

**Università degli Studi “G. d’ANNUNZIO”**  
**Chieti - Pescara**  
**Facoltà di SCIENZE MANAGERIALI**  
**Corso di Laurea Specialistica in ECONOMIA E MANAGEMENT**

---

**TESI DI LAUREA**

***TRASFERIMENTO DELLA RESIDENZA FISCALE ALL’ESTERO DI  
ARTISTI E SPORTIVI A FINI ELUSIVI:  
ANALISI DEL CASO PAVAROTTI***

Laureanda  
DI MUZIO Marta

Relatore  
Chiar.mo Prof.re CARDIA Carlo Geronimo

---

Anno Accademico 2006/2007

*A mio Padre, mia Madre  
che con il loro amore,  
la loro umiltà e serietà  
ed i loro insegnamenti  
mi hanno indicato,  
e dato le chiavi  
per affrontare  
nel modo migliore  
questo percorso.  
Si ringrazio per avermi  
insegnato i valori  
ed i principi fondamentali  
della Vita.*

*A mia sorella Ilenia,  
che con la sua  
sicurezza, la sua serenità e  
la sua solarità  
è riuscita a farmi sorridere  
ed a comprendermi  
nei momenti più difficili.*

*Alle mie amiche ed  
alle persone, che con me  
hanno condiviso  
questa magnifica  
esperienza,  
ed hanno avuto il piacere  
di poter apprezzare  
i fantastici aspetti  
del sapere,  
della conoscenza e  
della scienza.*

*Un particolare ringraziamento  
al Prof. Avv. Cardia C.G.  
ed al suo collaboratore  
Prof. Avv. Gualtieri T.  
per la pazienza, la disponibilità,  
e l'attenzione dimostrata.*

# INDICE

Introduzione.....	pag.	6
-------------------	------	---

## *CAPITOLO PRIMO*

### *NORMATIVA TRIBUTARIA SULLA RESIDENZA DELLE PERSONE FISICHE*

1.1 La nozione di residenza .....	pag.	10
1.2 I fondamenti del nostro ordinamento: il principio di tassazione mondiale ...	pag.	16
1.3 La residenza anagrafica .....	pag.	18
1.4 I collegamenti con la definizione di origine civilistica sulla residenza.....	pag.	20
1.5 I soggetti passivi dell'imposta .....	pag.	36

## *CAPITOLO SECONDO*

### *LA RESIDENZA FISCALE IN AMBITO CONVENZIONALE*

2.1 Nozioni generali in ambito Convenzionale .....	pag.	45
2.2 Brevi cenni storici sul Modello OCSE.....	pag.	47
2.3 La norma convenzionale sulla residenza delle persone fisiche .....	pag.	52
2.3.1 Ipotesi di coordinamento .....	pag.	62
2.4 La doppia imposizione.....	pag.	63
2.5 Le convenzioni internazionali contro la doppia imposizione.....	pag.	71
2.6 La procedura amichevole.....	pag.	78

## *CAPITOLO TERZO*

### *DIRITTO COMUNITARIO ED ORDINAMENTO ITALIANO*

3.1 L'ordinamento comunitario: Aspetti generali .....	pag.	83
3.2 I principi base per il Coordinamento dei sistemi fiscali .....	pag.	87
3.3 Il mercato interno e le libertà fondamentali.....	pag.	90
3.3.1 Il caso Schumacker .....	pag.	97
3.3.2 Il caso Wallentin.....	pag.	98
3.4 Il principio di non discriminazione nel Trattato Ue.....	pag.	103
3.5 Il principio di non discriminazione nel Modello OCSE.....	pag.	107
3.6 Rapporto tra il principio di non discriminazione e le norme costituzionali ..	pag.	111

## ***CAPITOLO QUARTO***

### ***IL TRASFERIMENTO DELLA RESIDENZA A FINI ELUSIVI***

<b>4.1</b> Il trasferimento di residenza come fenomeno elusivo .....	pag. 116
<b>4.1.1</b> Ambito soggettivo .....	pag. 123
<b>4.1.2</b> Ambito oggettivo .....	pag. 123
<b>4.2</b> La circolare ministeriale n. 304/E.....	pag. 125

