

Residenza delle persone fisiche nell'ordinamento internazionale e comunitario

di **Piergiorgio Valente e Salvatore Mattia**

L'approfondimento

Casi di doppia residenza ("dual residence") delle persone fisiche possono verificarsi qualora due Stati, in conformità alla propria legislazione interna, ritengano contemporaneamente residente nel proprio territorio il medesimo contribuente.

Al fine di dirimere tali ipotesi di conflitto, il Modello OCSE di Convenzione contro le doppie imposizioni prevede apposite disposizioni che, "in primis", consentono di definire la residenza di un individuo ai fini convenzionali; in secondo luogo, qualora ricorra un'ipotesi di doppia residenza, stabiliscono alcune regole ("tie-breaker rules") per definire l'unica residenza della persona fisica.

Nell'ambito dei sistemi di imposizione c.d. *worldwide*, alcuni ordinamenti tributari adottano il criterio impositivo della residenza, assoggettando ad imposizione il reddito del soggetto residente ovunque esso venga prodotto, sia nello Stato di residenza sia all'estero. In tali sistemi giuridici, pertanto, la residenza della persona fisica viene considerata come collegamento sufficiente per attribuire allo Stato di residenza il potere di assoggettare ad imposizione anche i redditi prodotti all'estero.

Altri ordinamenti, invece, scelgono quale criterio di connessione sufficiente la cittadinanza,

assoggettando ad imposizione tutti i redditi ovunque prodotti dal cittadino.

Il principio della c.d. territorialità prevede che tutti, cittadini o residenti nello Stato e cittadini o residenti all'estero, vengano assoggettati ad imposizione nello Stato dove il reddito viene prodotto. In sostanza, l'elemento che consente di collegare una determinata fattispecie alla pretesa impositiva dello Stato è rappresentato dal luogo di produzione del reddito. Gli ordinamenti tributari che adottano esclusivamente il criterio della territorialità limitano, pertanto, la potestà impositiva solo alle fattispecie giuridiche che si originano all'interno del loro territorio, prescindendo da residenza, domicilio e cittadinanza del contribuente.

I sistemi fiscali più evoluti¹ prevedono, generalmente, che il potere impositivo dello Stato possa essere esercitato in relazione ai redditi prodotti non solo all'interno del territorio, ma anche al di fuori dei suoi confini.

L'ordinamento tributario italiano applica un modello contenente entrambi i sistemi: la

Piergiorgio Valente - Centro Studi Internazionali GEB Partners
Salvatore Mattia - Centro Studi Internazionali GEB Partners

Il presente contributo è tratto, con diverse modifiche e adattamenti, dall'Opera di Piergiorgio Valente e Luigi Vinciguerra, "Esterovestizione delle persone fisiche: centro degli interessi vitali e nomadismo fiscale", in corso di pubblicazione

Nota:

¹ Ad eccezione degli Stati Uniti e delle Filippine, che, oltre ai criteri impositivi della territorialità e della residenza, hanno adottato anche quello della cittadinanza.

Convenzioni contro le doppie imposizioni

tassazione delle persone fisiche è, da un lato, ancorata al criterio del collegamento personale per i soggetti residenti e, dall'altro, a quello di natura reale per i soggetti non residenti. Sebbene questi ultimi non abbiano un legame personale con lo Stato italiano, possono realizzare, però, il presupposto dell'imponibilità dei redditi percepiti, ravvisabile nella necessità, costituzionalmente sancita, di concorrere alle spese della collettività da parte di tutti coloro che beneficiano dei pubblici servizi. Fra questi sono certamente inclusi i soggetti non residenti, privi di un legame personale con lo Stato italiano, qualora si pongano in tale rapporto di connessione con il territorio, da divenire fruitori dei pubblici servizi².

La residenza delle persone fisiche nelle convenzioni contro le doppie imposizioni e la c.d. "dual residence"

Dal momento che la maggior parte degli ordinamenti statuali ha adottato un sistema di tassazione delle persone fisiche ancorato al criterio della residenza e a quello oggettivo del luogo di

produzione del reddito – assoggettando ad imposizione i redditi ovunque prodotti dai residenti e, quanto ai non residenti, soltanto quelli prodotti nel proprio territorio – casi di doppia residenza³ possono verificarsi qualora due Stati, in conformità alla propria legislazione interna, ritengano contemporaneamente residente nel proprio territorio il medesimo contribuente persona fisica (c.d. *dual residence*)⁴.

Al fine di dirimere tali ipotesi di conflitto, il Modello OCSE di Convenzione contro le doppie imposizioni ("Modello OCSE") prevede apposite norme (art. 4) che, *in primis*, consentono di definire la residenza di una persona⁵ ai sensi e ai fini della Convenzione; in secondo luogo,

Note:

- 2 Il comma 1 dell'art. 53 della Costituzione prescrive che "tutti" sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della capacità contributiva. Tale articolo deve essere letto congiuntamente al precetto costituzionale di cui all'art. 2. La locuzione generica "tutti" del comma 1 dell'art. 53 si presta certamente a comprendere, fra i destinatari della pretesa tributaria, anche i soggetti non residenti. La combinazione dei due criteri di collegamento (territoriale e personale) determina una differente modalità di applicazione dell'imposta, secondo aliquote progressive per i residenti e proporzionali per i non residenti, nella forma di ritenute alla fonte. Ciò, d'altra parte, trova giustificazione in differenti argomentazioni: in primo luogo, il principio secondo cui l'imposta deve "colpire" l'effettiva capacità contributiva del soggetto è di difficile attuazione nei confronti del non residente, sicché la forfetizzazione dell'imposta rappresenta la soluzione più facilmente praticabile. In secondo luogo, non deve trascurarsi che il soggetto non residente ha una più bassa propensione all'utilizzazione dei servizi resi dallo Stato in cui il reddito è prodotto, sicché colpirlo con una imposizione progressiva sarebbe sperequativo. Cfr. per approfondimenti P. Valente, *Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni*, IPSOA, 2012, pag. 183 ss.

