibilità continuativa e non occasionale dell'abitazione. Più precisamente, secondo il Commentario, l'abitazione può essere posseduta a qualsiasi titolo (in proprietà o in affitto) purché la persona la mantenga allo scopo di avere a propria disposizione una dimora in modo permanente e non in modo tale da rendere evidente l'intenzione di rimanervi per brevi periodi
- ❖ Nella nozione convenzionale sembra assente l'elemento soggettivo della volontà di stabilire in un dato luogo la propria dimora (nozione domestica). Basti pensare che la dimora abituale (nozione domestica) non può essere localizzata in più luoghi contemporaneamente, mentre un soggetto può avere contemporaneamente più dimore permanenti (ed infatti, il secondo criterio previsto dalle convenzioni parte dal presupposto che un soggetto abbia una dimora permanente in entrambi gli Stati contraenti)

Centro degli interessi vitali

- ❖ Il centro degli interessi vitali, corrisponde al luogo in cui le relazioni personali ed economiche dell'individuo sono più strette, concetto molto vicino alla nozione domestica di domicilio
- ❖ Relazioni familiari e sociali del soggetto, occupazione, attività politiche, culturali e di altro genere, sede di affari, luogo amministrazione proprietà, ecc.

Le Tie-Breaker rules

Soggiorno abituale

- ❖ In quelle situazioni in cui non è possibile determinare lo Stato in cui il soggetto ha il centro dei suoi interessi vitali si dovrà ritenere non risolta la doppia residenza e quindi procedere ai test successivi. Il successivo criterio di risoluzione del conflitto è il luogo in cui il contribuente “soggiorna abitualmente”
- ❖ Il requisito rilevante è l'**abitualità** e non la prevalenza, per cui, sarà necessario compiere un confronto tra il periodo di soggiorno nei due Paesi per poi determinare in quale dei due la persona soggiorna abitualmente. Il Commentario risulta vago nell'individuazione dell'intervallo di tempo in riferimento al quale deve essere valutato il soggiorno abituale, limitandosi a richiedere “*a sufficient length of time*”, cioè una durata sufficientemente ampia da consentire di individuare gli intervalli di tempo nei quali si verificano i soggiorni negli Stati considerati

✓ Circolare 26/2014

*Qualora una persona fisica fosse ritenuta dual residence, ossia residente fiscalmente sia in Italia, sia in un altro Paese, il conflitto di residenza va risolto sulla base delle **tie breaker rules** previste dall'articolo 4 della Convenzione contro le doppie imposizioni tra l'Italia e l'altro Stato, ove in vigore. Il requisito della residenza fiscale in Italia si acquisisce sin dall'inizio del periodo d'imposta nel quale la persona fisica instaura il collegamento con il territorio dello Stato italiano*

La giurisprudenza

Cassazione Sent. 677 del 16 gennaio 2015

► FATTO

L'Agenzia delle Entrate accertò la mancata presentazione della dichiarazione dei redditi per gli anni 1994 e 1995. Il contribuente eccepì di avere la propria abitazione permanente in Svizzera e quindi di non potere essere assoggettato ad accertamento fiscale in base alla Convenzione Italia-Svizzera

► LA SENTENZA

«i criteri dirimenti previsti dall'art 4 della Convenzione non sono tra loro alternativi, ma posti in rapporto di reciproca esclusione, per cui devono essere applicati seguendo il ricorso gerarchico di cui sono elencati. Così il luogo degli interessi vitali poteva trovare ingresso solo ove si fosse provato che il soggetto avesse una abitazione permanente in entrambi gli Stati contraenti»

Un caso particolare: la Residenza parziale

Risoluzione n. 471/E 2008

➤ FATTO

Il contribuente:

- Si cancella dall'anagrafe in data 10-07-07
- Si trasferisce in Svezia con la famiglia ottenendo un certificato che ne attesta la residenza fiscale a partire dal 13-07-07

L'istante chiede di conoscere:

Se debba essere considerato fiscalmente residente in Italia anche per il periodo 13 luglio – 31 dicembre 2007

➤ Possibile soluzione

Applicazione delle tie breaker rules alla frazione di anno (Commentario § 2.10)

01/01

RESIDENZA ITALIA

13/07

RESIDENZA SVEZIA

Tie-Breaker rules per il periodo di sovrapposizione applicazione 15.1

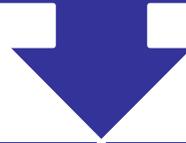
La Residenza parziale

Risoluzione n. 471/E 2008

- ✓ L'Amministrazione Finanziaria, afferma che *"non è possibile considerare un soggetto residente limitatamente ad una frazione dell'anno d'imposta e che in mancanza di una disciplina espressa della decorrenza dell'acquisto o della perdita della residenza in corso d'anno, si deve ritenere, pertanto, che il contribuente che si trasferisca all'estero dopo aver maturato i requisiti per l'applicazione del worldwide principle continuerà ad essere assoggettato a tassazione in Italia anche per tutti gli eventuali redditi prodotti dal momento del trasferimento al momento di chiusura del periodo d'imposta"*
- ✓ Gli eventuali problemi di doppia residenza che si dovessero creare in caso di espatrio in corso d'anno possono essere risolti solo su base bilaterale, applicando le disposizioni convenzionali. Di conseguenza, qualora le indicazioni contenute nell'art. 4, paragrafo 2, della Convenzione non aiutino a risolvere il problema della doppia imposizione si darà rimedio applicando le disposizioni convenzionali e interne che disciplinano il credito d'imposta (art 23 Convenzione e 165 TUIR)