## ***CAPITOLO QUINTO***

### ***I FENOMENI DI RESIDENZA FITTIZIA: IL CASO PAVAROTTI***

<b>5.1</b> Le residenze fittizie.....	pag. 132
<b>5.2</b> L'accertamento della condizione di residenza fiscale .....	pag. 136
<b>5.3</b> La tassazione degli artisti e sportivi: articolo 17 del Modello Ocse.....	pag. 138
<b>5.4</b> Il caso Pavarotti: residenza a Montecarlo e tassabilità in Italia.....	pag. 152
<b>5.5</b> Interpretazione del caso Pavarotti.....	pag. 165
<b>5.6</b> Alcune considerazioni sul caso Pavarotti .....	pag. 170
<b>5.7</b> Il sistema fiscale nel Principato di Monaco.....	pag. 173

Conclusioni.....	pag. 179
------------------	----------

Prassi.....	pag. 184
-------------	----------

Legislazione.....	pag. 185
-------------------	----------

Giurisprudenza .....	pag. 186
----------------------	----------

Bibliografia.....	pag. 187
-------------------	----------

Sitografia .....	pag. 191
------------------	----------



## INTRODUZIONE

Le linee di tendenza messe in atto nell'ambito dei sistemi socio economici più industrializzati lasciano trasparire una crescente affermazione delle problematiche sulla residenza.

In primo luogo, è innegabile che l'economia internazionale si presenta sempre più integrata. Tale interdipendenza economica internazionale se ha contribuito significativamente a migliorare gli standard di vita di taluni Paesi, ha alimentato anche la sensibilità delle economie nazionali alle manovre di politica fiscale che si verificano all'estero. Si è già detto che diventa precipuo interesse, da parte di questi paesi, quello di disincentivare rapidi e facili fughe di propri residenti verso paesi fiscalmente più competitivi<sup>1</sup>.

In secondo luogo, l'allargamento del territorio attraverso le crescenti aggregazioni macropolitiche comporta uno svilimento del controllo politico di ciascuno Stato membro sui propri cittadini, ed un'accentuazione del controllo economico sui propri residenti.

Un concreto esempio di tale evoluzione è quell'inarrestabile processo giurisprudenziale sul Trattato di Roma volto ad affermare che la libertà di stabilimento e di insediamento nell'ambito degli Stati membri spetta a tutti i cittadini comunitari ovunque essi siano residenti nell'ambito dell'Unione Europea. Per cui, non solo non potrà effettuarsi una discriminazione tra persone sulla base della cittadinanza, ma addirittura, in taluni casi, sulla base della residenza (ai fini fiscali)<sup>2</sup>.

---

<sup>1</sup> Si veda SCETTINO G., "*Quale evoluzione fiscale?*", a cura dell'Istituto di Studi Amministrativi e Gestionali (ISAG), Roma, 1998, 8.

<sup>2</sup> RADAELLI C.M., "*The politics of corporate taxation in the European Union*", Londra-New York, 1997

Tale affermazione offre la prospettiva di una visione unitaria della residenza, proprio in considerazione del fatto che nell'Unione Europea ci sono residenze più o meno vantaggiose<sup>3</sup>.

Il concetto di residenza delle persone fisiche rappresenta, tuttavia un tema di grande interesse per gli studiosi del diritto tributario in virtù della sua funzione di criterio di collegamento territoriale all'imposizione.

L'apparente concordia nella determinazione della sua estensione ai fini fiscali si scontra con notevoli incertezze di ordine applicativo. Queste vicende si sono acuite nel corso degli ultimi tempi per effetto della combinazione dei seguenti due fattori:

- La pressione fiscale ha raggiunto livelli particolarmente elevati nel nostro Paese;
- La liberalizzazione nei movimenti attuata nell'Unione Europea ha facilitato la ricerca di un'ottimizzazione del carico fiscale da parte dei cittadini italiani anche al di là dei confini nazionali.

Va pertanto valutato il ruolo dei numerosi regimi fiscali privilegiati, che alcuni Stati riservano ai propri residenti, garantendo bassi livelli di imposizione del reddito mondiale. In relazione a ciò è sempre maggiore il numero dei cittadini italiani che richiedono l'iscrizione all'Anagrafe italiana dei residenti all'estero (AIRE), magari proprio in vista di un trasferimento della loro residenza verso paradisi fiscali.

