

Il centro degli interessi vitali nella residenza delle persone fisiche tra redditi “liquidi” e nomadismo fiscale (1)

di Piergiorgio Valente* e Luigi Vinciguerra**

1. Premessa – 2. La residenza delle persone fisiche – 2.1 La rilevanza “del centro degli interessi vitali” nella determinazione della residenza delle persone fisiche – 2.2 L’individuazione di due “centri degli interessi vitali” in Paesi diversi: cenni sulla disciplina convenzionale.

Si considera fiscalmente residente in Italia un soggetto che, pur avendo trasferito la propria residenza all’estero ed ivi svolgendo la propria attività, mantenga il “centro dei propri interessi familiari e sociali” in Italia.

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 determinare un collegamento stabile e giuridicamente rilevante con il territorio dello Stato italiano.

It is considered to be tax resident in Italy an individual who – although has transferred the residence abroad where carries out his/her activity – keeps in Italy the “centre of vital interests”.

* *Chairman* del Comitato Fiscale della *Confédération Fiscale Européenne* (CFE). *Bureau Member* del *Taxation and Fiscal Policy Committee* del BIAC (*Business and Industry Advisory Committee to the OECD*). Docente al Corso Superiore della Scuola di Polizia Tributaria della Guardia di Finanza.

** Colonnello della Guardia di Finanza, titolato Corso Superiore di Polizia Tributaria, Comandante del Nucleo di Polizia Tributaria di Torino.

(1) Il presente contributo è tratto – con diverse modifiche, adattamenti e aggiornamenti – dall’Opera di Piergiorgio VALENTE e Luigi VINCIGUERRA, *Esterovestizione delle persone fisiche: centro degli interessi vitali e nomadismo fiscale*, 2016.

The fact that the individual keeps his/her own family ties or the “centre of his/her own economic and social interests” in Italy is sufficient to determine a legally relevant link with the Italian territory.

1. PREMESSA

La residenza (2) costituisce uno dei principi per l'applicazione della potestà impositiva da parte di uno Stato. Il concetto di “residenza” assume una spiccata importanza nell'ordinamento tributario, sia perché rappresenta la relazione di collegamento con il territorio dello Stato sia in quanto allo *status* di residente sono connessi, specialmente nel campo dell'imposizione sui redditi, molteplici obblighi che determinano la soggettività tributaria; perciò, tale concetto non può essere circoscritto ad una mera relazione con l'ambito territoriale, ma va inteso come riferimento a diversi criteri di collegamento che determinano l'efficacia della normativa fiscale nei confronti dei soggetti passivi.

Nell'era globale, caratterizzata da una spiccata mobilità tipica della moderna organizzazione imprenditoriale ed aziendale, la fluidità delle catene del valore transnazionale e la loro assenza di radicamento territoriale nell'ambito delle imprese multinazionali rendono il reddito percepito dalla persona fisica c.d. “liquido”. Il reddito, infatti, si sposta in modo fluido ed elastico, rapido e leggero da una giurisdizione all'altra, senza apparente capacità di compressione da parte dei singoli ordinamenti, in assenza di coordinamento rafforzato fra gli stessi. Ecco che, nel contesto internazionale, alle pretese impositive dello Stato in cui è possibile determinare la residenza ai fini fiscali del soggetto passivo (Stato di residenza), si contrappongono

(2) Cfr., *ex multis*, G. MARINO, *La residenza nel diritto tributario*, Padova, 1999, p. 2 ss.; Id., “*La residenza*”, in AA.VV., *Diritto tributario internazionale* (coordinato da V. UCKMAR), III ed., Padova, 2005, p. 345 ss.; Id., “*I principali criteri di collegamento*”, in AA.VV., *Materiali di diritto tributario internazionale*, Milano, 2002, p. 73 ss.; W.G. KUIPER, “*Il principio della residenza*”, in AA.VV., *Manuale di fiscalità internazionale*, III ed., 2008, p. 8; P. VALENTE, *Elusione Fiscale Internazionale*, 2014.

le rivendicazioni precettive dello Stato in cui è situata la fonte effettiva del reddito (Stato della fonte) (3).

In dottrina, si ritiene che le origini di questo contrasto siano rinvenibili nella disputa tra tassazione territoriale e tassazione mondiale del reddito (4): un sistema di tassazione di tipo territoriale sottopone ad imposizione i redditi da chiunque prodotti nel territorio di riferimento, sulla base, quindi, di criteri di collegamento di natura reale; in un sistema di tipo mondiale è invece considerato tassabile il reddito ovunque prodotto, proprio in ragione

(3) Questo contrasto tra *resident jurisdiction* e *source jurisdiction* ai fini dell'imposizione fiscale deriva dalla più generale contrapposizione tra personalità e territorialità della legge; in proposito, cfr. E.R. SELIGMAN, *Double taxation and international fiscal cooperation*, New York, McMillan & Co., 1928, p. 28 ss.; K. VOGEL, *World-wide or source taxation of income*, in *Rassegna tributaria*, 1988, I, p. 259 ss.. Cfr., inoltre, L. HINNEKENS, *When business grows global, taxes cannot remain local. Quo vadis fiscal principle of territoriality?*, in *A Tax Globalist, The search for the borders of international taxation – Essay in honour of Maarten J. Ellis*, IBFD, 2005, p. 282 ss.; E.C.C.M. KEMMEREN, *Source of income in globalizing economies: overview of the issues and a plea for an origin-based approach*, in *Bulletin for international taxation*, 2006, p. 430 ss.; H.D. ROSENBLOOM, *US source rules: building blocks of cross-border taxation*, in *Bulletin for international taxation*, 2006, p. 386 ss.; M. MOSSNER, *Source versus residence – an EU perspective*, in *Bulletin for international taxation*, 2006, p. 501 ss.; J. OWENS, *International taxation: meeting the challenges – the role of the OECD*, in *European Taxation*, 2006, p. 555 ss.; N. TADMORE, *Source taxation of cross-border intellectual supplies – concepts, history and evolution into the digital age*, in *Bulletin for international taxation*, 2007, p. 2 ss.; D. PINTO, *Exclusive source or residence-based taxation. Is a new and simpler world tax order possible*, in *Bulletin for international taxation*, 2007, p. 277 ss.; F. BRUGGER – T. ECKER – B. KOLOZS – F. KOPPENSTEINER – C. PAUN – B. STÜRZLINGER, *Vienna University Conference 2007: Source versus Residence – The Allocation of Taxing Rights in Tax Treaty Law*, in *Intertax*, 2008, p. 233 ss.

