



UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI PADOVA

DIPARTIMENTO DI SCIENZE ECONOMICHE ED AZIENDALI

“M. FANNO”

DIPARTIMENTO DI DIRITTO PUBBLICO, INTERNAZIONALE E COMUNITARIO

CORSO DI LAUREA IN ECONOMIA

PROVA FINALE

“LA RESIDENZA FISCALE DELLE PERSONE FISICHE”

RELATORE:

CH.MO PROF. MAURO BEGHIN

LAUREANDA:

ELENA GERARDO

MATRICOLA N. 1147065

ANNO ACCADEMICO 2018 – 2019

INDICE

INTRODUZIONE	P. 5
CAPITOLO 1 - RESIDENZA: I PRESUPPOSTI DELL'ARTICOLO 2 DEL D.P.R. 22 DICEMBRE 1986, N. 917	7
1.1. La residenza e la cittadinanza	7
1.2. Residenti o non residenti: le principali differenze	7
1.3. I presupposti per essere considerati fiscalmente residenti in Italia	8
1.3.1. L'iscrizione nelle Liste Anagrafiche della Popolazione Residente	9
1.3.2. Il domicilio secondo l'articolo 43 del codice civile	10
1.3.3. La residenza secondo l'articolo 43 del codice civile	11
CAPITOLO 2 - LA PRESUNZIONE LEGALE DELLA RESIDENZA FISCALE IN ITALIA	15
2.1. La presunzione dell'articolo 2 comma 2 bis del D.P.R. 22 dicembre 1986, n.917	15
2.2. Paradisi fiscali: la distinzione tra Black List e White List	16
2.3. La cancellazione dalle Liste Anagrafiche e l'iscrizione all'AIRE	17
2.4. Onere della prova: in cosa consiste ed a chi spetta	18
CAPITOLO 3 - LA PROBLEMATICA DELLA DOPPIA TASSAZIONE	23
3.1. La doppia tassazione	23
3.2. Le Convenzioni Bilaterali	23
3.3. Il credito d'imposta	25
3.3.1. Produzione del reddito all'estero	25
3.3.2. Il reddito prodotto deve concorrere alla formazione del reddito complessivo	26
3.3.3. Pagamento a titolo definitivo	27
3.4. Casi di doppia residenza: Tie-Breaker rules e Split Year	28
CONSIDERAZIONI FINALI	30
BIBLIOGRAFIA	32

INTRODUZIONE

All'interno del nostro ordinamento assume particolare importanza la tassazione sui redditi, fenomeno che si verifica nella maggior parte dei paesi evoluti. Nel nostro ordinamento troviamo due imposte dirette sul reddito: l'IRPEF e l'IRES. La prima è l'imposta sui redditi delle persone fisiche e in quanto tale viene applicata alle persone fisiche; la seconda è l'imposta sui redditi delle società che viene applicata alle società e agli enti. Nel presente elaborato si tratterà esclusivamente delle persone fisiche.

All'articolo 1 del D.P.R. 22 dicembre 1986, n.917 troviamo il presupposto dell'IRPEF, individuato nel possesso di redditi in denaro o in natura rientranti nelle seguenti categorie:

- redditi fondiari,
- redditi di capitale,
- redditi di lavoro dipendente,
- redditi di lavoro autonomo,
- redditi d'impresa
- redditi diversi¹.

Ciascuna categoria ha delle specifiche regole, all'interno di ciascuna vengono individuate le componenti positive e negative di reddito.

A seguito della determinazione del reddito di ciascuna categoria, sommandole si ottiene il reddito complessivo lordo.

Data la necessità del reddito complessivo netto, ovvero la base imponibile su cui verrà successivamente applicata l'aliquota, il legislatore ha introdotto la possibilità di detrarre dal reddito complessivo lordo degli oneri deducibili, in quanto meritevoli di agevolazioni.

L'articolo 1 stabilisce quindi che il presupposto dell'IRPEF è il possesso del reddito. Con il termine possesso non si fa riferimento al possesso disciplinato dall'articolo 1140 del codice civile², ma per possesso di reddito si intende la titolarità delle situazioni soggettive nelle quali i singoli redditi si concretizzano³.

¹ D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 6.

² Il possesso è il potere sulla cosa che si manifesta in un'attività corrispondente all'esercizio della proprietà o di altro diritto reale. Si può possedere direttamente o per mezzo di altra persona, che ha la detenzione della cosa.

³ La Rosa, S., 2012. Principi di Diritto Tributario. 4° ed. Torino: G. Giappichelli Editore - Torino. P. 44.

I contribuenti in possesso di redditi vengono sottoposti all'IRPEF in quanto la Costituzione all'art. 53 stabilisce che *«tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva»*.

La raccolta di risorse attraverso i tributi ha lo scopo di adempiere ai doveri inderogabili di solidarietà sociale, economica e politica disciplinati all'articolo 2 della Costituzione. Dunque il contribuente concorre al benessere collettivo.

I tributi vengono raccolti sulla base della capacità contributiva di ciascun contribuente. Il soggetto è tenuto a concorrere alla spesa pubblica in base alla sua disponibilità a pagare.

Disponibilità calcolata sulla base di indici economici suscettibili di valutazione economica quali ad esempio il patrimonio o il reddito.

L'elaborato ha l'obiettivo di chiarire chi sono i soggetti passivi di questa imposta e il modo di individuarli. Si partirà dalla definizione di soggetti passivi, distinguendoli in soggetti residenti e soggetti non residenti. Si individueranno le principali differenze e successivamente si passerà a delineare il concetto di residenza e i modi per individuarla.

Si passerà a trattare del trasferimento della residenza fiscale all'estero, fenomeno che ha visto un forte aumento negli ultimi anni. Verranno individuati i modi in cui l'Amministrazione dichiara la permanenza in Italia nonostante il trasferimento all'estero e gli strumenti che il contribuente può utilizzare per dimostrare il reale trasferimento all'estero della residenza. Infine si tratterà del fenomeno della doppia imposizione che si può verificare per i redditi prodotti all'estero. Verranno inoltre trattati i modi in cui tale fenomeno può essere risolto.

Capitolo 1 – Residenza: i presupposti dell'articolo 2 del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917

1.1. La residenza e la cittadinanza

Per trovare indicazioni sulla residenza delle persone fisiche è opportuno soffermarsi sul comma 1 dell'articolo 2 del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, in quanto disciplina che i *«Soggetti passivi dell'imposta [sui redditi] sono le persone fisiche, residenti e non residenti nel territorio dello Stato»*.

Da questo comma si rileva che in base alla residenza si risulta essere soggetti passivi dell'imposta sui redditi.

Quando si parla della residenza, non è importante l'essere o meno cittadini dello Stato. La cittadinanza è una condizione riconosciuta ad una persona da parte dello Stato al sussistere di determinate caratteristiche⁴. È disciplinata dalla legge 5 febbraio 1992, n. 91. Con l'acquisto della cittadinanza, il cittadino acquisisce una serie di diritti civili e politici. Lo "status" di cittadino permane anche qualora il soggetto trascorra tutta la vita al di fuori dello Stato italiano. Al contrario, questo non accade nel caso della residenza, in quanto c'è la necessità di porre l'attenzione sul collegamento del soggetto con il territorio dello Stato. Collegamento che si verifica anche per i soggetti non residenti in quanto vengono sottoposti all'imposta per i redditi prodotti nel territorio stesso dello Stato.

1.2. Residenti o non residenti: le principali differenze

La differenza principale nell'essere residente o non sta nel diverso modo in cui i redditi vengono tassati. Nei confronti dei primi si applica il principio della tassazione sul reddito mondiale (Worldwide Income Taxation). Questo tipo di tassazione prevede che i soggetti residenti vengano tassati per il reddito ovunque prodotto, ovvero sia quello prodotto in Italia sia quello prodotto in tutto il resto del mondo.

Al contrario i soggetti non residenti vengono tassati solo per i redditi prodotti nel territorio dello Stato. Per riconoscere quali redditi, il legislatore all'articolo 23 Tuir ha individuato dei criteri di collegamento sulla base delle diverse tipologie di reddito.

I redditi prodotti nel territorio dello Stato sono:

⁴ Modi di acquisto della cittadinanza per:

- nascita da madre o padre italiani;
- nascita nel territorio italiano da genitori apolidi o ignoti;
- per matrimonio con un cittadino italiano;
- adozione di un minore straniero da parte di genitori italiani;
- concessione con decreto del Presidente della Repubblica.