D'altra parte si rileva altresì che la massiccia perdita di gettito tributario e la conseguente impossibilità di tassare in Italia il reddito mondiale prodotto da questi contribuenti ha spinto il Fisco ad adottare contromisure in sede di accertamento. Ecco

---

<sup>3</sup> Si veda l'analisi di SECCHI C. *“Verso l'euro, l'unione economica e monetaria motore dell'Europa unita”*, Venezia 1998; *“La politica economica nel dopo Euro”*, in *Aggiornamenti Sociali*, n. 11-12/1998.

che ne risulta un clima di sommaria ed affrettata lotta all'elusione ed all'evasione fiscale, i cui risultati si sono già palesati in pronunce giurisprudenziali<sup>4</sup>.

Scopo del presente lavoro è quello di valutare la portata del concetto di trasferimento all'estero in relazione all'attuale estensione del concetto di residenza ai fini fiscali, nel tentativo di verificare se i provvedimenti in parola siano compatibili con i principi costituzionali in materia tributaria, nonché rispondenti con la normativa di fonte internazionale e comunitaria.

Tuttavia, dal punto di vista del diritto tributario, il trasferimento di residenza all'estero o la perdita della cittadinanza pongono problematiche di diversa natura; esse variano dai profili meramente interni a quelli comunitari e internazionali più in generale e non riguardano solo le imposte sul reddito, ma coinvolgono per esempio anche i contributi pensionistici e le imposte patrimoniali e di successione.

Tali problematiche nascono dall'esigenza degli Stati di impedire che la perdita della qualifica di contribuente comporti indebiti vantaggi a danno dell'Erario.

Ciò avviene ogni qual volta che il trasferimento di residenza o sede o la rinuncia alla cittadinanza hanno come obiettivo quello di evitare un'altrimenti dovuto prelievo fiscale.

La disciplina fiscale dell'espatrio, dunque, si pone come obiettivo di constatare l'erosione della base imponibile e l'elusione e tutelare la coerenza del sistema fiscale, che si ottiene quando le deduzioni legate ad un investimento sono compensate dall'imposizione sui profitti che tale investimento produce.

Oggetto del presente elaborato sarà proprio l'analisi delle possibili soluzioni che concretamente si prospettano nel caso in cui sorge una situazione di doppia

---

<sup>4</sup> Cfr. Commissione Tributaria Provinciale di Modena, sez. 3, n. 986, depositata il 9 febbraio 1999.



imposizione, con particolare riguardo al trasferimento della residenza fiscale in paesi a regime fiscale privilegiato, per essere sottoposti ad un livello di tassazione più basso rispetto ai propri paesi di residenza, ovviamente a fini elusivi.

Diverse sono le misure attuabili da un soggetto residente nel caso di verifica da parte del fisco italiano e variano secondo la nazionalità della controparte coinvolta nelle operazioni in oggetto.

Si vedrà, infatti, che esistono strumenti di diritto internazionale, quale le convenzioni contro le doppie imposizioni, che facendo riferimento al modello elaborato dall'organizzazione internazionale per la cooperazione e lo sviluppo economico, consentono: di effettuare degli aggiustamenti da parte degli stati al fine di evitare fenomeni di doppia imposizione e di pervenire a tali aggiustamenti in modo automatico (caso molto raro) o attraverso delle procedure amichevoli (articolo 25 Modello OCSE).

Ulteriore strumento utilizzabile dalle imprese residenti nell'unione europea è costituito dalla Convenzione Cee n° 90/436, con la quale si è cercato di superare i limiti insiti nella procedura amichevole prevista nel modello OCSE.

Infatti il presente lavoro, presenta l'analisi del concetto di residenza dal punto di vista del diritto interno attraverso l'analisi dell'articolo 2 del Tuir, dal punto di vista del diritto convenzionale attraverso l'analisi dell'articolo 4 del Modello Ocse, e dal punto di vista del diritto comunitario.

Infine per poter meglio approfondire il concetto di residenza a fini elusivi, si è analizzato il caso concreto del celebre tenore Luciano Pavarotti, per comprendere meglio le problematiche che comportano il trasferimento all'estero della residenza fiscale.