(4) Cfr. K. VOGEL, *World-Wide or source taxation of income, op.cit.*; lo stesso autore è poi ritornato sull'argomento in *World-Wide vs. source taxation of income – a review and re-valuation of arguments*, in *Influence of tax differential on international competitiveness*, Deventer, Boston, 1990. Storicamente, l'autore fa risalire la disputa sulla tassazione mondiale/territoriale agli studiosi tedeschi A. WAGNER – G. VON SCHANZ; in particolare, il primo (*Finanzwissenschaft, Zweiter Teil: Gebuhren und allgemeine Steuerlehre*, Lipsia, 1880, p. 296 ss.) patrocinava una modalità di tassazione su scala globale, estesa a tutte le diverse tipologie di reddito. All'epoca, il problema della doppia imposizione internazionale non era ritenuto rilevante, dato il periodo storico caratterizzato da un particolare isolazionismo che non incentivava gli investimenti esteri. Il secondo studioso ("Zur Frage der Steuerpflicht", in *Finanzarchiv*, Bd. 9, 1892, p. 356 ss.)

del fatto che sono considerati prevalenti criteri di collegamento di natura personale (5). La dialettica tra “personalità” e “territorialità” si è espressa nel quesito se il tributo dovesse essere prelevato dallo Stato nel quale il reddito ha la propria origine o fonte, ovvero dallo Stato in cui il percettore del reddito aveva la propria residenza (6).

Da un punto di vista storico, il passaggio da un sistema territoriale ad un sistema globale trae origine dalla risoluzione della questione attinente alla spettanza della potestà impositiva primaria: allo Stato nel quale si registra

propugnava, invece, il sistema di tassazione territoriale e valorizzava, come elemento di collegamento, quello dell'appartenenza economica; avuto riguardo alle attività svolte su scala globale, VON SCHANZ suggeriva un'equa ripartizione del relativo reddito tra lo Stato della fonte e quello di residenza del soggetto. Allo Stato della fonte, ritenuto il più importante in quanto luogo in cui viene esercitata l'attività e, ragionevolmente, si beneficia dei servizi dello Stato, sarebbe spettata la tassazione di tre quarti del reddito, mentre a quello di residenza sarebbe toccato il restante quarto. Nel commentare questo criterio di ripartizione E.R. SELIGMAN (*Essais sur l'impôt*, Parigi, 1914, p. 180) sosteneva che una puntuale suddivisione, determinata a priori, risulta necessariamente arbitraria, ma è comunque preferibile a un'assenza di qualsivoglia criterio dirimente. Sul tema cfr. anche P. PISTONE, “L'ordinamento tributario italiano”, in (a cura di P. PISTONE), vol. III, *Diritto tributario internazionale*, Padova, 1986, p. 46 ss.

(5) L'applicazione dei criteri di determinazione della potestà impositiva sul reddito delle persone fisiche assume rilevanza in un contesto caratterizzato dal c.d. “nomadismo fiscale”, vale a dire da un regime di vita corrispondente alla mancanza di un insediamento stabile e, quindi, allo spostamento perpetuo o periodico della persona fisica, esclusivamente o prevalentemente associato alla minimizzazione dell'onere fiscale individuale. P. VALENTE – L. VINCIGUERRA, *Esterovestizione delle persone fisiche: centro degli interessi vitali e nomadismo fiscale*, 2016.

(6) La tassazione territoriale, sostenuta in Italia da A. GARELLI – G. FASOLIS – M. UDINA, ma soprattutto difesa dalla dottrina latino-americana – tra tutti Giuliani FONROUGE C., *Derecho Financiero*, 1976, vol. I, p. 333 ss., nonché R. VALDES COSTA, “*La experiencia latinoamericana en la imposicion internacional*”, in *Estudios de derecho tributario latinoamericano*, Montevideo, 1982, p. 283 ss. – garantisce, da un punto di vista giuridico, la massima equità fiscale tra i contribuenti di uno Stato che producono redditi in un altro Stato e quelli di questo altro Stato che conseguono i loro redditi nelle stesse condizioni. Dal punto di vista economico, la tassazione su base territoriale consente agli Stati che l'adottano di attrarre gli investimenti stranieri. Per contro, nella tassazione mondiale, perorata soprattutto dalla dottrina nordamericana – per tutti P. MUSGRAVE, “*Inter-Nation Equity*”, in *Modern Fiscal Issues. Essay in Honor of Carl S. Shoup*, Toronto, 1972, p. 63 ss. – l'equità è soddisfatta quando le imposte si basano sulla capacità contributiva, che si sostanzia con il reddito ovunque prodotto da un soggetto, garantendo, nel contempo, la neutralità negli investimenti.

il beneficio per il contribuente, oppure allo Stato nel quale sono riconducibili gli elementi soggettivistici e personali indicatori della globale capacità contributiva del soggetto (7). La più autorevole dottrina internazionalistica ha verificato la prevalenza dell'uno e dell'altro criterio, con riguardo a diversi tipi di tributi (8). Con riguardo alle imposte dirette, l'elemento personale, cioè la globale capacità impositiva, ha assunto rilievo e ha portato all'enucleazione del c.d. principio di *economic allegiance* (9), ovverosia della "appartenenza economica".

Tale sintagma, definito come il "luogo nel quale si trovano gli interessi effettivi dell'individuo nelle diverse fasi di produzione della ricchezza" (10), ha sancito il superamento della teoria pura della territorialità, in quanto idoneo a valorizzare, anche se non in via esclusiva, gli elementi personali (11).

L'appartenenza economica ha costituito, quindi, l'elemento determinante per l'assoggettabilità al potere tributario di uno Stato (12) e per l'attribuzione della sovranità tributaria nell'ambito delle imposte dirette sul reddito transnazionale. L'idea di appartenenza economica è stata poi associata, nell'ordinamento giuridico italiano, al concetto di residenza (13).

(7) Cfr. B. KINGSTON, *The coherence of international taxation*, in *Columbia Law Review*, 1981, p. 1158 ss.

(8) Cfr. E.R. SELIGMAN, *Essais sur l'impôt*, *op.cit.*, p. 100 ss.

(9) Cfr. anche C. GARBARINO, *Economic allegiance e dimora nel territorio dello Stato per più di sei mesi nell'anno*, in *Diritto e pratica tributaria*, 1991, II, p. 537 ss.