- a. i redditi fondiari che devono derivare da beni iscritti o ascrivibili nel catasto e dunque devono essere localizzati in Italia;
- b. i redditi di capitale corrisposti dallo Stato, da soggetti residenti nel territorio dello Stato o da stabili organizzazioni nel territorio stesso da soggetti non residenti, con esclusione degli interessi e altri proventi derivanti da depositi e conti correnti bancari e postali;
- c. i redditi di lavoro dipendente, compresi i redditi assimilati, derivanti da attività prestate nel territorio;
- d. i redditi di lavoro autonomo derivanti da attività esercitate nel territorio dello Stato;
- e. i redditi d'impresa derivanti da attività esercitate nel territorio dello Stato mediante stabili organizzazioni. Per stabile organizzazione si intende «...una sede fissa di affari per mezzo della quale l'impresa non residente esercita in tutto o in parte la sua attività sul territorio dello Stato»⁵;
- f. i redditi diversi derivanti da attività svolte nel territorio dello Stato e da beni che si trovano nel territorio stesso. Sono ricomprese le plusvalenze derivanti dalla cessione a titolo oneroso di partecipazioni in società residenti (alcune plusvalenze sono escluse).

Quando un soggetto non residente si trova a produrre uno dei suddetti redditi nel nostro territorio verrà sottoposto all'imposta sui redditi.

Nel caso in cui un soggetto non residente produca più redditi nel nostro territorio, il domicilio fiscale è attribuito nel Comune in cui ha prodotto il reddito più elevato. Per i soggetti residenti invece il domicilio fiscale è attribuito nel comune in cui è iscritto all'anagrafe.

1.3. I presupposti per essere considerati fiscalmente residenti in Italia

Una volta individuati i soggetti passivi dell'imposta vanno ora individuati i presupposti per essere considerati residenti.

«Ai fini delle imposte sui redditi si considerano residenti le persone che per la maggior parte del periodo di imposta sono iscritte nelle anagrafi della popolazione residente o hanno nel territorio dello Stato il domicilio o la residenza e ai sensi del codice civile»⁶.

Innanzitutto è opportuno soffermarsi sul criterio temporale in quanto l'articolo indica che la residenza si attribuisce al soggetto che risiede per la maggior parte del periodo di imposta nel territorio. L'imposta sui redditi è dovuta per anni solari⁷, per la maggior parte del periodo va

⁵ D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 162.

⁶ D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 2, comma 2.

⁷ D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 7.

intesa la prevalenza numerica quindi almeno la metà dell'anno solare. Si fa riferimento a centottantatre giorni (o sei mesi e un giorno), mentre per gli anni bisestili a centottantaquattro giorni.

L'inserimento di questa clausola è stata voluta dal legislatore, il quale richiede *«la sussistenza di 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 di cui all'art. 2 della Costituzione»*⁸.

È opportuno ora soffermarsi sui tre presupposti per essere considerati residenti fiscalmente:

- i. l'iscrizione nelle anagrafi della popolazione residente;
- ii. il domicilio secondo il codice civile⁹;
- iii. la residenza secondo il codice civile¹⁰.

I presupposti sono tra loro alternativi e non complementari la presenza di uno solo di questi fa scattare automaticamente la residenza fiscale.

1.3.1. L'iscrizione nelle liste anagrafiche della popolazione residente

Il primo presupposto citato nell'articolo 2 Tuir è l'iscrizione nelle liste anagrafiche della popolazione residente.

È un presupposto formale, di semplice individuazione in quanto è necessario unicamente il confronto delle liste anagrafiche, presenti nel comune di residenza del contribuente. L'Amministrazione finanziaria in questo caso non deve svolgere nessuna ulteriore indagine; l'iscrizione alle liste fa scattare automaticamente la residenza e quindi l'assoggettamento del contribuente all'imposta.

L'anagrafe della popolazione residente è la raccolta sistematica dell'insieme delle posizioni relative alle singole persone, alle famiglie ed alle convivenze che hanno fissato nel comune la residenza, nonché delle posizioni relative alle persone senza fissa dimora che hanno stabilito nel comune il proprio domicilio¹¹.

La Corte di Cassazione si è pronunciata diverse volte in merito all'iscrizione anagrafica ed ha più volte ribadito che l'iscrizione nelle liste costituisce una presunzione assoluta. *«Le persone*

⁸ Ministero delle Finanze - Circolare, 2 dicembre 1997, n. 304.

⁹ Codice Civile, Art. 43, 2° comma.

¹⁰ Codice Civile, Art. 43, 1° comma.

¹¹ D.P.R. 30 maggio 1989, n. 223, art.1.

iscritte nelle anagrafi della popolazione residente si considerano, in applicazione del criterio formale dettato dall'art. 2 d.p.r. 917/1986, in ogni caso residenti. ... Il trasferimento della residenza all'Estero non rileva fino a quando non risulti la cancellazione dall'anagrafe di un Comune italiano¹²».

Vedremo in seguito che la cancellazione dalle suddette liste fa scattare una serie di analisi da parte dell'Amministrazione, volte a verificare se la cancellazione sia dovuta solo a motivi evasivi.

1.3.2. Il domicilio secondo l'articolo 43 del codice civile

Il secondo presupposto è il domicilio secondo l'articolo 43 del codice civile. È un presupposto sostanziale in quanto per la sua individuazione richiede indagini più approfondite sul campo. Questo significa che l'Amministrazione finanziaria utilizzerà i propri poteri istruttori al fine di stabilire di volta in volta (vale a dire in relazione al singolo caso che sta esaminando): se Tizio abbia in Italia o all'estero la propria dimora abituale¹³.

Il domicilio è disciplinato come segue: *«Il domicilio di una persona è nel luogo in cui essa ha stabilito la sede principale dei suoi affari e interessi»*. Secondo l'Amministrazione finanziaria, il domicilio si risolve 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 e interessi¹⁴»*.

La locuzione “affari e interessi” deve intendersi in senso ampio, comprensiva non solo di rapporti di natura patrimoniale ed economica ma anche morali, sociali e familiari¹⁵. Il domicilio va desunto alla stregua di tutti questi elementi che di fatto, direttamente o indirettamente, denunciano la presenza in un certo luogo di tale complesso di rapporti ed il carattere principale che esso ha nella vita delle persone¹⁶.

Nelle sentenze della Cassazione degli ultimi anni si è visto come i rapporti di natura sociale e familiare siano preponderanti rispetto a quelli patrimoniali.

¹² Corte di Cassazione, 2015, n. 21970

¹³ Beghin, M., 2018. Diritto Tributario. 4° ed. Milano: Wolters Kluwer - CEDAM. P. 467.

¹⁴ Russo, P., 2002. Manuale di Diritto Tributario - Parte Speciale. Milano: Giuffrè editore. P.15. Cfr. Corte di Cassazione, 26 ottobre 1968, n. 3586.

¹⁵ Russo, P., 2002. Manuale di Diritto Tributario - Parte Speciale. Milano: Giuffrè editore. P.15. Fa richiamo alla Circolare n. 304 del 2 dicembre 1997 del Ministero delle Finanze

¹⁶ Russo, P., 2002. Manuale di Diritto Tributario - Parte Speciale. Milano: Giuffrè editore. P.15. Cfr. Corte di Cassazione, 5 maggio 1980, n. 2936.

A seguito del fenomeno dell'evasione che si sta verificando negli ultimi anni, è fondamentale per l'Amministrazione stabilire la sede principale degli affari e degli interessi di un contribuente per assoggettarlo all'imposta dovuta. Vedremo in seguito una serie di elementi che l'Amministrazione considera per stabilire dove si trovi il domicilio.

La Corte di Cassazione nella sentenza del 21 gennaio 2015, n. 961 ha chiarito che il domicilio in un dato luogo si può dichiarare tale, solo se è presente in un certo grado di stabilità. Gli affari e gli interessi non devono cioè essere solo occasionali, ma devono essere durevoli. Il soggetto deve avere la volontà di rimanervi e ritornarvi appena possibile, nonché mantenervi le proprie relazioni familiari e sociali.

