

Analisi e commenti

Il concetto di residenza fiscale (3)

30 Agosto 2007

Conflitti positivi di tassazione e trasferimenti "elusivi"



L'applicazione di metodi di prelievo da parte di sistemi fiscali indipendenti ispirati ai diversi principi di fonte, residenza e nazionalità, pone le premesse, allorquando lo Stato di residenza non coincida con quello in cui si verifica il presupposto, per un possibile "conflitto positivo di tassazione"⁽¹⁾ e, in assenza di appropriati interventi correttivi, per la potenziale doppia imposizione del medesimo fatto espressivo di capacità contributiva.

Si tratta di una problematica che interessa la maggior parte degli Stati e che si è ancora più accentuata nella società moderna, caratterizzata da un crescente processo di globalizzazione del mercato e da una più intensa mobilità delle persone e dei fattori produttivi.

Gli Stati tendono a prevenire la doppia imposizione attraverso la stipulazione di trattati internazionali ai quali è affidato il compito di definire le regole e i criteri rivolti a ripartire la sovranità in materia fiscale propria degli ordinamenti contraenti sulle persone e sui fatti imponibili.

In merito, è radicata la propensione a uniformare il contenuto delle singole convenzioni a un modello messo a punto dall'Ocse⁽²⁾ nel 1977, che funge da archetipo per tutti i Paesi aderenti a tale organismo, anche se un'influenza rilevante sulla prassi internazionale è esercitata oggi dal modello elaborato autonomamente dal dipartimento del Tesoro degli Stati Uniti.

La soluzione del problema di doppia residenza fiscale⁽³⁾ per le persone fisiche è demandata al paragrafo 2 dell'articolo 4 e, in base al quale quando una persona fisica è considerata residente di entrambi gli Stati contraenti, la situazione è determinata nel seguente modo:

- a. detta persona è considerata residente dello Stato contraente nel quale ha un'abitazione permanente. 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)
- b. 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
- c. 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
- d. se detta persona ha la 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.

Tali disposizioni, definite *tie-breaker rules*, prevedono una serie di criteri per determinare, in ipotesi di doppia residenza, quale dei due Stati contraenti dovrà avere prevalenza nel considerare residente il contribuente.

Come emerge dal disposto normativo, i criteri in questione non sono già alternativi, ma ordinati in linea gerarchica. Al riguardo, *quid corporis iuris* nell'interpretazione di abitazione permanente, centro degli interessi vitali, soggiorno abituale e nazionalità(4).

In linea generale, gli interpreti sono vincolati alla legislazione interna di riferimento, a meno che "*il contesto non richiede una diversa interpretazione*"(5).

Posto che l'Italia, nel concludere le sue convenzioni, si è conformata al modello Ocse, anche nell'elencazione delle *tie-breaker rules*, dal confronto dell'articolo 4, comma 2, con la legislazione interna si desume che l'espressione "abitazione permanente" sembrerebbe corrispondere alla residenza di cui all'articolo 43, comma 2, cc. L'espressione "centro vitale degli interessi vitali" sembrerebbe corrispondere al domicilio di cui all'articolo 43, comma 1, cc; il termine "nazionalità" sembrerebbe corrispondere alla cittadinanza, quale enucleata dalle leggi speciali e dalla giurisprudenza internazionale. Il "soggiorno abituale", infine, dovrebbe collocarsi entro l'ambito della dimora ex articolo 43, comma 2, cc.

Un altro problema che si pone nell'applicare l'articolo 4, paragrafo 2, del Trattato è quello di definire i rapporti con l'articolo 2-*bis* del Tuir che, come si vedrà in seguito, stabilisce che i cittadini

cancellati dall'anagrafe delle persone residenti emigrati in Paesi a bassa fiscalità si presumono, salvo prova contraria, residenti in Italia.

Si ritiene che questa disposizione integri la definizione di residenza fiscale secondo la norma interna, con l'effetto che il contribuente residente in Italia, ex comma 2-*bis* del Tuir, lo sarà anche ai fini dei trattati, per effetto del paragrafo 1 dell'articolo 4 del modello Ocse.

Tuttavia, se in base alla norma interna dell'altro Stato contraente, lo stesso risultasse residente anche nell'altro Stato, diverrà operativo il paragrafo 2 dell'articolo 4 e, quindi, si dovrà stabilire, seguendo la priorità stabilita in tale norma, lo Stato in cui la persona ha un'abitazione permanente, quello in cui le relazioni personali ed economiche sono più strette, eccetera.

Il trasferimento di residenza come comportamento elusivo

Il problema del trasferimento di residenza quale comportamento elusivo d'imposta è nato dalla constatazione che sempre più frequentemente numerosi contribuenti, cittadini italiani, al fine di realizzare il guadagno fiscale, spesso cospicuo, assicurato da Paesi o territori esteri a bassa fiscalità (paradisi fiscali) cancellavano la propria residenza anagrafica per trasferirla artificialmente nei predetti Stati(6).

In particolare, i comportamenti finalizzati alla riduzione dell'onere d'imposta si possono suddividere in attivi e passivi.