(10) Cfr. E.R. SELIGMAN, *Essais sur l'impôt*, *op.cit.*, 178, il quale sostiene che tale criterio si genera dalla combinazione di altri principi quali la residenza temporanea, il domicilio o la residenza permanente nonché il luogo di ubicazione dei beni, ed è contrapposto al criterio dell'appartenenza politica ritenuto, già allora, non appropriato per l'imposizione sui redditi.

(11) Il Rapporto sulla doppia tassazione, predisposto nel 1925 per la Società delle Nazioni dal Gruppo di Esperti composto dai professori Bruins, Einaudi, Seligman e Stamp, contribuì in maniera assai rilevante ad una più precisa e completa definizione del concetto di *economic allegiance*; in particolare, si affermò che "la soluzione ideale è che il reddito globale dell'individuo sia sottoposto a tassazione, ma soltanto una volta, e che la base imponibile sia ripartita nelle varie giurisdizioni fiscali in conformità agli interessi da esso esercitati in ciascuna". In argomento, vedi anche J. PERSKY, "Conflicts between source and residence-based taxation", in *Tax Notes*, 13/1981, p. 344.

(12) Così V. UCKMAR, *La tassazione degli stranieri in Italia*, Padova, 1955, p. 21.

(13) Cfr. L. EINAUDI, *Principi di scienza delle finanze*, in *La Riforma Sociale*, 1932, Torino, p. 151 ss., il quale, nel descrivere la dialettica concernente il luogo di tassazione del reddito,

2. LA RESIDENZA DELLE PERSONE FISICHE

La norma sulla residenza fiscale delle persone fisiche è individuabile nell'art. 2 del TUIR, che fa riferimento, in particolare, a due fattispecie:

- i presupposti per il riconoscimento della residenza fiscale in Italia (art. 2, comma 2 del TUIR) (14);
- la presunzione della residenza in Italia per i soggetti che hanno trasferito la residenza nei c.d. “paradisi fiscali” (art. 2, comma 2-*bis*, del TUIR) (15).

con lo scopo di individuare lo Stato al quale spettasse la sovranità tributaria, sosteneva che il criterio da seguire fosse quello della residenza: “(...) Il problema di stabilire il luogo di tassazione (...) assume soprattutto importanza per ciò che riguarda i rapporti tra Stato e Stato. Qui furono le maggiori controversie per stabilire quale Stato abbia diritto di stabilire l'imposta e fino a quale punto (...) anche se è vero che il criterio dominante è quello della residenza, ossia del luogo in cui il contribuente ha la sede principale dei suoi affari ed interessi, del luogo che potremmo chiamare dell'appartenenza economica”.

(14) Secondo la Corte Cass., sez. trib., sent. 21 gennaio 2015, n. 961, “ai fini delle imposte dirette, l'art. 2, comma 2, TUIR fissa i criteri di collegamento in virtù dei quali si realizza la soggezione delle persone fisiche all'imposta sui redditi. Essi sono costituiti dall'iscrizione nell'anagrafe della popolazione residente, dal domicilio o dalla residenza ai sensi del codice civile, ed è pertanto con riferimento a tali criteri di collegamento che deve valutarsi l'onere probatorio imposto dal comma 2-*bis* ai cittadini italiani “emigrati in Stati o territori aventi un regime fiscale privilegiato” (...). Il concetto di domicilio recepto dal giudice di merito, quale luogo in cui la persona intrattiene sia i rapporti personali che economici, è corretto, anche nel riferimento ai rapporti personali, essendo pacifico, secondo la giurisprudenza di legittimità, che il domicilio, ai sensi dell'art. 43 c.c., sia il luogo dove il soggetto ha la sede dei suoi affari ed interessi (...), e dovendo il concetto di interessi, in contrapposizione a quello di affari, intendersi nel senso di ricomprendervi anche gli interessi personali (...).”

(15) “Il comma 2-*bis* dell'art. 2 TUIR è stato introdotto, a decorrere dal 1° gennaio 1999 e nel testo applicabile *ratione temporis*, stabilisce che “si considerano altresì residenti, salvo prova contraria, i cittadini italiani cancellati dalle anagrafi della popolazione residente ed emigrati in Stati o territori aventi un regime fiscale privilegiato, individuati con decreto del Ministro delle Finanze da pubblicare nella Gazzetta Ufficiale”. A ciò il Ministero competente ha provveduto con il D.M. 4 maggio 1999, pubblicato in G.U. n. 107 del 10 maggio 1999. Dunque, non rileva l'epoca di cancellazione dalle anagrafi della popolazione residente e di emigrazione all'estero, nella specie il 1994, poiché ciò che conta è la ricorrenza, anno per anno, del requisito per essere considerato residente all'estero ovvero residente o domiciliato in Italia secondo i parametri vigenti in ciascun anno, senza che vengano in riguardo l'epoca d'iniziale cancellazione anagrafica” (cfr. Corte Cass., sez. trib., sentenza 21 gennaio 2015, n. 961).

In base al menzionato art. 2, comma 2 del TUIR “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” (16).

Alla luce del disposto normativo appena citato è possibile affermare che le persone fisiche sono residenti in Italia se, per la maggior parte del periodo di imposta:

- risultano iscritte nelle anagrafi della popolazione residente nello Stato, anche se hanno soggiornato per gran parte del periodo d’imposta all’estero;
- non sono iscritte nelle anagrafi, ma hanno il domicilio nello Stato, cioè, hanno stabilito la sede principale dei loro affari ed interessi, anche morali e sociali, nello Stato (cfr. art. 43 c.c.);
- non sono iscritte nelle anagrafi, ma hanno la residenza nello Stato. Hanno, dunque, in Italia la loro dimora abituale, cioè il luogo nel quale normalmente si trovano (art. 43 c.c.) (17).

I predetti requisiti sono tra loro alternativi e non concorrenti; sarà, dunque, sufficiente il verificarsi di uno solo di essi affinché un soggetto sia considerato fiscalmente residente in Italia.