- 3 Il fenomeno della doppia residenza comporta, di norma, il verificarsi di una doppia imposizione di natura giuridica in capo al contribuente. In merito, si rammenta che le convenzioni contro le doppie imposizioni hanno la funzione primaria di evitare la doppia imposizione e a tal fine dettano norme particolari volte unicamente alla risoluzione di simili contrasti, intervenendo:
- a) allorché due Stati si ritengono titolari del potere di assoggettare a tassazione il medesimo reddito prodotto dalla stessa persona fisica: questo è il caso della doppia residenza;
 - b) allorché si generi un contrasto fra due ordinamenti che adottano diversi criteri di collegamento: un ordinamento è informato al principio di collegamento personale, l'altro adotta un criterio di tassazione su base territoriale. In tale ipotesi la persona fisica è ritenuta residente in uno Stato contraente, ma possiede fonti di reddito anche nell'altro Stato contraente ed è perciò soggetto ad imposizione da parte di entrambi gli Stati; in tal caso non ricorre un fenomeno di doppia residenza da risolvere in conformità all'art. 4 del Modello OCSE;
 - c) allorché si verifichi un contrasto fra due ordinamenti che adottano un criterio di collegamento di natura oggettiva. In tale ipotesi entrambi gli Stati reputano, sul fondamento della propria normativa interna, che la fonte del reddito prodotto dal soggetto sia da riconnettersi al proprio territorio. Cfr. per approfondimenti P. Valente, *Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni*, IPSOA, 2012, pag. 182 ss.
- 4 Si pensi, per fare un esempio, all'ipotesi in cui un residente dello Stato "X" produca redditi nello Stato "Y" e che entrambi gli Stati abbiano adottato i criteri impositivi della residenza e della territorialità. Nel caso esemplificato, il reddito verrà sottoposto ad imposizione sia nello Stato Y (secondo il criterio impositivo della territorialità), sia nello Stato X (secondo il criterio impositivo della residenza), con conseguente doppia imposizione internazionale.
- 5 In merito al termine persona, l'art. 3 del Modello OCSE introduce una specifica definizione, chiarendo che trattasi di un individuo, una società ed ogni altra associazione di persone. Cfr. per approfondimenti P. Valente, *Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni*, IPSOA, 2012, pag. 158 ss.

Convenzioni contro le doppie imposizioni

qualora ricorra un'ipotesi di doppia residenza, stabiliscono alcune regole (c.d. *tie-breaker rules*) per definire l'unica residenza della persona ai fini convenzionali⁶.

L'art. 4 suindicato ha l'obiettivo⁷ di ripartire la pretesa tributaria tra i due Stati coinvolti, individuando a tal fine lo Stato della residenza e, in via residuale, lo Stato della fonte che, generalmente, si impegna a mitigare o a rinunciare al proprio potere impositivo, concedendo rispettivamente il credito d'imposta o l'esenzione⁸.

Secondo la regola generale dettata dall'art. 4 del Modello OCSE, il diritto di assoggettare ad imposizione un reddito spetta allo Stato di residenza, sia che il reddito derivi da fonti o capitali situati in uno solo dei due Stati sia che derivi da fonti situate in entrambi⁹.

Più analiticamente, il paragrafo 1 dell'art. 4¹⁰ rinvia esplicitamente al significato contenuto nelle legislazioni nazionali per definire se una persona possa essere considerata residente ai fini convenzionali e, cioè, sia "assoggettata ad imposta nello stesso Stato a motivo del suo domicilio, della sua residenza, della sede della sua direzione o di ogni altro motivo di natura analoga". Tale espressione deve essere intesa nel senso di potenziale assoggettamento ad imposizione in modo illimitato (*full liability to tax*), a nulla rilevando il dato dell'effettivo prelievo fiscale subito dalla persona fisica.

La previsione di una soggezione tributaria di natura illimitata emerge, infatti, dallo stesso paragrafo 1 dell'art. 4, nella parte in cui prevede che una persona fisica non può ritenersi residente in uno Stato se ivi è assoggettata ad imposizione limitata sui redditi prodotti nel territorio di tale Stato o sui capitali ivi situati¹¹.

Note:

6 Il Commentario all'art. 4 precisa, nei *preliminary remarks*, che "the concept of the resident of a Contracting State has various function and is of importance in three cases:

a) in determining a convention's personal scope of application;

b) in solving cases where double taxation arises in consequence of double residence;

c) in solving case where double taxation arises as a consequence of taxation in the he residence and in the State of source or situs".

7 Il Commentario all'art. 4 del Modello OCSE individua, oltre all'obiettivo citato, anche la determinazione dei limiti di applicazione del Trattato e della risoluzione dei casi di doppia residenza.

Cfr. per approfondimenti P. Valente, *Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni*, IPSOA, 2012, pag. 181 ss.

8 Il Modello OCSE include, inoltre, una serie di disposizioni che, rispetto alle singole tipologie di reddito, tendono a ripartire le pretese fiscali degli Stati contraenti, attribuendo il potere impositivo primario all'uno piuttosto che all'altro Stato.

Il potere impositivo primario (*primary right to tax*) nel quadro delle convenzioni bilaterali si individua in quelle norme che, adottando criteri univoci di localizzazione che situano il reddito nell'una o nell'altra giurisdizione, determinano il potere dello Stato della fonte di tassare il reddito ivi localizzato e indicano contestualmente le modalità ed i casi in cui, per contro, proprio in ragione dell'operare del principio di tassazione in base alla fonte, detta *primary jurisdiction* è attribuita all'altro Stato contraente. In sostanza, il criterio della fonte che informa le convenzioni fiscali è un criterio del diritto internazionale generalmente adottato (cioè il principio della territorialità del reddito) inteso come una ragionevole cessione della *primary jurisdiction* globale fondata invece sulla residenza fiscale.