A differenza del domicilio civilistico, la definizione del domicilio fiscale per le persone residenti nello Stato si trova «*nel comune nella cui anagrafe sono iscritte*»¹⁷

1.3.3. La residenza secondo l'articolo 43 del codice civile

Il terzo e ultimo presupposto descritto dall'art. 2 Tuir è la residenza. Come per il domicilio è un presupposto sostanziale e in quanto tale ha bisogno di indagini per essere individuata.

La residenza secondo il codice civile si trova «... *nel luogo in cui la persona ha dimora abituale*»¹⁸.

La residenza va intesa come la volontaria dimora di una persona in un dato luogo. Due elementi vanno considerati:

- 1) un fatto oggettivo cioè la stabile permanenza in quel luogo;
- 2) un elemento soggettivo cioè la volontà del soggetto di rimanere in quel luogo.

La volontà di un soggetto è la facoltà di esso di tenere un certo comportamento in piena autonomia per realizzare determinati fini.

La volontà del soggetto di rimanere in quel luogo si ritiene compresa nella permanenza in esso, in quanto la volontà del soggetto è di difficile individuazione.

L'abitudine della dimora permane anche qualora il soggetto lavori o svolge 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 proprie relazioni familiari e sociali.*

¹⁷ D.P.R. 29 settembre 1973, n.600, art. 58, comma 2.

¹⁸ Codice civile, Art. 43, comma 2

La residenza non viene meno per assenze più o meno prolungate, dovute alle particolari esigenze della vita moderna, quali ragioni di studio, di lavoro, di cura o di svago¹⁹».

Un caso particolare è quello del detenuto. La detenzione non è uno stato volontario, ma coattivo, obbligato: il soggetto che sta in carcere vi sta contro la sua volontà, in ottemperanza ad un precetto di legge²⁰. In questo caso va fatta una distinzione tra il detenuto in attesa di giudizio e il detenuto già condannato. Nel primo caso, il detenuto conserva la propria residenza nel luogo in cui abitava prima di essere rinchiuso. Il cambio di residenza non può essere effettuato né d'ufficio né da parte dell'interessato. Nel secondo caso, il detenuto ha il diritto, ma non l'obbligo, di chiedere il cambio di residenza, fissandola nel Comune in cui sconta la pena. In questo secondo caso si vede come sia il soggetto, in base alla sua volontà, a decidere il luogo in cui porre la residenza.

Anche l'Unione Europea si è pronunciata in merito alla residenza²¹, disciplina richiamata nella sentenza n. 12311 del 15 Giugno 2016 della Corte di Cassazione. In questa sentenza c'è un richiamo alla disciplina della residenza "normale" della Direttiva del Consiglio del 28 Marzo 1983 (83/182/CEE) relativa alle *franchigie fiscali applicabili all'interno della Comunità in materia d'importazione temporanea di taluni mezzi di trasporto*.

All'articolo n. 7 della suddetta Direttiva, la "residenza normale" è disciplinata come il luogo in cui una persona dimora abitualmente, almeno 185 giorni l'anno; è legata a motivi di legami personali e professionali, oppure nel caso in cui una persona non abbia legami professionali, si rilevano unicamente i legami personali e questi devono avere una stretta correlazione tra la persona in questione e il luogo in cui abita.

Se un soggetto soggiorna in due o più Stati, la residenza normale si presume nel luogo in cui il soggetto ha legami personali, ma deve comunque tornarci con regolarità.

I soggetti devono fornire prove del luogo in cui sorge la loro residenza, con tutti i mezzi. Qualora le autorità competenti abbiano dubbi sulla validità della dichiarazione della residenza, queste possono richiedere qualsiasi informazione o prove suppletive sulla residenza.

¹⁹ Ministero delle Finanze - Circolare, 2 dicembre 1997, n. 304.

²⁰ Acquaviva, M., 2019. Dove ha la residenza il detenuto. La legge per tutti [online]. Disponibile su <https://www.laleggepertutti.it/271875_dove-ha-la-residenza-il-detenuto> [Data di accesso: 31/08/2019]

²¹ Corte di Giustizia, 12 Luglio 2001, causa C-262/99.

Anche la Corte di Giustizia afferma che *«la residenza deve essere considerata come il luogo in cui l'interessato ha stabilito il centro permanente dei suoi interessi»*²².

La volontà di conservare la sede principale dei propri affari e interessi a Milano è stata delle sorelle Gucci negli anni compresi tra il 2004 e il 2010. Alessandra e Allegra Gucci avevano trasferito la loro residenza a Sankt Moritz ma periodicamente rientravano a Milano per incontrare la madre Patrizia. A titolo di esempio, l'Amministrazione ha ritenuto che il centro principale degli affari e degli interessi si trovasse in Italia perché frequentavano circoli nautici, assemblee e riunioni di Consigli di Amministrazione, gestivano rapporti con istituti di credito, partecipavano ad eventi mondani e sociali. Per il Fisco passavano troppo tempo a Milano per giustificare la loro residenza a Sankt Moritz.

In un primo momento la Commissione provinciale aveva dato ragione alle sorelle e torto all'Agenzia delle Entrate. Mentre con la sentenza del 13 marzo 2017 i giudici della Commissione tributaria regionale della Lombardia hanno stabilito la validità degli avvisi di accertamento. Per i giudici tributari, le sorelle hanno trascorso più di 183 giorni in Italia.

In questa sentenza si vede l'importanza del criterio temporale e di come nonostante la residenza in un altro Paese le sorelle siano state considerate residenti in Italia.

I giudici ritengono che *«la presenza in Italia delle sorelle Gucci non fosse saltuaria ed unicamente collegata alla sola durata del tempo necessario alla volontà di incontrare la madre in concomitanza con i suoi permessi premio o le altre occasioni di libertà della medesima, ma fosse certamente preponderante tanto da superare ampiamente il limite dei 183 giorni all'anno»*.

I giudici aggiungono *«per le due contribuenti, cittadine italiane cancellate dalle anagrafi della popolazione residente e trasferite in Stato o territorio avente un regime fiscale privilegiato, l'individuazione del domicilio fiscale deve basarsi sull'effettivo centro di affari e interessi, non solo economici, ma anche morali e famigliari, desumibili, nel caso in esame, dal fattore dirimente della reale permanenza del soggetto nel territorio nazionale, cioè sulla residenza intesa come dimora abituale ai sensi dell'art. 43, secondo comma, del codice civile. Dimora che si stima essere avvenuta principalmente in Italia, pur nella disponibilità permanente dell'abitazione di St. Moritz, luogo di elezione della residenza anagrafica»*²³.

²² Corte di Giustizia, 12 Luglio 2001, causa C-262/99.

²³ Minuzzi, A., 2017. Le sorelle Gucci dovranno pagare 112 milioni al Fisco italiano. Il Sole 24 Ore [online]. Disponibile su <<https://www.ilsole24ore.com/art/le-sorelle-gucci-dovranno-pagare-112-milioni-fisco-italiano-AEa6C3EB>> [Data di accesso: 17/07/2019]

Vedremo in seguito il fenomeno del trasferimento della residenza all'estero e quindi più nello specifico cosa succede nel caso dell'iscrizione all'anagrafe italiani residenti all'estero.

Capitolo 2 - La presunzione legale della residenza fiscale in Italia

2.1. La presunzione dell'articolo 2 comma 2 bis del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917

Le indagini che l'Amministrazione finanziaria deve compiere per verificare il secondo e il terzo presupposto della residenza fiscale sono molto delicate, lunghe e spesso molto costose. La verifica di queste è riservata all'Amministrazione finanziaria, ma con l'introduzione del comma 2 bis²⁴ si assiste all'inserimento di una presunzione legale relativa in cui salvo prova contraria si considerano residenti i soggetti cancellati dalle anagrafi della popolazione e che si sono trasferiti in uno di quei paesi diversi da quelli compresi nella White list.

La presunzione attualmente in vigore deriva dalla legge del 24 dicembre 2007, n. 244, co.83 e ha sostituito il precedente comma «*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*²⁵, individuati con decreto del Ministero delle finanze da pubblicare nella Gazzetta Ufficiale».

Un soggetto potrebbe essere interessato a trasferire la propria residenza in un Paese con una fiscalità più bassa di quella attualmente in vigore in Italia o addirittura nulla e questo può creare gravi danni alle finanze pubbliche.

Si evince quindi che dietro alle residenze trasferite all'estero si possono celare dei casi di fittizie residenze all'estero²⁶.