Dottrina e giurisprudenza concordano nel ritenere che la cancellazione dall’anagrafe della popolazione residente e l’iscrizione nell’Anagrafe degli

(16) Secondo la Corte di Cassazione nella sentenza del 4 aprile 2012, n. 5382, l’art. 2, comma 2, del TUIR richiede, per la configurabilità della residenza fiscale nello Stato, tre presupposti, indicati in via alternativa; il primo, formale, rappresentato dall’iscrizione nelle anagrafi delle popolazioni residenti, e gli altri due, di fatto, costituiti dalla residenza o dal domicilio nello Stato ai sensi del codice civile, con la conseguenza che l’iscrizione del cittadino nell’anagrafe dei residenti all’estero non è elemento determinante per escludere la residenza fiscale in Italia, allorché il soggetto abbia nel territorio dello Stato il proprio domicilio, inteso come sede principale degli affari ed interessi economici, nonché delle proprie relazioni personali, non risultando determinante a tal fine il carattere soggettivo ed elettivo della “scelta” dell’interessato, rilevante solo quanto alla libertà dell’effettuazione della stessa ma non ai fini della verifica del risultato di quella scelta, dovendosi contemperare la volontà individuale con le esigenze di tutela dell’affidamento dei terzi. Il centro principale 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.

(17) Cfr. P. VALENTE, *Esterovestizione e residenza*, 2013, p. 445 ss.

Italiani Residenti all'Estero (AIRE) (18) non costituisce elemento determinante per escludere il domicilio o la residenza nello Stato, in quanto questi ultimi possono essere desunti con ogni mezzo di prova anche in contrasto con le risultanze dei registri anagrafici (C.M. 2 dicembre 1997, n. 304/E, Corte Cass., 17 luglio 1967, n. 1812; 20 settembre 1979, n. 4829; 24 marzo 1983, n. 2070; 5 febbraio 1985, n. 791) (19).

Ne consegue che l'aver stabilito il domicilio civilistico in Italia ovvero l'aver fissato la propria residenza nel territorio dello Stato sono, alternativamente, condizioni sufficienti per l'integrazione della fattispecie di residenza fiscale, indipendentemente dall'iscrizione nell'anagrafe della popolazione residente (20).

Sulla base di quanto detto si considera fiscalmente residente in Italia un soggetto che, pur avendo trasferito la propria residenza all'estero ed ivi svolgendo la propria attività, mantenga il "centro dei propri interessi familiari e sociali" in Italia (ad esempio, se la famiglia del soggetto ha la dimora in Italia – C.M. 26 gennaio 2001, n. 9/E).

(18) L'AIRE è stata istituita con Legge 27 ottobre 1988, n. 470.

(19) L'orientamento è stato di recente confermato dalla Corte di Cassazione nella sentenza 13 maggio 2015, n. 9723 nella quale affronta, ancora una volta, il tema dei requisiti necessari per affermare la sussistenza della residenza all'estero di un cittadino italiano. Viene ribadito che i requisiti sostanziali sono più rilevanti di quelli formali, mentre il centro concreto degli interessi economico-sociali prevale sulla formale iscrizione all'AIRE. La Suprema Corte chiarisce che il trasferimento della residenza anagrafica del cittadino italiano e la sua iscrizione all'AIRE non escludono l'assoggettabilità ad imposizione in Italia. Questo può accadere se si dimostra che il contribuente possiede il domicilio in senso civilistico in Italia.

Nella sentenza viene, inoltre, sottolineato che se il cittadino conserva il proprio domicilio nel territorio italiano, l'iscrizione all'AIRE non può essere elemento determinante per escludere la residenza fiscale in Italia. Nel caso di specie, la sussistenza del domicilio del contribuente è stata individuata nel fatto che la sua famiglia abitava e risiedeva in Italia e nel fatto che il soggetto non possedeva alcuna civile abitazione nel nuovo Stato, mentre in Italia aveva diverse proprietà.

Secondo la Corte di Cassazione, elementi utili per individuare il domicilio sono "l'acquisto di beni immobili, la gestione di affari in contesti societari, la disponibilità di almeno un'abitazione nella quale trascorrere diversi periodi dell'anno", o l'intestazione di un conto corrente in Italia.

(20) Secondo quanto previsto dall'art. 2 del TUIR, il mero fatto che un contribuente sia iscritto nelle anagrafi della popolazione residente rappresenta una presunzione assoluta di residenza fiscale italiana che, quindi, non è suscettibile di prova contraria.

La fissazione della residenza richiede una volontà espressa di radicamento sul territorio di un determinato Stato. Ciò può avvenire:

- (i) in quanto in un dato Paese s'individuano i principali interessi personali ed economico-patrimoniali dell'individuo (c.d. "centro degli interessi vitali");
- (ii) o per effetto dell'acquisto di una proprietà immobiliare (21).

Ai fini della determinazione del luogo di domicilio occorre che esista la volontà della persona di stabilire in un luogo il centro delle proprie relazioni familiari, sociali ed economiche (Corte Cass., sent. 22 maggio 1963, n. 1342).

Il riferimento agli interessi familiari assume, invece, poca rilevanza secondo un più recente orientamento giurisprudenziale, per il quale "le relazioni affettive e familiari (...) non hanno una rilevanza prioritaria ai fini probatori della residenza fiscale, venendo in rilievo solo unitamente ad altri probanti criteri (...) che univocamente attestino il luogo col quale il soggetto ha il più stretto collegamento" (22).

Contrariamente, una persona che si iscrive all'anagrafe degli italiani residenti all'estero (AIRE), cancellandosi dall'Anagrafe della popolazione residente, non perde automaticamente la residenza fiscale italiana ben potendo la stessa derivare dall'applicazione delle altre regole stabilite dall'art. 2 del TUIR. Infatti, la cancellazione dall'Anagrafe della popolazione residente e l'iscrizione all'AIRE non costituisce elemento determinante per escludere il domicilio o la residenza nello Stato, ben potendo questi ultimi essere desunti con ogni mezzo di prova anche in contrasto con le risultanze dei registri anagrafici.

A ben vedere l'art. 43 c.c. ha chiarito che "la locuzione affari ed interessi di cui al citato art. 43, comma 1, deve intendersi in senso ampio, comprensivo non solo di rapporti di natura patrimoniale ed economica ma anche morali, sociali e familiari sicché la determinazione di domicilio va desunta 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 delle persone".

Pertanto, ai fini della determinazione della residenza fiscale devono ritenersi decisivi gli interessi di carattere personale. Cfr. CTR del Lazio, sent. 22 gennaio 2013, n. 23.