Cfr. per approfondimenti P. Valente, *Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni*, IPSOA, 2012, pag. 184 ss.

9 Va osservato, tuttavia, che in alcuni casi il diritto all'imposizione può essere attribuito anche o solamente allo Stato della fonte. In particolare, i redditi immobiliari sono tassati nello Stato in cui si trova l'immobile; i redditi d'impresa nello Stato in cui esiste una stabile organizzazione; i redditi di lavoro nello Stato in cui il lavoro è svolto.

Sull'imposizione dei redditi della stabile organizzazione cfr. P. Valente, *Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni*, IPSOA, 2012, pag. 243 ss.; P. Valente, L. Vinciguerra, *Stabile organizzazione occulta: profili applicativi nelle verifiche*, IPSOA, 2013, pag. 29 ss.

10 Il paragrafo in esame stabilisce: "for the purposes of this Convention, the term 'resident of a Contracting State' means any person who under the laws of the State, is liable to tax therein by reason of his domicile, residence, place of management or any other criterion of a similar nature, and also includes that State and any political subdivision or local authority thereof.

This term, however, does not include any person who is liable to tax in that State in respect only of income from sources in that State or capital situated therein".

11 La disposizione citata si limita, perciò, ad enunciare i possibili criteri di collegamento che le norme nazionali pongono a fondamento dell'imposizione piena della persona fisica, non menzionando, peraltro, fra questi il criterio della nazionalità della persona fisica che solo in alcuni trattati ha formato oggetto di apposita previsione. Cfr. per approfondimenti P. Valente, *Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni*, IPSOA, 2012, pag. 20 ss.; P. Valente, *Elusione Fiscale Internazionale*, IPSOA, 2014, pag. 96 ss.

Convenzioni contro le doppie imposizioni

Dall'esplicito rinvio alla legislazione nazionale, per quel che concerne il significato da attribuire alle nozioni di domicilio e di residenza, emerge come il Modello OCSE sembri astenersi dal proporre definizioni autonome che possano essere adottate in luogo delle nozioni contenute nelle legislazioni nazionali¹².

Si analizzano di seguito le c.d. *tie-breaker rules* previste al paragrafo 2 dell'art. 4 del Modello OCSE per risolvere le eventuali ipotesi di c.d. *dual residence*, originate, *inter alia*, da difformità nelle singole legislazioni nazionali.

In via preliminare, si precisa che tali disposizioni non prevedono criteri da applicare in via alternativa, bensì nell'ordine gerarchico in cui sono enunciati; tutto ciò si traduce nell'impossibilità di accedere ai criteri successivi al primo, qualora quest'ultimo sia stato soddisfatto.

Le c.d. "tie-breaker rules"

Nell'individuare i criteri di collegamento della persona fisica a un dato Stato, al fine di contrastare i fenomeni di c.d. *dual residence*, l'art. 4 del Modello OCSE accorda preferenza allo Stato contraente in cui la persona fisica dispone di una abitazione permanente. Tale criterio è nella maggior parte dei casi sufficiente per risolvere il conflitto risultante dal fatto che una persona dispone di una abitazione permanente in uno Stato contraente, pur avendo soggiornato per un certo periodo di tempo nell'altro Stato contraente.

Ne consegue che, in ipotesi di conflitto tra la legislazione dei due Stati, si considera che la

residenza della persona fisica si trovi nel luogo ove la stessa possiede o utilizza una abitazione; detta abitazione deve qualificarsi come permanente; il requisito della permanenza sussiste se la persona fisica ne ha disposto l'utilizzo in modo durevole, in contrasto con un soggiorno in uno specifico luogo, di breve durata¹³.

Qualora una persona fisica disponga di una abitazione permanente in entrambi gli Stati contraenti, il paragrafo 2 dell'art. 4 accorda la preferenza allo Stato ove la persona ha stabilito le proprie relazioni personali ed economiche più strette. Tale è lo Stato nel quale si trova il c.d. centro degli interessi vitali di detta persona¹⁴.

A questo fine, vengono presi in considerazione le relazioni familiari e sociali della persona fisica, la sua occupazione, le sue attività politiche,

Note:

12 Per approfondimenti sulle nozioni di "residenza" e "domicilio" cfr. J. Schwarz, *Residence, Domicile and UK Taxation*, Tottel Publishing, 30 settembre 2014; S.R. Abadee, C.C. Evans, *Tax and the Private Residence*, CCH Australia, 1 gennaio 1995; L. Hadnum, *Non-Resident and Offshore Tax Planning: How to Cut Your Tax to Zero: 2015/2016*, CreateSpace Independent Publishing Platform, 17 marzo 2015.

13 Precisa il Commentario all'art. 4 del Modello OCSE che (par. 13), con riferimento alla nozione di abitazione, risulta opportuno osservare che qualsiasi forma di abitazione può essere presa in considerazione (casa o appartamento di proprietà o locato dalla persona fisica, stanza arredata presa in locazione). La permanenza nella abitazione risulta essenziale; ciò implica che la persona fisica abbia fatto quanto necessario per avere la dimora a sua disposizione sempre e continuamente, e non in modo occasionale.

Il concetto di residenza convenzionale presenta quindi elementi di contatto e di divergenza con la nozione di residenza di cui all'art. 43 del c.c.: infatti, da un lato, il profilo soggettivo è comune sia alla nozione convenzionale che a quella di diritto interno, in quanto in entrambe viene sottolineato l'aspetto dell'intenzionalità di dimorare stabilmente in un determinato luogo; dall'altro lato, la nozione convenzionale si allontana da quella civilistica, non condividendone l'aspetto della dimora effettiva e privilegiando il dato della disponibilità di un'abitazione fissa.

Cfr. per approfondimenti P. Valente, *Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni*, IPSOA, 2012, pag. 183 ss.; P. Valente, *Elusione Fiscale Internazionale*, IPSOA, 2014, pag. 930 ss.