Sono passivi quei comportamenti con i quali il contribuente cerca di sottrarsi all'obbligo fiscale illegittimamente, cioè creando e occultando in tutto o in parte la materia imponibile al Fisco (evasione o frode fiscale), oppure legittimamente facendo in modo di non integrare i fatti elevati dal legislatore a presupposto d'imposta.

Sono attivi, al contrario, quei comportamenti che trasferiscono su altri soggetti l'onere fiscale (traslazione d'imposta).

Per evitare che i trattamenti fiscali di favore consentiti in alcuni Paesi o Territori esteri possano rappresentare un concreto e diffuso strumento di sottrazione d'imposta in Italia, l'articolo 2, comma 2-*bis* del Tuir, stabilisce che *"si considerano residenti, salvo prova contraria, i cittadini italiani cancellati dalle anagrafi della popolazione residente ed emigrati in Stati o territori aventi un regime fiscale privilegiato, individuati con un decreto del Ministero delle finanze da pubblicare nella Gazzetta Ufficiale"*.

L'articolo in questione, data l'inefficienza dell'attuale normativa interna, che non è riuscita appieno a neutralizzare la condotta elusiva di alcuni soggetti, introduce un ulteriore criterio ai fini dell'individuazione della residenza fiscale - su cui si fonda il principio del "reddito mondiale",

accolto dall'ordinamento italiano - nei confronti di quei contribuenti, cittadini italiani, che trasferiscono la residenza anagrafica in alcuni Stati esteri.

Questi ultimi catturano l'interesse fiscale di alcune categorie di soggetti, rifiutando sostanzialmente qualsiasi collaborazione o trasparenza con altre Amministrazioni oppure imponendo secretazioni agli elementi informativi delle proprie disposizioni normative.

La norma in commento, in sostanza, stabilisce il principio per cui i contribuenti che siano cittadini italiani(7), nei cui confronti si presume quindi uno stretto legame con il Paese, debbano continuare a essere considerati residenti in Italia ai fini fiscali, fatta salva la possibilità di fornire prova contraria.

La disposizione, mediante tale presunzione relativa di residenza, si risolve in un'inversione dell'onere della prova a carico del contribuente emigrato nel "paradiso fiscale", al quale è consentito dimostrare l'esistenza di fatti o atti che comprovino l'effettività della situazione dichiarata (cancellazione dell'anagrafe della popolazione residente) in coerenza con un reale e duraturo collegamento con lo Stato d'immigrazione.

Dal punto di vista formale, la prova contraria consiste nella dimostrazione di non essere residenti in Italia. Non è necessario, quindi, dimostrare di essere residenti in un altro Stato e, in particolare, nel "paradiso fiscale" nel quale si risulta immigrati.

Tuttavia, è evidente che si tratta di una dimostrazione molto difficile da fornire essendo una dimostrazione "in negativo".

Quanto ai concreti elementi di prova utilizzabili, pare da escludere che sia sufficiente l'esibizione di semplici certificati di residenza esteri. E' escluso, cioè, documentare l'esistenza delle condizioni che - nel paradiso fiscale - sono considerate sufficienti per ottenere la residenza.

In tale contesto, lo *status* di non residente si ricaverebbe in negativo dall'inesistenza "*nel territorio dello Stato di una dimora abituale (residenza civilistica) ovvero del complesso dei rapporti afferenti gli affari e interessi, allargati, oltre che agli aspetti economici, a quelli familiari, sociali e morali (domicilio)*".

Avrebbe particolare attitudine dimostrativa della perdita di un significativo collegamento con lo Stato italiano il possesso presso il Paese di emigrazione di un'idonea struttura abitativa, la movimentazione da e per l'Italia di somme di denaro, lo svolgimento di un rapporto lavorativo a carattere continuativo nel Paese estero, o, comunque, l'esercizio di una qualunque attività economica con carattere di stabilità, per quanto attiene alla sfera patrimoniale e personale.

Una concreta difficoltà nell'applicazione della norma da parte del Fisco potrebbe derivare dal fatto che spetta all'Amministrazione finanziaria accertare che il contribuente sia emigrato in un paradiso fiscale (condizione, questa, necessaria affinché possa scattare la presunzione relativa di residenza). Trasferimenti di residenza, infatti, avvengono - a volte - transitando, in un primo momento, attraverso Paesi che non possono essere considerati paradisi fiscali.

3 -fine

NOTE:

1) L'espressione è tratta da V. Uckmar, *I trattati internazionali in materia tributaria*, pagina 739.

2) In linea generale, lo schema di convenzione prevede, come misure contro la doppia tassazione, il metodo dell'esenzione, che si traduce nell'esonero dal prelievo dei redditi o beni esteri, ovvero il metodo del credito d'imposta, che mira a realizzare un risultato analogo al precedente grazie al riconoscimento di una detrazione dall'imposta nazionale di un importo pari al corrispondente tributo effettivamente assolto all'estero. Per quanto attiene all'applicazione delle imposte sui redditi, si rileva nel modello l'esistenza di tre distinti gruppi di disposizioni che prevedono, alternativamente, l'imposizione in un solo Stato, ovvero l'applicazione del tributo in ambedue gli Stati titolari del potere d'imposizione, ma con un tetto massimo di prelievo nello Stato della fonte, ovvero ancora, l'applicazione del tributo in ambedue gli Stati titolari del potere d'imposizione senza alcun limite di prelievo nello Stato della fonte.