(21) L'investimento in proprietà immobiliari per importi non inferiori ad un certo ammontare offre la possibilità, secondo alcuni ordinamenti (es., Spagna, Thailandia), di acquisire immediatamente la residenza ai fini fiscali. Cfr. P. VALENTE – L. VINCIGUERRA, *Esterovestizione delle persone fisiche: centro degli interessi vitali e nomadismo fiscale*, 2016.

(22) Secondo la Corte di Cassazione nella sentenza 31 marzo 2015, n. 6501 per l'individuazione della residenza fiscale si deve dare rilievo agli interessi economici dell'individuo e non a quelli familiari.

L’Agenzia delle Entrate ha precisato, con la Risoluzione 7 agosto 2008, n. 351 che deve essere considerato fiscalmente residente nel territorio dello Stato il soggetto che, pur avendo trasferito la propria residenza all’estero per motivi di lavoro, mantiene in Italia i propri legami familiari o il “centro dei propri interessi patrimoniali e sociali” (23).

Per dirimere i dubbi in merito all’attribuzione della residenza fiscale e chiarire il significato di domicilio fiscale, è possibile far riferimento alla convenzione per evitare le doppie imposizioni, in concreto applicabile.

Il contenzioso nasceva dalla notifica, ad opera dell’Agenzia delle Entrate, di un avviso di accertamento a carico di un “soggetto elvetico” (già cittadino italiano iscritto all’AIRE dal 1978), per “omessa dichiarazione dei redditi da lavoro autonomo”: nel caso di specie, compensi a titolo di amministratore unico di una S.r.l. Il contribuente, impugnando il provvedimento in questione, eccepeva la circostanza (del tutto incontestabile) che fosse (dal 1976) cittadino elvetico (munito di passaporto svizzero), il quale svolgeva in detto Paese la propria attività di lavoro dipendente con contratto a tempo indeterminato. Il ricorrente specificava ulteriormente che in Italia avesse esclusivamente un immobile “locato ad uso archivio”; pertanto, non poteva trovare applicazione l’art. 2, comma 2-*bis*, D.P.R. n. 917 del 1986.

I giudici di primo grado decidevano per l’annullamento dell’avviso di accertamento e, infine, la Commissione Tributaria Regionale della Liguria confermava tale orientamento giurisprudenziale: avverso la sentenza ricorreva per Cassazione l’Amministrazione finanziaria italiana.

Secondo la Suprema Corte, i parametri per la determinazione della residenza fiscale delle persone fisiche sono governati dall’art. 2 del D.P.R. n. 917 del 1986, il quale stabilisce, ai fini delle imposte sui redditi, il seguente principio: un soggetto è da considerare fiscalmente residente in un determinato Paese laddove, per la maggior parte del periodo d’imposta, si trova nelle seguenti condizioni, tra loro alternative:

- è iscritto nell’anagrafe della popolazione residente;
- ha la residenza o il domicilio nel territorio di tale Stato, ai sensi del codice civile.

Secondo la Suprema Corte, il contribuente aveva comprovato di svolgere la propria attività, nonché di avere il centro degli interessi economici “collocati” – in via prevalente ed abituale – in Svizzera. A ciò si aggiunga che “le relazioni affettive e familiari” – “la cui centrale importanza è invocata dalla ricorrente Agenzia al fine della residenza fiscale” – costituisce, ad ogni modo, un elemento probatorio del tutto irrilevante e superfluo: l’unico dato oggettivo da affrontare è quello afferente il collegamento “funzionale” tra il luogo di residenza (estero) e l’interessato.

(23) Per approfondimenti sul trasferimento della residenza fiscale all’estero cfr. P. VALENTE – R. RIZZARDI, *Delocalizzazione, migrazione societaria e trasferimento sede*, 2014, p. 67 ss. e P. VALENTE, *Elusione Fiscale Internazionale*, 2014.

Le nozioni di domicilio e residenza di cui all'art. 2, comma 2 del TUIR sono desumibili dal codice civile che, all'art. 43, definisce il domicilio di una persona come il "luogo in cui essa ha stabilito la sede dei suoi affari ed interessi", mentre la residenza come il "luogo in cui la persona ha la dimora abituale" (24).

La Circolare 2 dicembre 1997, n. 304, confermando l'orientamento della giurisprudenza prevalente, ha precisato che la "dimora abituale" è caratterizzata da due elementi, uno oggettivo e l'altro soggettivo:

- la permanenza in un dato luogo (elemento oggettivo);
- la volontà di stabilirsi in quel luogo (elemento soggettivo).

La suddetta Circolare chiarisce, inoltre, che il "domicilio" richiama una situazione giuridica caratterizzata dalla volontà di stabilire e conservare in un determinato luogo la "sede principale dei propri affari ed interessi" che, come tale, è indipendente dall'effettiva presenza fisica del soggetto. Da ciò si evince che la locuzione "affari ed interessi" di cui all'art. 43, comma 1, del c.c., deve intendersi in senso ampio, includendo non solo i rapporti di natura patrimoniale ed economica ma anche quelli morali, sociali e familiari (25).

Dalle considerazioni sin qui svolte si desume che 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 determinare un collegamento stabile e giuridicamente rilevante con il territorio dello

(24) In tema di imposte sui redditi, affinché sussista la residenza fiscale nello Stato, l'art. 2, secondo comma, del TUIR, che richiama espressamente l'art. 43 c.c., individua tre presupposti, indicati in via del tutto alternativa; il primo, formale, rappresentato dall'iscrizione nell'anagrafe della popolazione residente, e gli altri due, di fatto, costituiti dalla residenza o dal domicilio nello Stato ai sensi del codice civile, con la conseguenza che l'iscrizione del cittadino nell'Anagrafe dei residenti all'estero non è un elemento determinante per escludere la residenza fiscale in Italia, allorché il medesimo abbia, nel territorio dello Stato il proprio domicilio, inteso come sede principale degli affari e interessi economici, nonché delle proprie relazioni personali.

Cfr. CTP di Latina, sent. 26 ottobre 2012, n. 371.

(25) Coerentemente con tale approccio interpretativo, già la Risoluzione del Ministero delle Finanze 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.