14 Sul concetto di "centro degli interessi vitali" cfr. P. Valente, *Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni*, IPSOA, 2012, pag. 181 ss.; P. Valente, "Il centro degli interessi vitali. Note sulla disciplina della residenza fiscale delle persone fisiche", in *il fisco*, n. 41/2009; 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.

Convenzioni contro le doppie imposizioni

culturali o di altro tipo, il luogo d'affari, il luogo da dove amministra i propri beni, ecc.¹⁵.

Le circostanze devono essere valutate nel complesso e il comportamento personale dell'interessato deve essere considerato in modo particolare. Se una persona, la quale possiede una abitazione in uno Stato, stabilisce una seconda abitazione nell'altro Stato, conservando tuttavia la prima abitazione, il fatto che la stessa mantenga tale prima abitazione nell'ambiente ove ha sempre vissuto, ove ha sempre lavorato, e ove ha la propria famiglia e i beni, può, unitamente ad altri elementi, contribuire a dimostrare che il suo centro degli interessi vitali si trovi nel primo Stato.

Nel caso in cui la persona fisica:

- disponga di una **abitazione permanente in entrambi gli Stati** contraenti e non sia possibile determinare in quale dei due Stati abbia il **centro degli interessi vitali**;

- **non disponga di una abitazione permanente** in alcuno Stato contraente;

la preferenza viene accordata allo Stato contraente del **soggiorno abituale**¹⁶. A tale riguardo, devono essere presi in considerazione non solo i soggiorni che l'interessato effettua nella abitazione permanente nello Stato considerato, ma anche i soggiorni in qualsiasi altro luogo nel medesimo Stato¹⁷.

Sul piano temporale, la verifica in ordine al requisito dell'abitudine dovrebbe essere effettuata su un periodo di tempo sufficientemente lungo da consentire di valutare se la residenza in ciascuno dei due Stati può ritenersi abituale e di determinare al contempo la periodicità dei soggiorni¹⁸.

Note:

15 Le relazioni economiche, personali e sociali del contribuente sono state oggetto di valutazione anche da parte dell'Amministrazione finanziaria australiana (ATO - ID 2011/53), la quale ha concluso, con riguardo a un soggetto che presentava legami (anche) con il Regno Unito, che *"the taxpayer's personal and economic relations (centre of vital interests) under Article 4.3(a) of the UK Convention are closer with Australia"*. L'ATO, sulla base dell'art. 4 della Convenzione contro le doppie imposizioni Regno Unito-Australia, ha argomentato la propria conclusione come segue:

"The registration on the electoral roll; the club memberships; the presence of friends and extended family members and the family's cat; and the active social life when he visits the UK, are factors which point to the UK as the taxpayer's centre of vital interests during the 18 months that he is living in Australia.

However, (...) the most significant factor in establishing to which state a taxpayer's personal relations are closer is where the taxpayer regularly lives with his family. (...) The taxpayer lived with his family in Australia during the 18 months in question. Even though he had strong ties with the UK during that time, the presence of his spouse and children in Australia carries greater weight.

Regarding economic relations, the OECD Commentary on Article 4 at paragraph 15 refers to 'the place from which he administers his property, etc.' (...) during the 18 months in question the taxpayer was employed in Australia so the home from where he proceeded to perform his everyday work was in Australia. In addition, although he made some trips to the UK when his business interests made it necessary, he generally managed his business interests from Australia during the time he lived in Australia (...)".

Cfr. per approfondimenti J. Schwarz, *Residence, Domicile and UK Taxation*, Tottel Publishing, 30 settembre 2014; S.R. Abadee, C.C. Evans, *Tax and the Private Residence*, CCH Australia, 1 gennaio 1995; L. Hadnum, *Non-Resident and Offshore Tax Planning: How to Cut Your Tax to Zero: 2015/2016*, CreateSpace Independent Publishing Platform, 17 marzo 2015.

16 Cfr. J. Schwarz, *Residence, Domicile and UK Taxation*, Tottel Publishing, 30 settembre 2014; S.R. Abadee, C.C. Evans, *Tax and the Private Residence*, CCH Australia, 1 gennaio 1995; L. Hadnum, *Non-Resident and Offshore Tax Planning: How to Cut Your Tax to Zero: 2015/2016*, CreateSpace Independent Publishing Platform, 17 marzo 2015; M. Lang, *Introduction to the Law of Double Taxation Conventions*, Linde Verlag GmbH, 20 giugno 2013; A. Miller, L. Oats, *Principles of International Taxation*, A&C Black, 2012; M. Lang, *Multilateral Tax Treaties: New Developments in International Tax*, Kluwer Law International, 1998; P. Malherbe, *Elements of International Income Taxation*, Bruylant, 26 maggio 2015; H.J. Ault, B.J. Arnold, G. Gest, *Comparative Income Taxation: A Structural Analysis*, Kluwer Law International, 2010.

17 Altra ipotesi è quella di una persona fisica che non possiede una abitazione permanente in alcuno degli Stati contraenti, in quanto, a titolo esemplificativo, soggiorna, spostandosi da un hotel ad un altro. Anche in tale caso tutti i singoli soggiorni effettuati in uno Stato devono essere considerati, senza che risulti indispensabile accertarsi delle ragioni alla base di detti soggiorni (Commentario all'art. 4 del Modello OCSE, par. 18).

18 Diventa determinante definire in quale luogo il soggetto in questione soggiorni in modo più frequente: non viene, tuttavia, chiarito quale arco temporale dia luogo all'integrazione della fattispecie della dimora abituale, ma in ogni caso si dovrà procedere al computo dei soggiorni abituali che si sono verificati all'interno del medesimo Stato al fine di raggiungere un periodo sufficientemente ampio da risultare idoneo a ritenere permanente il soggiorno in detto Stato. Il Commentario al Modello OCSE ha inoltre specificato che, nell'ipotesi della presenza dell'abitazione permanente in entrambi gli Stati, per

(segue)

Convenzioni contro le doppie imposizioni

Qualora il soggiorno abituale sia rinvenibile in entrambi gli Stati contraenti o, al contrario, non si configuri in alcuno di detti Stati, la preferenza viene accordata allo Stato del quale la persona fisica possiede la nazionalità.