Va puntualizzato che nessuno può vietare lo spostamento della residenza di un soggetto in uno di questi Paesi, ma se il soggetto mantiene i propri affari e interessi in Italia è giusto che l'Amministrazione finanziaria intervenga e stabilisca l'imposta che il soggetto in questione è tenuto a versare.

In conclusione la presunzione si applica nei confronti di quei soggetti per i quali ricorrono contemporaneamente le seguenti condizioni:

- 1) l'essere residente fiscalmente in Italia;
- 2) l'essersi cancellato dall'anagrafe della popolazione residente;
- 3) l'essersi trasferito in uno Stato o territorio con un regime fiscale privilegiato.

²⁴ D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 2, comma 2bis.

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

²⁵ c.d. paradisi fiscali o iscritti nelle black list.

²⁶ Beghin, M., 2018. Diritto Tributario. 4° ed. Milano: Wolters Kluwer - CEDAM. P. 467.

2.2. Paradisi fiscali: la distinzione tra Black list e White list

I paradisi fiscali sono quei paesi in cui è presente una tassazione favorevole, in quanto applicano aliquote ridotte o nulle.

L'OCSE ha suddiviso questi paesi in base ad alcune caratteristiche:

- Paradisi Fiscali puri²⁷, nei quali non vengono applicate imposte e vige un segreto bancario assoluto;
- Paesi a bassa tassazioni²⁸, nei quali vengono applicate imposte ridotte su ogni tipo di reddito;
- Paesi in cui c'è l'esenzione dei redditi prodotti nei Paesi esteri²⁹;
- Paesi nei quali non c'è differenza per quanto riguarda la tassazione, ma offrono la possibilità di costruire al proprio interno società "flessibili"³⁰.

Nel paragrafo precedente si sono citate la "Black list" e la White list, nello specifico con "Black list" si fa riferimento ad un elenco di Paesi provvisti di un regime fiscale privilegiato; consistente in un basso o nullo livello di tassazione. La Black List ha come obiettivo principale quello di scongiurare l'evasione fiscale. Proprio per questo motivo, la lista viene aggiornata ogni anno dall'Agenzia delle Entrate. Nel corso degli ultimi anni il numero di Paesi appartenenti alla suddetta è diminuito notevolmente, grazie alla stipulazione di convenzioni tra Paesi.

In Italia troviamo indicazione su diverse "Black List", quella relativa alla presunzione di residenza delle persone fisiche è disciplinata dal D.M. del 4 maggio 1999 ed è stata successivamente modificata dal D.M. del 12 febbraio 2014.

Le "White list" comprendono invece Paesi che pur avendo un regime fiscale privilegiato consentono lo scambio di informazioni con gli altri Paesi tramite convenzioni o accordi internazionali.

Anche l'Unione Europea ha una propria "Black list" che viene stilata sulla base di tre parametri:

- 1) adozione o meno di strumenti di scambio di informazioni ai fini fiscali;

²⁷ c.d. Pure Tax Even.

²⁸ c.d. Low Taxation.

²⁹ c.d. No Taxation on Foreign Income.

³⁰ c.d. Special Taxation.

- 2) presenza o meno di regimi fiscali privilegiati o distorsivi della concorrenza;
- 3) implementazione o meno delle misure previste dal progetto BEPS³¹.

2.3. La cancellazione dalle liste anagrafiche e l'iscrizione all'AIRE

È obiettivo dell'Amministrazione finanziaria monitorare i fenomeni di cancellazione dalle liste anagrafiche della popolazione residente per motivi legati all'acquisto di benefici fiscali e porre in essere ogni azione utile per controllarli e contrastarli, allo scopo di perseguire in concreto il dettato costituzionale del concorso di tutti alle spese pubbliche in ragione dell'effettiva capacità contributiva e di reprimere situazione di evasione³².

Il fenomeno negli ultimi anni è cresciuto notevolmente, nel 2006 gli italiani all'estero registrati erano 3,1 milioni, si è passati a 5,1 milioni nel 2018. Nell'ultimo anno sono 123.193 quelli che hanno deciso di trasferire la residenza all'estero, con una età compresa tra i diciotto e i quarantaquattro anni.

La cancellazione dei contribuenti dalle liste anagrafiche della popolazione residente avviene in modo contestuale all'iscrizione all'AIRE³³.

L'iscrizione all'AIRE è un diritto/dovere del cittadino e costituisce anche il presupposto per usufruire di una serie di servizi forniti dalle rappresentanze consolari all'estero³⁴.

L'iscrizione all'AIRE spetta a quei soggetti che trasferiscono la propria residenza all'estero per periodi superiori ai dodici mesi. Sono esclusi quei soggetti che: si spostano per motivi lavorativi per un periodo inferiore ai dodici mesi o che si spostano per lavori stagionali; inoltre i dipendenti dello Stato che sono in servizio all'estero e i militari italiani in servizio che prestano il proprio lavoro presso gli uffici e le strutture della NATO presenti all'estero.

Quando il soggetto si cancella dalle liste anagrafiche della popolazione residente, l'Amministrazione finanziaria nel verificare l'effettiva residenza porrà maggiore attenzione nei secondi due presupposti descritti dall'art. 2 Tuir, quindi domicilio e residenza come intesi dall'art. 43 del codice civile. In definitiva l'iscrizione all'AIRE non è un elemento probatorio da escludere la residenza fiscale in Italia, ma è un elemento necessario per non essere tassati sul reddito mondiale.

³¹ Base Erosion and Profit Shifting. È un progetto che esamina le problematiche dell'evasione fiscale internazionale delle multinazionali.

³² Ministero delle Finanze - Circolare, 2 dicembre 1997, n. 304.

³³ c.d. Anagrafe italiani residenti all'estero

³⁴ Migliorini, F., 2018. Trasferimento della residenza all'estero: la guida. fiscomania.com [Online]. Disponibile su <<https://fiscomania.com/trasferimento-della-residenza-estero/?amp>> [Data di accesso:25/07/2019]

La sentenza della Cassazione Civile n. 5385/2012 stabilisce che l'iscrizione all'AIRE non è un requisito sufficiente per la determinazione della residenza al di fuori del territorio dello Stato. Questo perché nel territorio italiano il contribuente potrebbe avere il proprio domicilio inteso come sede principale degli affari e degli interessi. «... *Il centro principale degli interessi va individuato dando prevalenza al luogo in cui la gestione di detti interessi viene esercitata abitualmente in modo riconoscibile dai terzi*».

Una seconda sentenza della Corte di Cassazione (262/1999) chiarisce che se una persona non ha legami personali e professionali in uno Stato, al fine dell'individuazione del luogo in cui il soggetto ha la residenza, vanno presi in considerazione tutti gli elementi di fatto rilevanti quindi: la presenza fisica del soggetto sul territorio dello Stato, la disponibilità di una abitazione, il luogo di esercizio delle attività professionali, il luogo in cui siano preminenti gli interessi patrimoniali, i legami amministrativi con le autorità pubbliche e gli organismi sociali.

In una sentenza³⁵, la Corte di Cassazione ha ritenuto corretto considerare fiscalmente residente un cittadino italiano iscritto all'AIRE e trasferito a San Marino che ha mantenuto in Italia il centro principale dei propri interessi familiari e sociali.

Secondo la Corte, il contribuente continuava ad avere il domicilio in Italia per le seguenti motivazioni: la sua famiglia aveva la residenza e la dimora abituale in Italia; i figli continuavano a frequentare le scuole italiane; il contribuente era proprietario di alcuni immobili e società in Italia; tra gli immobili di proprietà era presente anche la casa principale ed era assicurata come dimora abituale; movimentava conti correnti presenti nelle banche italiane, infine non possedeva alcuna abitazione civile a San Marino.

Da tutti questi elementi la Corte di Cassazione ha desunto che il contribuente continuava a mantenere in Italia la propria residenza nonostante l'iscrizione all'AIRE e che quindi doveva essere soggetto alla tassazione dei redditi ovunque prodotti.

2.4. Onere della prova: in cosa consiste ed a chi spetta

La presunzione inserita al fine di evitare l'evasione fiscale ammette la prova contraria.