Stato italiano (26). Secondo la citata Circolare n. 304 del 1997, si può affermare che, ai fini della determinazione della residenza fiscale in Italia, indipendentemente dalla presenza fisica e dal fatto che l'attività lavorativa sia esplicata prevalentemente all'estero, sono indici significativi:

- la disponibilità di una abitazione permanente;
- la presenza della famiglia;
- l'accreditamento di propri proventi ovunque conseguiti;
- il possesso di beni anche mobiliari;
- la partecipazione a riunioni d'affari;
- la titolarità di cariche sociali;
- il sostenimento di spese alberghiere;
- l'iscrizione a circoli o *clubs*;
- l'organizzazione della propria attività e dei propri impegni anche internazionali, direttamente o attraverso soggetti operanti nel territorio italiano.

È opportuno, dunque, valutare l'insieme dei molteplici rapporti che il soggetto intrattiene in Italia per stabilire 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.

Qualora, sulla base dei criteri esposti, il soggetto risulti essere residente in Italia, tutti i suoi redditi, ovunque prodotti, saranno ivi assoggettati a tassazione ai sensi dell'art. 3 del TUIR.

2.1 *La rilevanza del “centro degli interessi vitali” nella determinazione della residenza delle persone fisiche*

Come anticipato, la cancellazione dall'anagrafe della popolazione residente e l'iscrizione all'AIRE non costituisce elemento determinante per

(26) Cfr. VALENTE P., *Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni*, 2012, p. 181 ss.; P. VALENTE, *Il centro degli interessi vitali. Note sulla disciplina della residenza fiscale delle persone fisiche*, in *il fisco*, n. 41 del 2009; P. VALENTE, *The Center of Vital Interests: A Review of Italy's Rules on Tax Residence*, in *Tax Notes International*, Vol. 63, No. 1/2011.

escludere il domicilio o la residenza nel territorio dello Stato italiano. Il fatto di aver stabilito il “domicilio” civilistico in Italia, ovvero l’aver fissato la propria “residenza” nel territorio dello Stato sono, ciascuna autonomamente, condizioni sufficienti per l’integrazione della fattispecie di residenza fiscale, a prescindere dall’iscrizione nell’anagrafe della popolazione residente (27).

In tal caso, pertanto, occorre rifarsi alle nozioni civilistiche di residenza e di domicilio, per il richiamo espresso del citato art. 2, comma 2, del TUIR, e all’interpretazione che di esse ha fornito la Corte di Cassazione nella sentenza 5 febbraio 1985, n. 791.

Secondo i giudici di legittimità, 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.

Affinché sussista il requisito dell’abitualità della dimora non è necessaria la continuità o la definitività (Corte Cass., 29 aprile 1975, n. 2561; Corte Cass., ss.uu., 28 ottobre 1985, n. 5292). Di conseguenza, l’abitualità della dimora permane qualora il soggetto lavori o svolga altre attività al di fuori del Comune di residenza, e quindi al di fuori del territorio dello Stato, purché

(27) Secondo la Corte di Cassazione, nella sentenza 15 marzo 2013, n. 6598, in materia tributaria, ai fini dell’individuazione dei soggetti passivi dell’imposizione, l’iscrizione del cittadino nell’anagrafe dei residenti all’estero non costituisce un elemento determinante per escluderne la residenza fiscale in Italia quando lo stesso abbia, nel territorio dello Stato, il proprio domicilio, ovvero la sede principale degli affari e degli interessi economici, oltre che le proprie relazioni personali. In linea con l’anzidetta interpretazione è anche la Corte di Giustizia, secondo la quale, per la determinazione del luogo della residenza normale devono prendersi in considerazione i legami professionali e personali dell’interessato in un determinato luogo e la loro durata.

Nel caso in cui detti legami si sviluppino in diversi Paesi, in applicazione dell’art. 7, n. 1, comma 2 della Direttiva n. 83/182/CE, deve riconoscersi preminenza ai legami personali su quelli professionali, rientrando tra i primi la presenza della persona fisica sul territorio, quella dei suoi familiari, la disponibilità di un’abitazione, il luogo di esercizio delle attività professionali e quello in cui vi siano i suoi interessi patrimoniali.

conservi in esso l'abitazione, vi ritorni quando possibile e mostri l'intenzione di mantenervi il centro delle proprie relazioni familiari e sociali (Corte Cass., 14 marzo 1986, n. 1738). In sostanza, 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 svago (Corte Cass., 12 febbraio 1973, n. 435) (28).

Con riferimento al domicilio di una persona fisica, va osservato che l'art. 43 del codice civile lo definisce come il luogo in cui essa ha stabilito "la sede principale dei suoi affari ed interessi". Alla luce di tale norma, la giurisprudenza prevalente sostiene che il domicilio individua un rapporto giuridico con il centro dei propri affari e non tiene conto della presenza effettiva della persona in un luogo (Corte Cass., 29 dicembre 1960, n. 3322). Esso consiste principalmente in una situazione giuridica che, prescindendo dalla presenza fisica del soggetto, è caratterizzata dall'elemento soggettivo, cioè dalla volontà di stabilire e conservare in quel luogo la sede principale dei propri affari ed interessi (Corte Cass., 21 marzo 1968, n. 884). La determinazione del domicilio va desunta 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 (Corte Cass., 5 maggio 1980, n. 2936).

La circostanza che il soggetto abbia mantenuto in Italia i propri legami familiari o il "centro dei propri interessi patrimoniali e sociali" deve ritenersi sufficiente a dimostrare un collegamento effettivo e stabile con il territorio italiano tale da far ritenere soddisfatto anche il requisito temporale previsto dalla norma (29).

L'Amministrazione finanziaria dovrà intraprendere un'attività di ricerca capillare di elementi di prova, anche indiretti, necessari per contrastare le risultanze anagrafiche e individuare l'effettivo "centro degli interessi vitali"

(28) Cfr. P. VALENTE, *Esterovestizione e residenza*, 2013, p. 445 ss.

(29) La norma prevede che, ai fini della residenza fiscale in Italia, il collegamento con il territorio dello Stato permanga per la maggior parte del periodo d'imposta.

di una persona fisica. Tale attività viene espletata dalle strutture investigative e di *intelligence*, istituite sia presso l’Agenzia delle Entrate sia presso la Guardia di Finanza, che possono altresì operare autonomamente. Le posizioni soggettive da sottoporre a controllo sono individuate da ciascuna struttura locale operativa sulla base delle realtà territoriali e delle informazioni disponibili, nonché da specifiche segnalazioni nominative.