Se la persona fisica possiede la nazionalità di entrambi gli Stati contraenti o non possiede la nazionalità di alcuno di essi, l'art. 4 in commento attribuisce alle autorità competenti il dovere di determinare la residenza mediante ricorso alla procedura amichevole di cui all'art. 25 del Modello OCSE¹⁹.

Analoghe *tie-breaker rules* sono previste dal paragrafo 3 dell'art. 4 del Modello USA di Convenzione contro le doppie imposizioni del 2006²⁰. Il *2006 U.S. Model Technical Explanation*, nel commento al suindicato paragrafo, precisa che i *test* in esso previsti vanno applicati nell'ordine indicato dalla disposizione medesima. Il passaggio al *test* successivo è ammesso allorché quello precedente non sia conclusivo.

Infine, si rileva che le *tie-breaker rules*, per la definizione della residenza fiscale delle persone fisiche, si rinvengono anche nella Raccomandazione della Commissione europea del 15 dicembre 2011 (2011/856/UE), relativa a misure intese a evitare la doppia imposizione in materia di successioni, con riferimento alla fattispecie dello sgravio fiscale nel caso di “legami personali multipli di una stessa persona” (paragrafo 4.4). In particolare, si prevede che “qualora, sulla base delle disposizioni di Stati membri diversi, si ritenga che una persona abbia un legame personale con più di uno Stato membro di imposizione, occorre che le autorità competenti degli Stati membri interessati determinino” con quale Stato l'individuo ha “un legame personale più stretto. (...) Il legame personale più stretto di una persona può essere determinato come segue:

a) si considera che la persona abbia un legame personale più stretto con lo Stato membro in cui dispone di un'abitazione permanente;

- b) se lo Stato membro di cui alla lett. a) non applica imposte di successione o se la persona dispone di un'abitazione permanente in più Stati membri, si ritiene che abbia un legame personale più stretto con lo Stato membro con cui le relazioni personali ed economiche sono più strette (centro degli interessi vitali);
- c) se lo Stato membro di cui alla lett. b) non applica imposte di successione o se non è possibile determinare lo Stato membro in cui la persona ha il proprio centro degli interessi vitali, oppure se detta persona non dispone di un'abitazione permanente in nessuno Stato membro, si ritiene che essa abbia un legame personale più stretto con lo

Note:

(segue nota 18)

definire la dimora abituale si deve tener conto anche dei periodi trascorsi in passato dal soggetto in entrambi gli Stati, sebbene non siano collegati all'abitazione permanente; nell'ipotesi dell'assenza in entrambi gli Stati di una abitazione permanente, si devono in ogni caso computare anche i periodi passati nello Stato a prescindere dai motivi del soggiorno.

Cfr. P. Valente, *Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni*, IPSOA, 2012, pag. 189 ss. Cfr. inoltre 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; 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.

- 19 Per approfondimenti sull'art. 25 del Modello OCSE cfr. P. Valente, *Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni*, IPSOA, 2012, pag. 855 ss.; P. Valente, C. Alagna, S. Mattia, *Controversie internazionali: procedure amichevoli e gestione delle relazioni*, IPSOA, 2014, pag. 39 ss.

- 20 Il paragrafo 3 dell'art. 4 del Modello USA prevede: “Where, by reason of the provisions of paragraph 1, an individual is a resident of both Contracting States, then his status shall be determined as follows:

a) he shall be deemed to be a resident only of the State in which he has a permanent home available to him; if he has a permanent home available to him in both States, he shall be deemed to be a resident only of the State with which his personal and economic relations are closer (center of vital interests);

b) if the State in which he has his center of vital interests cannot be determined, or if he does not have a permanent home available to him in either State, he shall be deemed to be a resident only of the State in which he has an habitual abode;

c) if he has an habitual abode in both States or in neither of them, he shall be deemed to be a resident only of the State of which he is a national;

d) if he is a national of both States or of neither of them, the competent authorities of the Contracting States shall endeavor to settle the question by mutual agreement”.

Stato membro in cui è situata la sua dimora abituale;

- d) se lo Stato membro di cui alla lett. c) non applica imposte di successione o la persona dispone di una dimora abituale in più di uno Stato membro o in nessuno Stato membro, si ritiene che abbia un legame personale più stretto con lo Stato membro di cui ha la nazionalità”.

Residenza delle persone fisiche e profili di diritto comunitario

La questione della definizione della residenza delle persone fisiche è stata più volte affrontata dalla Corte di Giustizia comunitaria in relazione a fattispecie disciplinate dalla Direttiva 83/182/CEE, relativa alle franchigie fiscali applicabili all'interno della Comunità in materia d'importazione temporanea di taluni mezzi di trasporto. Essa ha 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 conclusione, 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.)²¹.

Il principio è stato, in particolare, affermato nella sentenza del 12 luglio 2001, causa C-262/99, riguardante un cittadino greco e italiano (Sig. Louloudakis)²².

Nel caso di specie, il giudice amministrativo di Héraklion, adito dal Sig. Louloudakis per annullare la decisione delle autorità doganali greche che avevano inflitto a quest'ultimo sanzioni connesse all'importazione di un mezzo di trasporto, si è rivolto alla Corte di Giustizia CE per ottenere una interpretazione della nozione di “residenza”, nell'ipotesi in cui una persona abbia legami sia personali sia professionali in due Stati membri.

Note:

21 Già nel 1963, la Commissione europea, nella “Raccomandazione agli Stati membri, che definisce la nozione di ‘residenza normale’ ai fini dell'applicazione del regime d'importazione temporanea dei veicoli stradali privati, nelle relazioni fra gli Stati membri”, aveva rilevato che “in base alla legislazione applicabile nei sei Stati membri della CEE, i veicoli stradali privati possono beneficiare del regime d'importazione temporanea, in sospensione totale dei dazi doganali e delle tasse d'importazione, soltanto quando i loro proprietari e utenti abbiano la loro ‘residenza normale’ al di fuori del territorio dello Stato membro in cui tali veicoli sono importati.