È posta a carico del contribuente la dimostrazione dell'effettività del trasferimento di residenza in Stati esteri non compresi nella White list; mentre l'Amministrazione finanziaria

³⁵ Corte di Cassazione, 13 maggio 2015 n.9723

rimane onerata della prova della residenza del contribuente in Italia nei soli casi in cui egli risulti trasferito in uno degli Stati compresi nella White list³⁶.

In altre parole, quando il soggetto si iscrive all'AIRE e si trasferisce in un Paese Black list si attiva la presunzione di residenza in Italia, a meno che il contribuente non fornisca la prova della sua reale residenza all'estero.

Quando la prova è a carico del contribuente, esso deve dimostrare « ... che non ha conservato in Italia né la dimora abituale né il centro dei propri affari e interessi»³⁷.

Deve in altre parole dare prova che la sua cancellazione dalle liste anagrafiche non è legata alla sottrazione degli obblighi fiscali presenti in Italia, ma è anzi dovuta all'effettivo trasferimento della residenza o del domicilio.

Il contribuente si servirà principalmente di documenti, in quanto non è ammesso il giuramento o la prova testimoniale.

La prova della residenza deve comprendere:

- il fatto oggettivo della stabile permanenza in quel luogo;
- l'elemento oggettivo della volontà di rimanervi³⁸.

La residenza non si perde se il soggetto per periodi più o meno lunghi non si reca in questo luogo, ma è necessario il carattere della continuità. Il soggetto deve avere la volontà di stabilire e conservare in quel luogo la propria dimora abituale, ovvero di stabilire in quel luogo il centro principale dei suoi affari ed interessi. Interessi non solo economici e patrimoniali, ma anche sociali e familiari.

Per dimostrare la propria residenza si possono portare come prove ad esempio, l'iscrizione dei figli nelle scuole di questo Paese, la documentazione inerente un rapporto di lavoro continuativo oppure dell'esercizio di una attività economica, l'iscrizione in alcuni circoli sportivi del soggetto stesso o dei suoi famigliari, prove inerenti la residenza e la dimora in quel Paese (ad esempio contratti di acquisto o di locazione di immobili, le utenze ricevute in base ai consumi). Inoltre è ammessa come prova la titolarità di un conto corrente in quel paese e la sua movimentazione oppure la titolarità della propria auto nel Paese estero.

³⁶ La Rosa, S., 2012. Principi di Diritto Tributario. 4° ed. Torino: G. Giappichelli Editore - Torino. P. 47.

³⁷ Tesauro, F., 2016. Istituzioni di Diritto Tributario - Parte Speciale. 2016: UTET Giuridica. P. 21.

³⁸ Migliorini, F., 2018. Trasferimento della residenza all'estero: la guida. fiscomania.com [Online]. Disponibile su <<https://fiscomania.com/trasferimento-della-residenza-estero/?amp>> [Data di accesso:25/07/2019]

Al contempo, i controlli dell’Agenzia delle Entrate negli ultimi anni sono aumentati. Ogni anno effettua controlli su una lista di soggetti iscritti all’AIRE per verificare la loro effettiva residenza all’estero³⁹. I soggetti vengono selezionati in base alle informazioni disponibili ed alle segnalazioni nominative fatte all’Agenzia delle Entrate. In seguito verranno poi smistate alle singole direzioni regionali.

Costituiscono collegamento con l’Italia: la residenza italiana della moglie o dei figli, la presenza di immobili, la movimentazione di conti corrente in istituti di credito italiani, l’assunzione di incarichi in società italiane, la proprietà in Italia di auto o altri veicoli, l’iscrizione in alcuni circoli.

Tutti questi criteri, che possono far pensare ad una fittizia residenza all’estero, devono essere combinati con l’elemento temporale.

Se le prove raccolte fanno pensare che la residenza del soggetto sia rimasta in Italia per la maggior parte del periodo d’imposta (quindi almeno centottantatre giorni), il soggetto sarà considerato un soggetto passivo e dovrà versare l’imposta sul reddito mondiale prodotto.

La Circolare⁴⁰ evidenzia le azioni fondamentali che ciascuna Direzione dovrebbe compiere; sono per di più ammesse tutte le azioni utili a giungere al risultato.

L’Amministrazione deve reperire notizie certe sulla posizione storico-anagrafica del soggetto e dei suoi famigliari, risultanti presso il Comune dell’ultimo domicilio fiscale in Italia.

Deve inoltre recuperare tutte le informazioni presenti nel sistema informativo dell’anagrafe tributaria.

Successivamente acquisirà copia di tutti gli atti stipulati dal soggetto inerenti donazioni, compravendite, costituzione di società di persona e/o di capitale e conferimenti in società e si interesserà a tutti i rapporti che il contribuente ha con i soggetti cointeressati nei suddetti atti.

Acquisisce inoltre informazioni sulle movimentazioni di somme di denaro da e per l’estero, sul luogo e data di emissione di assegni bancari, sugli investimenti in titoli azionari e obbligazionari italiani.

L’Amministrazione si interesserà in sintesi:

- 1) dei legami familiari ed affettivi del soggetto e ai rapporti che intercorrono tra questi e l’Italia;

³⁹ Migliorini, F., 2018. Trasferimento della residenza all’estero: la guida. fiscomania.com [Online]. Disponibile su <<https://fiscomania.com/trasferimento-della-residenza-estero/?amp>> [Data di accesso:25/07/2019]

⁴⁰ Ministero delle Finanze - Circolare, 2 dicembre 1997, n. 304

- 2) degli interessi economici in Italia;
- 3) dell'interesse del contribuente di far entrare o tenere in Italia i proventi conseguiti con le prestazioni effettuate all'estero;
- 4) dell'intenzione di abitare in Italia anche in futuro. Questa si desume dai fatti o atti concludenti o da pubbliche dichiarazioni.

Una volta individuati tutti questi elementi di prova, l'Amministrazione stabilirà l'effettiva residenza fiscale del soggetto.

Il trasferimento della residenza fiscale all'estero è stato ed ancora tutt'oggi un fenomeno in crescente aumento. Fenomeno di cui si è sentito molto parlare in quanto molti personaggi del mondo dello spettacolo, sportivi e professionisti ne hanno usufruito, trasferendo la propria residenza in Paesi con forti vantaggi fiscali.

Ad esempio nel 2017, nel Principato di Monaco i monegaschi erano solo nove mila su un totale di trentotto mila persone. Gli italiani erano circa sei mila, il sedici per cento della popolazione.

Uno sportivo che ha trasferito la propria residenza nel Principato di Monaco è stato il motociclista Loris Capirossi. Nel 2012 l'Agenzia delle Entrate gli aveva contestato di avere una residenza fittizia a Montecarlo e di aver evaso imposte dirette e Iva negli anni 2000.

L'Agenzia delle entrate riteneva che il pilota avesse mantenuto la sua residenza in Italia in quanto aveva rilevato il 28 ottobre 1996 dalla società olandese, che curava la sua immagine e la sua attività sportiva, una villa nel Comune di Riolo Terme, la quale era stata poco tempo prima acquistata, esattamente il 23 ottobre 1996, da un'altra società che era stata registrata a Montecarlo il 25 settembre 1996. Quest'ultima società era stata ubicata allo stesso indirizzo di uno dei recapiti monegaschi del contribuente ed inoltre era fiscalmente rappresentata in Italia da sua nonna.

Inoltre le utenze elettriche della villa erano intestate a Capirossi, il quale intratteneva in Italia continui rapporti con i familiari, tifosi e media.

L'Agenzia sosteneva quindi che i rapporti economici e familiari che ruotavano attorno a lui e alle società erano ricondotti all'unica volontà del contribuente di conservare la relazione domiciliare in Italia e i benefici derivanti dalla residenza fiscale nel Principato dove la fiscalità era privilegiata.

Con le prove portate dall'Agenzia si poteva ritenere fiscalmente domiciliato in Italia secondo l'articolo 43 del codice civile, in quanto in Italia c'era il centro principale dei suoi affari, interessi e legami personali.

Loris, al contrario, sosteneva che il centro dei suoi interessi non era in Italia, in quanto si era sposato con una cittadina monegasca, era in possesso di un'abitazione nel Principato e ne pagava le utenze. Inoltre ha presentato anche una serie di altri documenti che attestavano le spese effettuate all'estero, in cui restata per la maggior parte dell'anno per la preparazione delle gare di motociclismo. Per questi motivi Loris chiedeva l'annullamento del procedimento.