In tema di contrasto alla fittizia emigrazione all’estero delle persone fisiche, merita evidenziare:

- l’istituzione – presso la Direzione Centrale Accertamento dell’Agenzia delle Entrate – dell’Ufficio Centrale per il contrasto agli illeciti fiscali internazionali (UCIFI) che si occupa, tra l’altro, del fittizio trasferimento all’estero della residenza fiscale delle persone fisiche;
- l’implementazione di un applicativo informatico denominato “sonore”, che permette all’Amministrazione finanziaria di individuare i potenziali soggetti (persone fisiche) che presentano un alto e concreto rischio per quanto riguarda il fenomeno del fittizio trasferimento all’estero della residenza fiscale;
- il coinvolgimento dei Comuni nell’attività di lotta all’evasione fiscale, e, nello specifico, il compito demandato a tali enti locali di riscontrare e confermare agli uffici dell’Agenzia delle Entrate, entro i sei mesi successivi alla richiesta di iscrizione all’AIRE, che il cittadino ha effettivamente cessato la residenza nel territorio nazionale. Per il triennio successivo a tale iscrizione, i Comuni vigilano sull’effettività della cessazione di residenza all’interno del territorio italiano.

Con riferimento al contributo dei Comuni, allo scopo di stimolare e rendere più incisiva la funzione di “sentinella” di tali enti locali (attraverso un’azione più capillare, efficiente e vicina al contesto territoriale) nella collaborazione all’attività di contrasto all’evasione fiscale, sono previsti incentivi economici calcolati in termini percentuali sul valore delle riscossioni a titolo definitivo delle maggiori imposte che detti enti locali hanno consentito di accertare a seguito delle loro segnalazioni qualificate.

Da un punto di vista strettamente operativo, l’Amministrazione finanziaria può:

- reperire notizie certe sulla posizione storico-anagrafica risultante presso il Comune dell'ultimo domicilio fiscale in Italia; presso ciascun Comune e presso il Ministero dell'Interno sono tenuti schedari che raccolgono le schede individuali e le schede di famiglie cancellate dall'Anagrafe delle popolazioni residenti in dipendenza del trasferimento permanente all'estero delle persone cui si riferiscono;
- acquisire tutte le informazioni presenti nell'ambito delle banche dati in uso all'Amministrazione finanziaria, delle c.d. "fonti aperte" e della rassegna stampa;
- acquisire copia degli atti concernenti donazioni, compravendite, costituzione di società di persona e/o di capitale anche a stretta base azionaria, conferimenti in società;
- valutare attentamente i rapporti intercorrenti con i soggetti cointeressati nei suddetti atti;
- acquisire informazioni sulle movimentazioni di somme di denaro da e per l'estero, su luogo e data di emissione di assegni bancari, sugli investimenti in titoli azionari e obbligazionari italiani.

In sintesi, l'Amministrazione finanziaria pone in essere un'attività investigativa finalizzata a reperire tutti gli elementi concreti di prova in ordine:

- ai legami familiari e comunque affettivi e all'attaccamento all'Italia;
- agli interessi economici in Italia;
- all'interesse a tenere o far rientrare in Italia i proventi conseguiti con le prestazioni effettuate all'estero;
- all'intenzione di abitare in Italia anche in futuro, desumibile da fatti e atti concludenti, ovvero da pubbliche dichiarazioni.

Tali elementi possono essere ricavati, oltre che dall'analisi puntuale di tutta la documentazione acquisita, anche da un'attenta ricognizione sulla stampa locale e nazionale, nonché su pubblicazioni biografiche o servizi prodotti dalle reti televisive locali e nazionali (30).

(30) A titolo esemplificativo, si riporta un elenco, non esaustivo, di elementi informativi che possono essere utili ai fini della determinazione del "centro degli interessi vitali" di una persona fisica:

Una volta individuato il “centro degli interessi vitali” come dianzi descritto, lo stesso sarà determinante ai fini dell’individuazione del luogo di residenza fiscale del soggetto. Si evince, quindi, che l’individuazione del “centro degli interessi vitali” è un presupposto fondamentale ai fini dell’attribuzione della residenza fiscale. Tale considerazione assume ancor più rilevanza laddove si tenga a mente che il carico tributario cui le persone fisiche devono soggiacere dipende proprio dal luogo ove hanno stabilito il loro “centro degli interessi vitali”.

Ne consegue che l’Amministrazione finanziaria, prima di attribuire la residenza fiscale ad un soggetto che ha dichiarato la propria residenza all’estero, deve attuare una serie di attività investigative preliminari, talvolta anche molto complesse e dispendiose, con l’obiettivo di accertare l’eventuale simulazione del soggetto che:

- nonostante le risultanze anagrafiche attestanti il trasferimento della residenza all’estero, mantenga il “centro dei propri interessi vitali” in Italia;
- ovvero, preordinando una “pluralità di centri”, renda difficoltosa l’individuazione della sede principale degli affari e degli interessi;
- attraverso l’imputazione formale dei proventi, direttamente conseguiti, a soggetti terzi (società), abbia realizzato un’interposizione fittizia.

Non essendo possibile attuare una procedura investigativa *standard* da parte del Fisco, i funzionari devono condurre la loro attività di ricerca ad ampio raggio, in modo da individuare in maniera precisa tutti gli elementi idonei ad integrare la prova della residenza in Italia della persona sottoposta a controllo.

-
- la lunga permanenza in località italiane (dimostrata da viaggi aerei di rientro dall’estero);
 - la partecipazione a concerti, sfilate di moda, eventi mondani tenuti in diverse città italiane;
 - la frequente apparizione in trasmissioni televisive nazionali, oltre che vari contratti stipulati con case discografiche e compagnie assicurative italiane.

2.2 *L'individuazione di due "centri degli interessi vitali" in Paesi diversi: cenni sulla disciplina convenzionale*

Quando si verifica il concorso di pretese impositive tra due Stati, in relazione ad una specifica fattispecie di reddito transnazionale, tale reddito è soggetto a doppia imposizione giuridica internazionale (31).

Per prevenire eventuali controversie, ogni Stato può concludere con altri Stati convenzioni bilaterali contro le doppie imposizioni. Se la convenzione prevede espressamente che la potestà impositiva è attribuita in via esclusiva ad uno Stato, l'altro Stato non potrà rivendicare alcunché. Se, però, la convenzione non reca espressamente tale previsione, ma si limita ad indicare un criterio che contrasta con quello della legislazione interna, si può verificare un concorso di pretese impositive, in quanto entrambi gli Stati mantengono la potestà impositiva non esclusiva in relazione a quel reddito transnazionale (32).