Tale norma è conforme alla Convenzione doganale relativa all'importazione temporanea dei veicoli stradali privati (...). La predetta Convenzione, tuttavia, non dà alcuna definizione della nozione di ‘residenza normale’. In assenza di tale definizione, le interpretazioni ‘nazionali’ di tale nozione presentano divergenze notevoli che, talvolta, possono avere per effetto o una doppia imposizione del veicolo o l'esenzione totale dai dazi doganali e dalle tasse d'importazione previsti nei confronti del veicolo stesso. Dato che la carenza di una definizione della nozione di ‘residenza normale’ si fa sentire particolarmente nelle relazioni fra Stati membri, nelle quali la progressiva realizzazione della libera circolazione delle persone e dei servizi e, su un piano più generale, la progressiva integrazione delle economie nazionali determinano un aumento del numero delle persone aventi una residenza in diversi Stati membri, le regole previste nella presente raccomandazione tendono ad assicurare un'interpretazione uniforme o concertata di tale nozione nelle relazioni fra gli Stati membri. D'altronde, l'art. 32 della Convenzione di New York riconosce esplicitamente agli Stati contraenti che costituiscono un'unione doganale o economica, il diritto di prevedere regole particolari applicabili alle persone che risiedono nei Paesi facenti parte di tale unione. Per questi motivi, e a norma dell'art. 155 del Trattato, la Commissione raccomanda agli Stati membri di procedere alla trasposizione delle seguenti norme nelle loro disposizioni legislative, regolamentari o amministrative in materia doganale:

I. Ai fini dell'applicazione del regime dell'importazione temporanea dei veicoli stradali privati, nelle relazioni tra gli Stati membri della CEE, il proprietario o l'utente di un tale veicolo avente una residenza in diversi Stati membri, si considera che abbia la sua residenza normale nel Paese in cui possiede il domicilio della famiglia, a condizione che vi faccia ritorno almeno una volta al mese.

II. Il proprietario o l'utente di un veicolo che risieda in uno Stato membro per svolgere una missione determinata o per frequentare un'università od un istituto scolastico non è considerato come avente la propria residenza normale in tale Stato membro, a condizione che la durata del suo soggiorno in detto Stato membro non sia superiore a due anni.

(...)”.

Cfr. G. Maisto, *Residence of Individuals Under Tax Treaties and EC Law*, IBFD, 2010; P. Malherbe, *Elements of International Income Taxation*, Bruylant, 26 maggio 2015; C. Haccius, *Ireland in International Tax Planning*, IBFD, 2004; M. Lang, *Direct Taxation: Recent ECJ Developments*, Kluwer Law International, 1 gennaio 2003.

22 Il Sig. Paraskevas Louloudakis, nato a Chanià (Creta) nel 1956, è cittadino greco ed italiano. Nel 1974 si è trasferito in Italia. Ha una formazione come architetto e ha costituito in Italia con la

(segue)

Convenzioni contro le doppie imposizioni

Dopo aver rammentato che obiettivo della Direttiva 83/182/CEE è quello di favorire la libera circolazione dei residenti comunitari all'interno dell'UE, la Corte ha affermato che la suindicata disposizione definisce come "residenza normale" il luogo in cui una persona dimora abitualmente, vale a dire durante almeno 185 giorni all'anno, a motivo di legami personali e professionali. Ciò non esclude che la stessa persona dimori in un altro luogo per il resto dell'anno, parimenti in ragione di legami personali e professionali.

Nel caso in cui una persona disponga di legami sia personali sia professionali in due Stati membri, il luogo della sua residenza viene stabilito in base alla valutazione globale di tutti gli elementi di fatto rilevanti e corrisponde al luogo in cui viene individuato il centro permanente dei suoi interessi.

Secondo la Corte, bisogna fare riferimento alla presenza fisica della persona e dei suoi familiari, alla disponibilità di un'abitazione, alla frequentazione effettiva di una scuola da parte dei figli, all'esercizio delle attività professionali, al posto in cui vi sono interessi patrimoniali e legami amministrativi con le autorità pubbliche.

Qualora tale valutazione globale non permetta una individuazione certa della residenza, va dichiarata la preminenza dei legami personali²³. Sulla definizione della residenza delle persone fisiche, la Corte aveva avuto modo di pronunciarsi già dieci anni prima, nel procedimento C-297/89, con la sentenza del 23 aprile 1991.

Anche in questo caso, la domanda di pronuncia pregiudiziale verteva sull'interpretazione dell'art. 7 e dell'art. 10 della Direttiva 83/182/CEE²⁴. In particolare, il giudice di ultima istanza investito della controversia aveva sottoposto alla Corte di Giustizia le seguenti questioni pregiudiziali:

"Alternativa n. 1

Secondo quali criteri si debba decidere se il cittadino del Paese B, a norma dell'art. 7, n. 1, comma 2, della Direttiva del Consiglio 28 marzo 1983, 83/182/CEE

Note:

(segue nota 22)

moglie, cittadina italiana, una società attiva nel settore immobiliare e nel commercio dell'olio d'oliva; ha costituito un'altra società a Creta, che ha ad oggetto il confezionamento e il commercio dell'olio e dei grassi. Egli ha presentato, insieme alla moglie, dichiarazioni dei redditi in Italia e in Grecia. Gli sono state rilasciate due patenti di guida, una italiana e l'altra greca. È residente in Grecia e possiede una casa in Italia. È iscritto nelle liste elettorali in Italia. I suoi figli hanno studiato in una scuola greca per imparare il greco, ma hanno frequentato anche una scuola a Firenze.