La Residenza parziale

Nella Convenzione Italia – Svezia manca qualsiasi riferimento alla frazionabilità del periodo d'imposta (a differenza di Svizzera e Germania)



Quand'anche la Convenzione avesse previsto il frazionamento, la regola non avrebbe trovato applicazione nel senso prospettato dal contribuente



In quanto la regola del frazionamento non incide sulla definizione convenzionale di soggetto residente, né può integrare la definizione domestica cui il medesimo paragrafo 1 fa rinvio

La Residenza parziale: una soluzione

Il Commentario OCSE chiarisce, al paragrafo 2.10, che le *tie breaker rules* possono applicarsi non solo all'intero periodo d'imposta, ma anche alle frazioni del medesimo in cui si verifica la doppia residenza

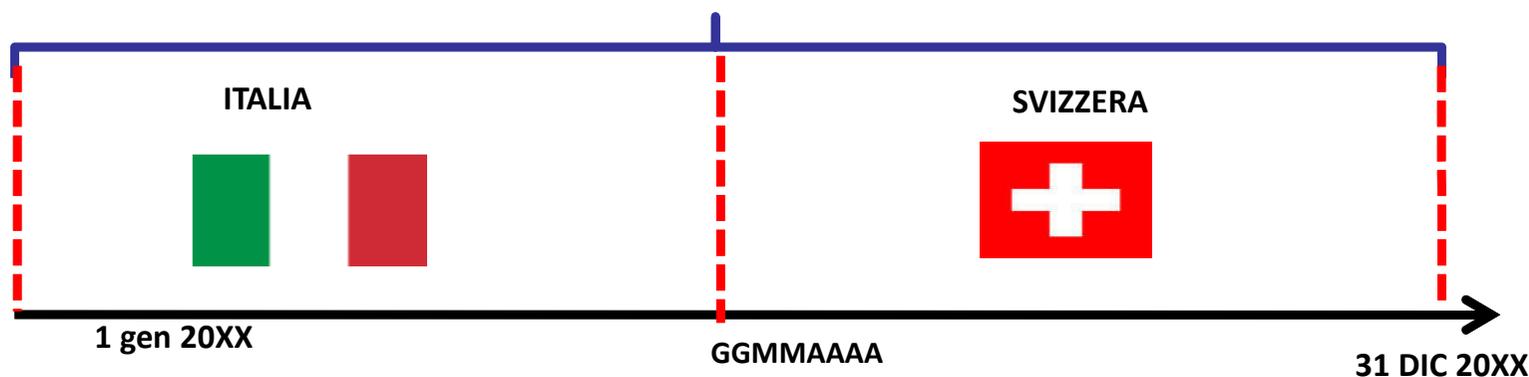
E' opportuno rilevare che la normativa italiana non contiene una norma "procedurale" che regoli i casi di acquisto o di perdita della residenza in corso d'anno

Applicando il principio contenuto nel Commentario, lo "*split*" della residenza si potrebbe applicare in tutti i casi di trasferimento della residenza in corso d'anno e non solo nei casi di trasferimento in Svizzera e Germania

Questa soluzione, agevolerebbe molto il contribuente in quanto si eviterebbero consistenti "esborsi finanziari" in corso d'anno a causa della doppia tassazione e lunghi e complessi calcoli e procedure per l'ottenimento del credito per le imposte pagate all'estero