In siffatte situazioni, per evitare fenomeni di doppia imposizione giuridica si applicano le norme interne e bilaterali contro le doppie imposizioni.

In linea generale, le norme convenzionali prevalgono sulle norme interne; esse però devono essere interpretate operando un rinvio alle leggi interne dello Stato contraente salvo che il contesto non richieda altrimenti; in tal caso le norme convenzionali possono essere interpretate senza fare riferimento alle legislazioni degli Stati contraenti.

Benché l'Italia abbia concluso numerose convenzioni per evitare le doppie imposizioni, permangono Stati con cui essa non ha alcun rap-

(31) Per approfondimenti sulla doppia imposizione internazionale cfr. P. VALENTE, *Elusione Fiscale Internazionale*, 2014, p. 2153 ss.; P. VALENTE, *Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni*, 2012, p. 22 ss.

(32) Come evidenziato dal Rapporto "Addressing Base Erosion and Profit Shifting", pubblicato dall'OCSE il 12 febbraio 2013, nonché nell'Action Plan BEPS del luglio 2013, il contemporaneo e legittimo esercizio della potestà impositiva di due Stati sul medesimo componente reddituale comporta problematiche di doppia imposizione, a cui le disposizioni convenzionali applicabili tendono a porre rimedio. Per approfondimenti cfr. P. VALENTE, *Elusione Fiscale Internazionale*, 2014, p. 3 ss.

porto convenzionale (33). Le situazioni configurabili sono, quindi, le seguenti:

- se non vi è una convenzione, si applicano esclusivamente le norme interne dello Stato (della fonte e della residenza);
- se vi è una convenzione, si applicano le norme convenzionali seppure interpretate, nella maggior parte dei casi, con riferimento alle leggi interne (34).

In presenza di convenzione, il problema della *dual residence* per le persone fisiche si risolve grazie all'applicazione del paragrafo 2 dell'art. 4 dell'accordo (che si basa sull'art. 4 del Modello di Convenzione dell'OCSE), il quale prevede che quando una persona fisica è considerata residente di entrambi gli Stati contraenti, la residenza fiscale è determinata facendo riferimento a fattori quali l'abitazione permanente, il centro degli interessi vitali, il soggiorno abituale, la nazionalità (35).

(33) Per approfondimenti sul *network* convenzionale italiano cfr. P. VALENTE, *Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni*, 2012, p. 43 ss.

(34) Cfr. P. VALENTE, *Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni*, 2012, p. 189 ss.; K. VAN RAAD, *Model Income Tax Treaties*, Springer, 29 giugno 2013; S. KAMAL, *Individual Tax Residence: The Law and Practice Relating to the Residence of Individuals for the Purposes of UK Tax, with Source Material and a Commentary on the UK-India Double Tax Treaty*, Sweet & Maxwell, 2011; M. LANG, *Introduction to the Law of Double Taxation Conventions*, Linde Verlag GmbH, 20 giugno 2013; J. PRATT – W. KULSRUD, *Individual Taxation 2013*, Cengage Learning, 9 maggio 2012.

(35) In particolare:

- la 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, vale a dire laddove è localizzato il suo "centro degli interessi vitali";
- se non si può determinare lo Stato contraente nel quale detta persona ha il suo "centro degli 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;
- se la 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;
- se la 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 (procedura amichevole ex art. 25 del Modello OCSE).

Le disposizioni accennate si definiscono *tie-breaker rules* e prevedono una serie di criteri per determinare, in ipotesi di *dual residence*, quale dei due Stati contraenti dovrà avere prevalenza nel considerare residente il contribuente persona fisica.

Come si evince chiaramente dal disposto normativo, i criteri in questione non sono alternativi tra loro, ma seguono un ordine gerarchico ai fini della loro applicazione. Al riguardo, è opportuno soffermarsi sull'interpretazione fornita dall'OCSE in merito ai concetti di "abitazione permanente", "centro degli interessi vitali", "soggiorno abituale" e "nazionalità" (36).

Posto che, nel concludere le sue convenzioni, l'Italia si è conformata al Modello OCSE anche nell'elencazione delle *tie-breaker rules*, dal confronto dell'art. 4, paragrafo 2, con la legislazione interna si desume che:

- l'espressione "abitazione permanente" corrisponde alla residenza di cui all'art. 43, comma 2 c.c. (dimora abituale);
- l'espressione "centro degli interessi vitali" corrisponde al domicilio di cui all'art. 43, comma 1 c.c.;
- il termine "nazionalità" corrisponde alla cittadinanza, quale enucleata dalle leggi speciali e dalla giurisprudenza internazionale;
- il "soggiorno abituale" dovrebbe collocarsi entro l'ambito della dimora abituale *ex art.* 43, comma 2 c.c.

Va, in ogni caso, rilevato che, in assenza di una convenzione, nel caso in cui una persona fisica abbia, in base alle norme nazionali di ciascun Paese,

Cfr. P. VALENTE, *Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni*, 2012, p. 189 ss.; P. VALENTE, *The Center of Vital Interests: A Review of Italy's Rules on Tax Residence*, in *Tax Notes International*, Vol. 63, No. 1/2011; K. VAN RAAD, *Model Income Tax Treaties*, Springer, 29 giugno 2013.

(36) Il Commentario OCSE 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. Il "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.

il “centro degli interessi vitali” (cioè interessi personali e patrimoniali) in due Stati (*i.e.*, membri dell’Unione europea) il problema della doppia residenza fiscale (*dual residence*) si risolve attribuendola allo Stato in cui sono rinvenibili i legami personali.

Tale principio è stato affermato dalla Corte di Giustizia CE nella sentenza 12 luglio 2001, causa C-262/99, in cui i giudici comunitari hanno affermato che, nel caso in cui una persona abbia legami sia personali che professionali in due Stati membri, il luogo della sua “normale residenza” è quello in cui viene individuato il centro permanente degli interessi di tale persona e che, nell’ipotesi in cui tale valutazione globale non permetta siffatta valutazione, occorre dichiarare la preminenza dei legami personali (presenza fisica della persona e dei familiari, disponibilità di un’abitazione, luogo in cui i figli frequentano la scuola, luogo di esercizio dell’attività professionale, ecc.) (37).

(37) In tal senso, si è espressa la Corte di Cassazione, sez. trib., nella sentenza 14 aprile 2008, n. 9856.