Durante il primo grado di giudizio, la richiesta di annullamento del processo non fu accolta.

In appello invece a Capirossi è stata riconosciuta la sua residenza all'estero.

A questo punto il fisco presenta ricorso in Cassazione. Capirossi si è difeso sostenendo che il ricorso era fuori tempo, in quanto il termine possibile per la richiesta di ricorso è di 60 giorni. La Cassazione⁴¹ ha dichiarato inammissibile il ricorso ed ha condannato l'Agenzia delle Entrate anche al pagamento delle spese di giudizio.

⁴¹ Corte di Cassazione, 22 aprile 2015, n. 8151

Capitolo 3 - La problematica della doppia tassazione

3.1. La doppia tassazione

Il reddito che un soggetto residente in Italia abbia prodotto all'estero può essere tassato nel nostro territorio quale reddito mondiale e all'estero quale reddito prodotto in quel territorio da un soggetto non residente⁴².

La doppia imposizione può quindi essere descritta come un fenomeno in cui il soggetto viene assoggettato per due volte a tassazione, in due stati diversi, per lo stesso reddito prodotto.

Il rischio della doppia tassazione si verifica ad esempio quando:

- vivi in un paese dell'Unione Europea ma lavori in un altro;
- vivi e cerchi lavoro all'estero e hai chiesto il trasferimento dell'indennità di disoccupazione dal tuo paese di origine;
- vivi come pensionato in un paese, ma ricevi la pensione da un altro paese;
- vieni trasferito all'estero per un breve periodo.

In queste situazioni, il contribuente è soggetto alla normativa fiscale del paese in cui risiede, ma potrebbe anche dover pagare l'imposta per il reddito prodotto nel paese d'origine⁴³.

Per attenuare questo fenomeno gli Stati hanno iniziato a collaborare e sono arrivati a stipulare delle Convenzioni bilaterali contro le doppie imposizioni, inoltre è stato riconosciuto in Italia il credito d'imposta per i redditi prodotti all'estero.

3.2. Le convenzioni bilaterali

Le convenzioni bilaterali contro le doppie imposizioni sono trattati internazionali con i quali i Paesi contraenti regolano l'esercizio della propria potestà impositiva al fine di eliminare le doppie imposizioni sui redditi e/o sul patrimonio dei rispettivi residenti⁴⁴.

In Italia, le convenzioni entrano a far parte del nostro ordinamento giuridico attraverso la ratifica da parte del Parlamento, seguita da una legge ordinaria che conferisce piena esecuzione al trattato. Per l'entrata in vigore della convenzione va atteso lo scambio delle

⁴² Beghin, M., 2018. Diritto Tributario. 4° ed. Milano: Wolters Kluwer - CEDAM. P. 466.

⁴³ Doppia imposizione. Unione Europea [online]. Disponibile su <https://europa.eu/youreurope/citizens/work/taxes/double-taxation/index_it.htm> [Data di accesso: 23/07/2019]

⁴⁴ Convenzioni per evitare le doppie imposizioni, MEF - Dipartimento delle Finanze [Online]. Disponibile su <<https://www.finanze.gov.it/opencms/it/fiscalita-comunitaria-e-internazionale/convenzioni-e-accordi/convenzioni-per-evitare-le-doppie-imposizioni>> [Data di accesso: 23/07/2019]

ratifiche tra i Paesi contraenti e la pubblicazione in Gazzetta Ufficiale. I criteri di attribuzione possono avvenire in base alla fonte o in base alla residenza.

Gli stati stabiliranno in base alle diverse categorie di reddito, quindi redditi fondiari, interessi, dividendi, royalties, redditi di lavoro dipendente, redditi di lavoro autonomo, redditi diversi, chi avrà la titolarità della potestà impositiva.

Il criterio in base alla fonte si verifica quando i redditi vengono tassati dallo Stato sul cui territorio sono stati prodotti. Mentre il criterio per residenza si verifica quando i redditi vengono tassati dallo Stato di residenza del soggetto.

Se la convenzione non attribuisce in modo diretto la potestà impositiva ad uno dei due stati, ma indica solo un criterio che contrasta con quello della legislazione interna, *«si verifica, un concorso di pretese impositive, in quanto entrambi gli Stati mantengono la potestà impositiva non esclusiva in relazione a quel reddito transnazionale⁴⁵»*. Per risolvere tale fenomeno vanno applicate le norme interne e bilaterali contro le doppie imposizioni.

Per quanto riguarda le modalità di tassazione delle singole categorie dei redditi, le convenzioni stabiliscono che sia il legislatore di ogni Stato, attraverso norme interne, a stabilirne le modalità.

Le convenzioni bilaterali hanno anche lo scopo di prevenire l'evasione e l'elusione fiscale. Per questo motivo al loro interno si trovano alcune disposizioni sulla cooperazione amministrativa. Quelle attualmente in vigore nel nostro ordinamento sono novantasei.

Riassumendo, possiamo incontrare due situazioni:

- a) Se è presente una convenzione bilaterale questa prevale sulle norme interne dello Stato, ma nella maggior parte dei casi per la tassazione delle singole categorie di redditi la Convenzione fa richiamo a norme interne;
- b) Se non è presente una convenzione bilaterale si applicano esclusivamente le norme interne.

In una sentenza⁴⁶ si contestava ad un cittadino russo, la mancata presentazione della dichiarazione relativa ad ingenti investimenti esteri e ritenendolo residente in Italia.

In base alla convenzione tra l'Italia e la Federazione Russa contro le doppie imposizioni, un soggetto si ritiene residente nello Stato nel quale ha un'abitazione permanente. Per "abitazione permanente" si intende un alloggio di cui il contribuente possa disporre stabilmente a qualsiasi

⁴⁵ Ministero delle Finanze - Circolare, 2 dicembre 1997, n. 304.

⁴⁶ Corte di Cassazione, 10 novembre 2017, n. 26638.

titolo. L'alloggio non deve essere per forza di proprietà, basta la disponibilità di disporre a piacimento. In questo caso il contribuente russo possedeva una casa in proprietà in Russia e conviveva a Milano con una cittadina italiana. In base a quanto stabilito dalla convenzione si ritenevano entrambe abitazioni permanenti.

Si è passati allora al successivo criterio previsto dalla convenzione. Questo stabilisce che qualora sussistano due abitazioni permanenti, l'individuazione dello Stato di residenza è rappresentato dal luogo in cui sono instaurate le relazioni personali ed economiche. In questo caso il soggetto oltre ad avere una relazione sentimentale con la cittadina italiana, aveva prestato attività lavorativa continuativa di consulenza commerciale che risultava dalle fatture emesse, inoltre deteneva una partecipazione in una società e aveva finanziato l'investimento di una azienda.

La Corte di Cassazione ha ritenuto il cittadino Russo residente in Italia.

3.3. Il credito d'imposta

Per il riconoscimento del credito d'imposta troviamo indicazione nell'articolo 165 Tuir. L'ordinamento italiano consente ai residenti di detrarre dall'IRPEF le imposte pagate a titolo definitivo allo Stato estero, sino a concorrenza della quota dell'imposta italiana corrispondente al rapporto tra il reddito prodotto all'estero e quello complessivo⁴⁷.

In altre parole se l'imposta estera è minore dell'imposta che il contribuente dovrebbe versare in Italia, va versata la differenza in Italia. Mentre nel caso in cui l'imposta estera sia maggiore dell'imposta italiana, l'eccedenza non viene restituita al contribuente.

La differenza d'imposta potrebbe essere dovuta all'utilizzo di differenti aliquote d'imposta oppure a diversi criteri di imputazione o di quantificazione del reddito da assoggettare ad imposizione nel periodo d'imposta preso in considerazione.

La scelta di scomputare dal tributo quello pagato all'estero ... è conforme al principio della capacità contributiva. Colpire il reddito senza tener conto del prelievo estero significherebbe tassare una ricchezza che non denota integrale attitudine alla contribuzione, in quanto già decurtata dalla contribuzione nello Stato estero⁴⁸.

La detrazione deve essere considerata nella dichiarazione relativa al periodo in cui l'imposta, sul reddito prodotto all'estero, viene pagata a titolo definitivo. Si evince che il pagamento a titolo definitivo deve avvenire prima della presentazione della dichiarazione.

⁴⁷ La Rosa, S., 2012. Principi di Diritto Tributario. 4° ed. Torino: G. Giappichelli Editore - Torino. P. 46.