Convenzione con la Svizzera

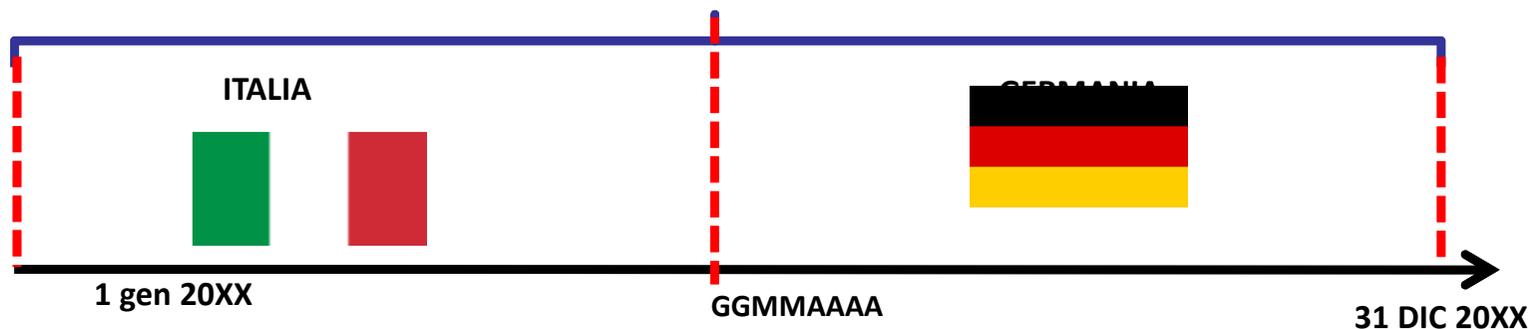
Nel caso in cui un contribuente detenga i requisiti per essere considerato fiscalmente residente sia in Italia che in Svizzera, si applicherà il trattato contro le doppie imposizioni Italia-Svizzera. L'art 4 del Trattato Italia-Svizzera prevede espressamente che la persona fisica che abbia trasferito definitivamente il suo domicilio da uno Stato contraente all'altro "spezzi" la propria residenza fiscale fra i due Stati, a partite dalla data del trasferimento del domicilio



Nello specifico l'articolo al comma 4 stabilisce che: "La persona fisica che ha trasferito definitivamente il suo domicilio da uno Stato contraente all'altro Stato contraente cessa di essere assoggettata nel primo Stato contraente alle imposte per le quali il domicilio è determinante non appena trascorso il giorno del trasferimento"

Convenzione con la Germania

Anche la convenzione stipulata con la Germania regola la particolare fattispecie della residenza parziale durante l'anno fiscale considerato. Il punto 3 del protocollo d'intesa allegato alla convenzione prevede infatti che *"se una persona fisica è considerata residente dello Stato contraente in base all'articolo 4 soltanto per una frazione dell'anno ed è considerata residente dell'altro Stato contraente per il resto dell'anno (cambio di residenza), l'assoggettamento all'imposta, nei limiti in cui esso dipenda dal luogo di residenza, termina nel primo Stato alla fine del giorno in cui è stato effettuato il cambio di domicilio. Nell'altro Stato, l'assoggettamento all'imposta, nei limiti in cui esso dipenda dal luogo di residenza, inizia il giorno successivo al cambio di domicilio"*



Convenzione con il Giappone

Art. 4 Residenza

- 1. Ai fini della presente Convenzione, l'espressione "residente di uno Stato contraente" designa ogni persona che, in virtu' della legislazione di detto Stato contraente e' ivi assoggettata ad imposta a motivo del suo domicilio, della sua residenza, del luogo della sua sede o del suo ufficio principale, della sede della sua direzione o di ogni altro criterio di natura analoga*
- 2. Quando in base alle disposizioni del paragrafo 1, una persona è residente di entrambi gli Stati contraenti, le autorità competenti determineranno di comune accordo lo Stato contraente di cui detta persona dovrà essere considerata residente ai fini della presente Convenzione*

I non residenti “Schumacker”

Con la legge Europea 2013-bis si è prevista un'estensione di detrazioni e deduzioni Irpef a partire dal periodo d'imposta 2014 per le persone fisiche non residenti ai fini fiscali in Italia, ma residenti ai fini fiscali nell'UE oppure in uno Stato SEE che assicuri un adeguato scambio di informazioni, che producono in Italia almeno il 75% del reddito complessivo

Le nuove disposizioni normative rispondono all'esigenza di far fronte all'esigenza di far fronte alla procedura d'infrazione aperta dalla Commissione UE nei confronti dell'Italia, per la violazione degli articoli 21, 45 e 49 del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea (Tfue) e dei corrispondenti articoli 28 e 31 dell'accordo See, in virtù del fatto che non si consente ai soggetti non residenti che producono la maggior parte del proprio reddito in Italia di fruire delle deduzioni e detrazioni previste per i residenti nel territorio dello Stato

La suddetta legge apporta una modifica all'articolo 24 del TUIR, introducendo il comma 3-bis

I non residenti "Schumacker"

In sostanza, il fatto che un sistema tributario ammetta la detrazione/deduzione esclusivamente in favore dei soggetti residenti, negando tali agevolazioni ai soggetti non fiscalmente residenti, è presupposto di discriminazione. Pertanto, le modifiche apportate dalla Legge europea bis, prevedono la possibilità per i soggetti non residenti di poter usufruire di tali detrazioni/deduzioni a condizione che:

- 1) producano almeno il 75% del proprio reddito complessivo in Italia
- 2) non godano nello Stato di residenza di analoghe agevolazioni fiscali

Le disposizioni di cui al comma 1 si applicano a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2014; i predetti contribuenti potranno quindi usufruire delle medesime deduzioni e detrazioni dall'Irpef previste per i soggetti che si qualificano fiscalmente residenti in Italia