Nel 1995, un furgoncino immatricolato in Italia, appartenente alla società italiana del Sig. Louloudakis, è oggetto di un controllo nel porto di Héradkion. Il furgoncino viene successivamente sequestrato in quanto oggetto di contrabbando, con due altri veicoli immatricolati in Italia, appartenenti alla stessa società. La dogana, ritenendo che il Sig. Paraskevas Louloudakis abbia la residenza in Grecia, irroga a quest'ultimo:

- un dazio maggiorato di 72.216.960 GRD, per il mancato pagamento intenzionale dei dazi dovuti;
- un'ammenda di 100.000 GRD (per ciascuno dei tre veicoli), per mancata dichiarazione all'entrata nel territorio greco;
- un'ammenda di 11.000.000 GRD complessivamente, per possesso ed uso dei veicoli senza diritto ad un'esenzione temporanea.

23 In merito alle sanzioni, la Corte di Giustizia ha statuito che in assenza di armonizzazione della normativa comunitaria nel settore in commento, gli Stati membri sono competenti a scegliere le sanzioni appropriate. Tuttavia, essi sono tenuti a rispettare il principio di proporzionalità e la coerenza con gli obiettivi perseguiti, senza frapporte ostacoli alle libertà sancite dal Trattato.

Per quanto riguarda la compatibilità dei dazi e delle ammende pagate dal Sig. Louloudakis con il principio di proporzionalità, la Corte ha rammentato che, perché la sanzione irrogata nell'ambito del regime d'importazione temporanea sia conforme al diritto comunitario è necessario che le imposte sulla base delle quali si calcola detta sanzione siano esse stesse conformi al diritto comunitario.

Sanzioni determinate in modo forfettario (criterio della cilindrata, senza considerare la vetustà) e un dazio maggiorato che possa arrivare fino al decuplo delle imposte di cui trattasi, possono essere sproporzionate e costituire un ostacolo alla libertà di circolazione dei residenti comunitari. Il diritto comunitario le ammette solo per ragioni imperative di prevenzione e repressione, che dovranno essere verificate dal giudice nazionale.

24 Le questioni sono state sollevate nell'ambito di un procedimento penale a carico del Sig. Ryborg accusato di aver importato in Danimarca, il 12 novembre 1982, un'autovettura da turismo, acquistata e immatricolata nella Repubblica federale di Germania, e di averla usata in Danimarca senza aver pagato le relative tasse e senza averla fatta immatricolare in tale Stato membro. Il 6 aprile 1973, il Sig. Ryborg, cittadino danese, si trasferiva nella Repubblica federale di Germania dove trovava lavoro e alloggio.

Negli anni successivi, egli si recava frequentemente in Danimarca con un'auto immatricolata in Germania. A partire dall'autunno 1981, stando alle sue stesse dichiarazioni, soggiornava frequentemente presso un'amica danese residente in

(segue)

Convenzioni contro le doppie imposizioni

(...) abbia la residenza normale nel Paese A o nel Paese B, qualora egli:

- a) abbia dichiarato alle autorità di entrambi i Paesi di essersi trasferito nel Paese A;
- b) in seguito a ciò abbia avuto il lavoro e la residenza normale nel Paese A;
- c) a partire da un momento successivo, senza dichiarare il trasferimento nel Paese B e pur conservando l'abitazione e il lavoro nel Paese A, per più di un anno abbia pernottato presso un'amica nel Paese B tutti i giorni della settimana eccettuata una notte ogni tre settimane, in cui in relazione al servizio notturno prestato per motivi di lavoro ha pernottato nella sua abitazione nel Paese A, come pure abbia pernottato con l'amica durante taluni fine settimana, talora nell'abitazione dell'amica nel Paese B, talora nella propria abitazione nel Paese A, ed abbia trascorso le ferie insieme all'amica.

Alternativa n. 2

Secondo quale criterio si debba decidere se il cittadino del Paese B, a norma dell'art. 7, n. 1, comma 2, della Direttiva del Consiglio 28 marzo 1983, 83/182/CEE (...) abbia la residenza normale nel Paese A o nel Paese B, qualora egli:

- a) abbia dichiarato alle autorità di entrambi i Paesi di essersi trasferito nel Paese A;
- b) in seguito a ciò abbia avuto il lavoro e la residenza normale nel Paese A;
- c) a partire da un momento successivo, senza dichiarare il trasferimento nel Paese B e pur conservando l'abitazione e il lavoro nel Paese A, per più di un anno abbia pernottato presso un'amica nel Paese B tutti i giorni della settimana.

(...)"

Con riguardo alla prima questione e, in particolare, con riferimento alla nozione di “**residenza normale**” di cui alla Direttiva 83/182/CEE, la Corte di Giustizia ha rilevato che gli artt. 3, 4 e 5 della Direttiva stessa subordinano la concessione, da parte degli Stati membri, di una franchigia dai tributi contemplati all'art. 1 alla condizione che il singolo, importando un mezzo di trasporto, abbia la propria residenza normale in uno Stato membro diverso da quello dell'importazione temporanea.

Ne consegue che il luogo di “residenza normale”, definito secondo le regole previste agli artt. 7, n. 1, e 9, n. 3, della Direttiva 83/182/CEE, consente di determinare lo Stato membro in cui l'autoveicolo di cui trattasi si trova in regime d'**importazione**

temporanea, nonché lo Stato membro che può sottoporlo al proprio regime d'imposta.

Secondo l'art. 7, n. 1, comma 1, della Direttiva, si intende per “residenza normale” il luogo in cui una persona dimora abitualmente, ossia durante almeno 185 giorni all'anno, a motivo di legami personali e professionali oppure, nel caso di una persona senza legami professionali, a motivo di legami personali che rivelano l'esistenza di una stretta correlazione tra la persona di cui trattasi e il luogo in cui abita.