⁴⁸ Russo, P., 2002. Manuale di Diritto Tributario - Parte Speciale. Milano: Giuffrè editore. P.19.

L'art. 165 Tuir specifica che *«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 dell'imposta netta dovuta»*.

Il credito d'imposta quindi si verifica quando sono presenti tre condizioni contemporaneamente:

- 1) produzione di un reddito all'estero;
- 2) il reddito prodotto deve concorrere alla formazione del reddito complessivo;
- 3) il pagamento all'estero dell'imposta deve essere a titolo definitivo.

3.3.1. Produzione del reddito all'estero

Al comma due dell'articolo 165 si afferma che *«i redditi si considerano prodotti all'estero sulla base di criteri reciproci a quelli previsti dall'articolo 23 per individuare quelli prodotti nel territorio dello Stato»*.

Per individuare i redditi prodotti all'estero si farà una lettura a "specchio", secondo cui i redditi si considerano prodotti all'estero sulla base dei medesimi criteri di collegamento enunciati dall'articolo 23 Tuir per individuare quelli prodotti nel territorio dello Stato⁴⁹.

Il problema si pone soltanto qualora non sia presente una Convenzione bilaterale contro le doppie imposizioni, in quanto in tal caso occorre far riferimento ai criteri indicati nell'articolo 23 del Tuir al fine di stabilire se, in base alla lettura speculare dei medesimi, il reddito possa considerarsi prodotto all'estero⁵⁰.

Può accadere che il reddito venga prodotto in più Stati esteri, il comma 3 dell'articolo 165 stabilisce che la detrazione si applica separatamente per ciascuno Stato.

3.3.2. Il reddito prodotto deve concorrere alla formazione del reddito complessivo

La disciplina del credito d'imposta si può applicare soltanto qualora i redditi concorrono alla formazione del reddito complessivo, così stabilisce l'articolo 165 Tuir.

Non si può applicare quando i redditi sono stati assoggettati a ritenuta a titolo d'imposta, a imposta sostitutiva o a imposizione sostitutiva operata dallo stesso contribuente in sede di prestazione della dichiarazione dei redditi.

Ad esempio per i redditi di capitale corrisposti da soggetti non residenti a soggetti residenti si può applicare la ritenuta a titolo d'imposta o l'imposta sostitutiva. Ma il legislatore dispone

⁴⁹ Agenzia delle Entrate, Circolare 5 marzo 2015, n.9

⁵⁰ Agenzia delle Entrate, Circolare 5 marzo 2015, n.9

che «*il contribuente ha la facoltà di non avvalersi del regime di imposizione sostitutiva ed in tal caso compete il credito d'imposta per i redditi prodotti all'estero*⁵¹».

Qualora il reddito che si sia prodotto all'estero competa solo parzialmente alla formazione del reddito complessivo, allora anche l'imposta estera andrà ridotta in misura corrispondente.

3.3.3. Pagamento a titolo definitivo

Il pagamento delle imposte pagate all'estero deve essere a titolo definitivo. Per definitività dell'imposta si intende la sua irripetibilità, cioè l'imposta non è più modificabile a favore del contribuente.

Non si considerano definitive le imposte pagate a titolo d'acconto o in via provvisoria. Non sono definitive nemmeno le imposte per cui sin dal momento del pagamento, è prevista la possibilità di rimborso totale o parziale, anche mediante compensazione con altre imposte dovute nello Stato estero.

Le imposte in cui è previsto un parziale rimborso, possono comunque essere detratte al netto del rimborso spettante, ma il relativo ammontare deve essere considerato definitivo alla data di presentazione della dichiarazione dei redditi in Italia.

Per dimostrare la definitività del pagamento, il contribuente è tenuto a conservare dei documenti che attestino il pagamento dell'imposta nello Stato estero, non è sufficiente la sola certificazione.

Deve conservare:

- un prospetto che indichi l'ammontare dei redditi prodotti all'estero, l'ammontare delle imposte pagate in via definitiva, la misura del credito spettante. Se il contribuente li ha prodotti in più Stati esteri, deve conservare un prospetto per ogni Stato.
- una copia della dichiarazione dei redditi presentata nel Paese estero, qualora sia previsto tale adempimento;
- la ricevuta del versamento delle imposte pagate nel Paese estero;
- l'eventuale certificazione rilasciata dal soggetto che ha corrisposto i redditi di fonte estera;
- l'eventuale richiesta di rimborso, qualora non sia presente nella dichiarazione dei redditi.

Qualora le imposte siano inserite in un procedimento contenzioso estero, queste non sono detraibili. Il requisito della definitività si realizzerà nel momento in cui si conclude in via definitiva il contenzioso.

⁵¹ D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 18.

Se la produzione del reddito avviene in un Paese in cui è in vigore una Convenzione contro le doppie imposizioni, è possibile computare il credito per le imposte pagate all'estero nel limite della ritenuta convenzionale.

In alcune convenzioni è presente un credito d'imposta meramente figurativo, a fronte di imposte non effettivamente pagate. Ad esempio è presente nelle Convenzioni con l'Argentina e con il Brasile. Questo tipo di credito serve per consentire il mantenimento degli incentivi fiscali concessi dai Paesi esteri per attrarre gli investimenti stranieri.

Qualora il contribuente decida di pagare le imposte estere in modo rateale, verranno detratte dalla dichiarazione le sole rate pagate a titolo definitivo.

Se il contribuente non presenta la dichiarazione o non indica i redditi prodotti all'estero, non ha diritto alla detrazione delle imposte pagate all'estero. Si considerano omesse le dichiarazioni presentate con un ritardo superiore a novanta giorni. La detrazione è invece ammessa in caso di ritardo, basta che il ritardo rientri tra i novanta giorni successivi al termine ordinario di presentazione della dichiarazione.

3.4. Casi di doppia residenza: Tie-Breaker rules e Split Year

Molte convenzioni stipulate dall'Italia sono conformi all'articolo 4 del Modello OCSE⁵² il quale prevede che *«Ai fini della convenzione, l'espressione residente di uno Stato contrente designa ogni persona che, in virtù della legislazione di detto Stato, è ivi assoggettato ad imposta a motivo del suo domicilio, residenza, sede di direzione o di altro criterio di natura analoga ... non comprende le persone che si sono assoggettate ad imposta in questo Stato soltanto per il reddito prodotto che essi ricevono da fonti situate in detto Stato»*.

Durante l'anno ad un soggetto potrebbe essere attribuita la doppia residenza⁵³.

Il modello OCSE stabilisce che qualora sussistano dei casi di doppia residenza, questi debbano essere risolti attraverso i seguenti criteri di collegamento, chiamati Tie-Breaker rules:

1. abitazione permanente, la quale può essere posseduta a qualunque titolo. Deve essere organizzata in modo tale che il contribuente possa usufruirne in modo non occasionale;
2. centro degli interessi vitali, inteso come il centro in cui il soggetto intrattiene relazioni sia di natura personale che di natura economica;
3. soggiorno abituale, non vengono stabili i giorni esatti, ma la durata deve essere

⁵² Organizzazione per la cooperazione e lo sviluppo economico.

⁵³ C.d. "Dual residence".

sufficientemente ampia;

4. nazionalità, si guarda alla cittadinanza;

5. accordo tra le autorità competenti dei due paesi contraenti, quando nessuno dei criteri precedenti è stato soddisfatto.

Questi criteri vanno verificati nel seguente ordine ed il conflitto di doppia residenza si risolve qualora uno dei criteri abbia risultato positivo.

I suddetti criteri di collegamento si possono applicare anche a singole frazioni di residenza in un determinato Stato.

Se in un anno il soggetto ha la residenza in uno Stato e successivamente si trasferisce in un secondo Stato e ci permane per un periodo superiore ai 183 giorni, il soggetto risulta fiscalmente residente in questo secondo Stato.

I criteri di collegamento OCSE si scontrano con la normativa italiana, la quale prevede il frazionamento del periodo d'imposta nel caso di trasferimento in corso d'anno⁵⁴ solo nelle Convenzioni bilaterali, stipulate con la Svizzera⁵⁵ e con la Germania⁵⁶. La materia disciplinata in queste Convenzioni non può essere applicata in via analitico-interpretativa nei confronti di altri Stati.