3) L'articolo 4 del modello di convenzione per evitare le doppie imposizioni elaborato dall'Ocse nel 1977 ha lo scopo, come si desume dal Commentario, di definire la locuzione "residente di uno Stato contraente" e di risolvere i casi di doppia residenza. Significativo è l'esempio formulato dallo stesso Commentario. Il caso è quello di un individuo che, pur avendo la sua abitazione permanente nello Stato A, dove vivono sua moglie e i suoi figli, ha abitato per più di sei mesi nello Stato B e, secondo la legislazione di quest'ultimo, è in conseguenza della durata del soggiorno tassato quale residente di tale Stato. Così, entrambi gli Stati pretendono che egli sia pienamente assoggettabile a imposta. In questo caso particolare, l'articolo 4 del modello di convenzione dà preferenza alla pretesa dello Stato A. Ciò non implica, tuttavia, che l'articolo determini speciali regole sulla "residenza" e che la legge interna dello Stato B sia ignorata perché incompatibile con tali regole. Viene semplicemente risolto il conflitto fra due ordinamenti, consentendo di operare una scelta comunemente accettata.

4) Il Commentario esamina ciascun criterio. In particolare, *abitazione permanente*: l'abitazione può essere posseduta a qualsiasi titolo purché il soggetto l'abbia a disposizione continuamente e non

occasionalmente allo scopo di un soggiorno di breve durata; l'abitazione, quindi, deve essere stata sistemata e utilizzata per un uso permanente. *Centro degli interessi vitali*: è il luogo in cui le relazioni personali ed economiche dell'individuo sono più ristrette. Si avrà riguardo alle sue relazioni familiari e sociali, alla sua occupazione, alle sue attività politiche, culturali o di altro genere, alla sede d'affari o a quella dalla quale amministra le sue proprietà.

5) Ciò potrebbe accadere in una delle seguenti ipotesi: nel caso in cui uno Stato contraente non abbia una legislazione interna di riferimento, nel caso in cui detta legislazione interna contenga diverse definizioni, ovvero nel caso in cui l'utilizzo dell'espressioni del modello Ocse favorisca l'adozione di un'interpretazione che possa essere usata da tutti gli Stati che adottano lo stesso modello. Infatti, è previsto che questo possa essere adottato da tutti gli Stati aderenti all'Ocse e con lo stesso significato.

6) Ci si chiede se sia ammissibile una norma secondo la quale una persona fisica che trasferisce all'estero la residenza fiscale rimanga soggetta alla sovranità impositiva dello Stato *a quo* anche dopo il trasferimento. Alcuni ordinamenti giuridici prevedono siffatta obbligazione tributaria. L'ordinamento canadese, ad esempio, prevede la cosiddetta *departure tax* a carico di coloro che cessano di essere residenti fiscalmente in Canada, indipendentemente dal fatto che colui che opera il trasferimento sia o meno cittadino canadese. Il sistema tributario statunitense prevede una norma antielusiva secondo la quale i cittadini americani che nell'arco di dieci anni dal trasferimento della loro residenza al di fuori del territorio americano perdono la relativa cittadinanza, sono assoggettati alla *alternative tax*, se la perdita ha come uno dei suoi scopi principali il risparmio d'imposta. Ma una siffatta norma può giustificarsi ai sensi dell'articolo 53 della Costituzione, secondo la quale tutti i cittadini sono tenuti a contribuire alle spese pubbliche? Sarebbe opportuno in tal caso distinguere il trasferimento di residenza del cittadino italiano da quello dello straniero. Per il primo soggetto, lo Stato continua a sostenere delle spese riguardo il trasferimento (ad esempio, intervento consolare per favorirne l'inserimento all'estero), anche se il cittadino italiano al momento del trasferimento non integra nessuno dei criteri di collegamento, anagrafe, residenza o domicilio civilistico. Sarebbe giusto, quindi, contribuire anche minimamente a questo sforzo. Lo straniero, al contrario, che voglia trasferire la residenza dall'Italia all'estero, non potendo fruire dei servizi pubblici, non è giusto che sia gravato di questo "costo d'uscita".

7) La norma si rivolge esclusivamente ai cittadini italiani. Si deve ritenere che la cittadinanza deve essere attuale, cioè sussistere al momento in cui si verifica l'esistenza fiscale. Le modalità di acquisto, perdita e riacquisto della cittadinanza italiana sono regolate dalla legge 5 febbraio 1992, n. 91, e dai regolamenti di attuazione emanati con il Dpr 12 ottobre 1993, n. 572, e con la legge 22

dicembre 1994, n. 736.

di

Corrado Magro

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/analisi-e-commenti/articolo/concetto-residenza-fiscale-3>