Il comma 2 di detta disposizione riguarda la persona i cui legami professionali sono situati in un luogo diverso da quello dei suoi legami personali e che, pertanto, è indotta a soggiornare alternativamente in luoghi diversi, situati in due o più Stati membri. In siffatta situazione, si presume che la “residenza normale” sia quella del luogo dei legami personali dell'interessato, purché tale persona vi ritorni regolarmente.

Secondo la Corte, quindi, i criteri definiti dalle succitate disposizioni contemplano tanto il legame, professionale e personale, di una persona con un luogo, quanto la durata di tale legame; essi devono essere esaminati cumulativamente.

Infatti, la residenza normale deve essere considerata come il luogo in cui l'interessato ha stabilito il centro permanente dei suoi interessi. A tal fine, tutti gli elementi di fatto rilevanti devono essere presi in considerazione, con l'obiettivo di determinare la “residenza normale” nel centro permanente degli interessi della persona di cui trattasi.

Note:

(segue nota 24)

Danimarca. Poi, a partire dal luglio-agosto 1982, egli vi trascorreva quasi tutte le notti e la maggior parte dei fine settimana. Nell'ottobre del 1982, il Sig. Ryborg acquistava una nuova autovettura e la immatricolava in Germania. Nel periodo compreso fra il 12 novembre 1982 e il 17 gennaio 1984, egli usava tale autoveicolo per render visita alla sua amica. Il 17 gennaio 1984, le autorità danesi confiscavano la sua automobile, in quanto questa non era stata immatricolata in Danimarca.

Essendo stato condannato, in primo e in secondo grado, ad una multa e al pagamento dell'importo dovuto nell'ambito dell'imposta sul valore aggiunto, il Sig. Ryborg ha infine proposto ricorso davanti allo Højesteret per ottenere l'assoluzione.

Convenzioni contro le doppie imposizioni

Nel caso di specie, il solo fatto che una persona passi le notti e i fine settimana per più di un anno presso un'amica nello Stato B non basta, a parere della Corte, per concludere che essa abbia spostato il centro permanente dei suoi interessi in tale Stato. Il caso sarebbe diverso se tale persona si installasse nello Stato membro B manifestando la volontà di viverci in comune con la propria amica e di non ritornare nello Stato membro A. I giudici comunitari hanno quindi risolto la prima questione pregiudiziale "nel senso che la residenza normale, ai sensi dell'art. 7, n. 1, della Direttiva 83/182, corrisponde al centro permanente degli interessi della persona di cui trattasi, da individuarsi con l'ausilio del complesso dei criteri contenuti in tale disposizione nonché di tutti gli elementi di fatto rilevanti".

Inoltre, "la mera circostanza che un cittadino dello Stato membro B, che sia andato a vivere nello Stato membro A, trovando in quest'ultimo lavoro e alloggio, ma, a decorrere da una certa data e per oltre un anno, abbia trascorso quasi tutte le notti e i fine settimana presso un'amica nello Stato membro B, pur conservando nello Stato membro A occupazione e alloggio, non è sufficiente per far ritenere che egli abbia trasferito la propria residenza nello Stato membro B".

Più di recente, la Corte comunitaria si è pronunciata sulla nozione di "normale residenza" delle persone fisiche nella sentenza del 7 giugno 2007, nel procedimento C-156/04, confermando sostanzialmente l'orientamento espresso in passato. Ancora una volta ha costituito oggetto di interpretazione l'art. 7 della Direttiva 83/182/CEE, secondo cui "1. Ai fini dell'applicazione della presente Direttiva, si intende per residenza normale il luogo in cui una persona dimora abitualmente, ossia durante almeno 185 giorni all'anno, a motivo di legami personali e professionali oppure, nel caso di una persona senza legami professionali, a motivo di legami personali che rivelano l'esistenza di una stretta correlazione tra la persona in questione e il luogo in cui abita.

Tuttavia, nel caso di una persona i cui legami professionali siano risultati in un luogo diverso da quello dei suoi legami personali e che pertanto sia indotta a soggiornare alternativamente in luoghi diversi situati in due o più Stati membri, si presume che la residenza normale sia quella del luogo dei legami personali, purché tale persona vi ritorni regolarmente (...)"

La Corte ha ribadito che i criteri di determinazione della nozione di "residenza normale" definiti dall'art. 7, n. 1, della suindicata Direttiva contemplano tanto il legame, professionale e personale, di una persona con un luogo determinato, quanto la durata di tale legame, e ha definito tale nozione come il luogo in cui l'interessato ha stabilito il centro permanente dei suoi interessi.

In tal modo, ai fini della determinazione del luogo della "residenza normale", devono essere presi in considerazione sia i legami professionali e personali dell'interessato in un luogo determinato, sia la loro durata, e, qualora tali legami non siano concentrati in un solo Stato membro, l'art. 7, n. 1, comma 2, della Direttiva 83/182/CEE riconosce la preminenza dei legami personali sui legami professionali.

Nell'ambito della valutazione dei legami personali e professionali dell'interessato, tutti gli elementi di fatto rilevanti devono essere presi in considerazione, vale a dire, in particolare, la presenza fisica di quest'ultimo nonché quella dei suoi familiari, la disponibilità di un'abitazione, il luogo di esercizio delle attività professionali e quello in cui vi siano interessi patrimoniali²⁵.

Nota:

25 Sulla prova della "residenza normale", la Corte di Giustizia si è pronunciata con sentenza del 2 agosto 1993, nel procedimento C-9/92, nella quale ha sostenuto che, sulla base di quanto previsto dall'art. 7, nn. 2 e 3 della Direttiva 83/182/CEE e dell'art. 6, nn. 2 e 3, della Direttiva 83/183/CEE, essa deve essere fornita con tutti i mezzi, in particolare con la produzione della carta d'identità o di qualsiasi altro documento valido. Solo qualora vi siano dubbi sulla validità della dichiarazione della "residenza normale" o ai fini di taluni controlli specifici, le competenti autorità dello Stato membro d'importazione possono chiedere elementi d'informazione o prove supplementari.