L'agenzia delle entrate ha precisato⁵⁷ che qualora queste convenzioni non siano presenti, il contribuente che si trasferisce 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 casi di doppia imposizione verranno risolti attraverso le convenzioni bilaterali e le disposizioni che disciplinano il credito d'imposta.

⁵⁴ C.d. Split Year

⁵⁵ La clausola "Split Year" con la Svizzera prevede che «*La persona fisica che ha trasferito definitivamente il suo domicilio da uno Stato contraente all'altro Stato contraente cessa di essere assoggettato nel primo Stato contraente alle imposte per le quali il domicilio è determinante non appena trascorso il giorno del trasferimento del domicilio. L'assoggettamento alle imposte per le quali il domicilio è determinante inizia nell'altro Stato a decorrere dalla stessa data*».

⁵⁶ La clausola con la Germania è disciplinata come segue «*Se una persona fisica è considerata residente dello Stato contraente ... soltanto per una frazione dell'anno ed è considerata nell'altro Stato contraente per il resto dell'anno 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*».

⁵⁷ Istanza di Interpello, 3 dicembre 2008, n. 471

CONSIDERAZIONI FINALI

Il presente elaborato ha avuto come scopo quello di chiarire il concetto della residenza e di descrivere i modi in cui essa può essere individuata.

Si è evidenziata la principale differenza che esiste nell'essere considerati residenti o non residenti nella tassazione dei redditi.

Si è passati poi a trattare del fenomeno del trasferimento della residenza all'estero e si è visto come negli ultimi anni tale fenomeno sia aumentato notevolmente.

Di conseguenza l'amministrazione finanziaria ha avuto la necessità di aumentare i propri controlli per verificare se il trasferimento all'estero da parte del contribuente fosse dovuto solo a motivi legati all'occultamento e al contrasto del prelievo fiscale. Con l'introduzione della presunzione si è posto a carico del contribuente la dimostrazione della prova contraria. Si è visto come l'iscrizione all'AIRE non sia sufficiente per essere considerati residenti all'estero, ma invece di come si ponga l'attenzione soprattutto sul domicilio inteso come centro principale degli affari e interessi e di come gli affetti del contribuente siano fondamentali per stabilire dove egli abbia effettivamente la residenza.

Si è posta poi l'attenzione sul fenomeno della doppia tassazione e si è vista l'importanza delle convenzioni tra gli Stati per evitare questo tipo di fenomeno. Si è visto anche come gli Stati attraverso queste convenzioni collaborino per evitare l'evasione da parte dei contribuenti. I Paesi contraenti possono stipulare accordi volti a favorire lo scambio di informazioni e l'effettuazione di verifiche simultanee. Queste convenzioni attribuiscono il potere impositivo ad uno dei due Stati oppure riconoscono allo Stato residente lo strumento del credito d'imposta.

Questo tipo di rapporto tra Stati è fondamentale, in quanto molti contribuenti trasferendo la propria residenza non partecipano alla spesa pubblica dello Stato, dovere sancito dalla Costituzione.

In definitiva non esistono regole certe, ma ogni caso va interpretato volta per volta. Negli anni si sono introdotte norme e circolari per agevolare le indagini dell'Amministrazione finanziaria. Hanno dettato delle linee guida utili ad individuare un soggetto che ha spostato all'estero la residenza solo in modo fittizio. Nello spostamento della residenza del soggetto è fondamentale la volontà del soggetto, ma è un elemento che non può essere valutato oggettivamente dall'Amministrazione.

In conclusione, c'è la necessità di rendere più armoniosa la legislazione tra tutti gli Stati, in modo tale da evitare problemi di interpretazione. Si è visto però come da parte della normativa italiana vi sia un approccio restrittivo, in quanto ad esempio per il frazionamento del periodo d'imposta nei casi di trasferimento di residenza in corso d'anno, questo sia ammessa solo per la Svizzera e la Germania e come non possa essere utilizzata in via interpretativa per altri Stati.

BIBLIOGRAFIA

ACQUAVIVA, M., 2019. Dove ha la residenza il detenuto. La legge per tutti [online].

BEGHIN, M., 2018. Diritto Tributario. 4° edizione. Milano: Wolters Kluwer - CEDAM.

FALSITTA, G., 2009. Corso istituzionale di Diritto Tributario. 3° edizione riveduta. Padova: CEDAM.

LA ROSA, S., 2012. Principi di Diritto Tributario. 4° edizione. Torino: G. Giappichelli Editore - Torino

MIGLIORINI, F., 2018. Trasferimento della residenza all'estero: la guida. Fiscomania.com [online]

MIGLIORINI, F., 2019. Frazionamento del Periodo d'imposta in caso di espatrio. Fiscomania.com [online].

MINUZZI, A., 2017. Le sorelle Gucci dovranno pagare 112 milioni al Fisco Italiano. Il sole 24 ore [online].

RUSSO, P., 2002. Manuale di Diritto Tributario - Parte Speciale. Milano: Giuffrè Editore.

TESAURO, F., 2016. Istituzioni di Diritto Tributario - 2 - Parte Speciale. 10° edizione. Milano: UTET Giuridica.

NORMATIVA

Codice civile, articolo 43

Codice civile, articolo 1140

Costituzione della Repubblica Italiana, articolo 2

Costituzione della Repubblica Italiana, articolo 53

D.M. 4 maggio 1999

D.M. 12 febbraio 2014

D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600

D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917

D.P.R. 30 maggio 1989, n. 233

Legge, 5 febbraio 1992, n. 91

PRASSI

Agenzia delle Entrate, Circolare 5 marzo 2015, n. 9

Ministero delle finanze, Circolare 2 dicembre 1997, n. 304

Consiglio dell'Unione Europea, Direttiva 28 marzo 1983, 83/182/CEE

GIURISPRUDENZA

Corte di Cassazione, 26 ottobre 1968, n. 3586

Corte di Cassazione, 5 maggio 1980, n. 2936

Corte di Cassazione, 1999, n. 262

Corte di Cassazione, 2012, n. 5385

Corte di Cassazione, 21 gennaio 2015, n. 961 in https://www.businessjus.com/wp-content/uploads/2015/05/Sentenza-Corte-di-Cassazione_21.01.2015_N.961.pdf

Corte di Cassazione, 22 aprile 2015, n. 8151 in <http://www.italgiure.giustizia.it/xway/application/nif/clean/hc.dll?verbo=attach&db=snciv&id=./20150423/snciv@s50@a2015@n08151@tS.clean.pdf>

Corte di Cassazione, 13 maggio 2015, n. 9723 in <http://www.italgiure.giustizia.it/xway/application/nif/clean/hc.dll?verbo=attach&db=snciv&id=./20150514/snciv@s50@a2015@n09723@tS.clean.pdf>

Corte di Cassazione, 28 ottobre 2015, n. 21970 in http://www.rivistadirittotributario.it/wp-content/uploads/2016/01/A_23-Supplemento-RDT.pdf

Corte di Cassazione, 15 giugno 2016, n. 12311 in <http://www.italgiure.giustizia.it/xway/application/nif/clean/hc.dll?verbo=attach&db=snciv&id=./20160616/snciv@s50@a2016@n12311@tS.clean.pdf>

Corte di Cassazione, 10 Novembre 2017, n. 26638 in <http://www.italgiure.giustizia.it/xway/application/nif/clean/hc.dll?verbo=attach&db=snciv&id=./20171110/snciv@s50@a2017@n26638@tS.clean.pdf>

Corte di Giustizia, 12 luglio 2001, causa C-262/99 in <http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?jsessionid=9ea7d0f130de47ed63f6257e4bebb4a3b66c83797b8b.e34KaxiLc3eQc40LaxqMbN4ObxaSe0?docid=46531&pageIndex=0&doclang=IT&dir=&occ=first&part=1&cid=196480>

Istanza di Interpello, 3 dicembre 2008, n.471 in <https://www.agenziaentrate.gov.it/wps/file/nsilib/nsi/normativa+e+prassi/risoluzioni/archivio+risoluzioni/risoluzioni+2008/dicembre+2008/risoluzione+n+471+2008/ris471Edel3dicembre2008.pdf>

SITOGRAFIA

<http://www.cortedicassazione.it/corte-di-cassazione/>

https://europa.eu/european-union/index_it

<https://www.finanze.it/opencms/it/index.html>

<https://www.osce.org/it>