## CAPITOLO PRIMO

### LA NORMATIVA TRIBUTARIA SULLA RESIDENZA DELLE PERSONE FISICHE

#### 1.1 LA NORMATIVA TRIBUTARIA DI FONTE INTERNA

##### 1.1.1 NOZIONE DI RESIDENZA IN GENERALE

Il diritto tributario Internazionale “è il settore del diritto tributario costituito da norme fonte interna, ma relative a fattispecie con elementi di estraneità che generano il reddito transnazionale<sup>5</sup>”. Con riferimento ad un certo Stato, l’insieme delle norme del “diritto tributario internazionale consta di:

- Norme interne che determinano i criteri di collegamento reali e personali della fattispecie;
- Norme interne che disciplinano il trattamento tributario di tali fattispecie;
- Norme interne per evitare la doppia imposizione;
- Norme interne di vario genere.

Nell’espressione “diritto tributario internazionale” l’aggettivo internazionale è adottato come qualifica ulteriore del diritto tributario (interno). Infatti, essendo il diritto interno ordinariamente contrapposto al diritto internazionale, allora le norme interne che regolano materie e questioni internazionali sono qualificate come “internazionali” in ragione della materia da esse disciplinata.

Nel diritto tributario, con il termine di residenza, si può intendere un genere di appartenenza ad un determinato territorio: tale genere si compone di diverse specie, giuridicamente rilevanti, a seconda del più o meno intenso legame con il territorio.

---

<sup>5</sup> GARBARINO C. “ *Manuale di tassazione internazionale – I Edizione*”, Ipsoa, 2005, pag. 30.

L'ordinamento italiano<sup>6</sup> contempla una differente modalità di determinazione dell'obbligazione tributaria in ragione del fatto che, alla luce dei criteri di collegamento di ordine spaziale enunciati nell'articolo 2 del Tuir, il soggetto possa qualificarsi o meno residente nel territorio dello Stato.

In particolare, per i soggetti non residenti l'imposta grava sui redditi prodotti nel territorio dello Stato, mentre i soggetti residenti sono tenuti ad assolverla su tutti i redditi ovunque posseduti.

Le norme formali tributarie che recano un criterio di collegamento personale della fattispecie con lo Stato sono norme che individuano la "residenza fiscale" del soggetto nello Stato.

Le norme sulla residenza fiscale delle persone fisiche riguardano le relazioni economico-sociali di esse stabilendo una serie di test in base ai quali una persona fisica è residente ovvero non residente in un certo Stato.

Se il soggetto è residente in tale Stato, tale Stato sarà lo Stato della residenza ed applicherà le norme sostanziali in base ai rinvii operati dalla norma formale sulla residenza.

Tuttavia, uno Stato può qualificarsi come Stato della residenza in base alle norme sostanziali; trattasi della cd. "esenzione per i redditi prodotti all'estero".

Il citato Tuir, all'articolo 2, comma 2, definisce residenti le persone "*che per la maggior parte del periodo d'imposta, sono iscritti nell'anagrafe della popolazione residente o*

---

<sup>6</sup> Per quanto riguarda la residenza delle persone fisiche nel diritto tributario comparato, il legislatore inglese ha creato un regime di tassazione agevolato per i soggetti "*residenti non domiciliati*" nel Regno Unito (tassazione solo del reddito prodotto nel Regno Unito e del reddito prodotto all'estero ma goduto nello stesso Regno). Nel diritto tributario francese, le persone fisiche che hanno in Francia la residenza (*domicile fiscal*) sono assoggettate a imposta sui redditi ovunque prodotti nel mondo, laddove le persone fisiche che hanno il *domicile fiscal* al di fuori del territorio francese sono assoggettate a imposizione limitatamente ai redditi prodotti in Francia. Infine, il diritto tributario statunitense tassa i redditi ovunque prodotti nel mondo da parte a) dei cittadini americani, indipendentemente ove essi siano residenti, b) degli stranieri che siano residenti nel territorio statunitense, c) degli stranieri non residenti.

*hanno nel territorio dello Stato il domicilio o la residenza ai sensi del codice civile*<sup>7</sup>”.

Al comma 2, del citato articolo 2 TUIR, si stabilisce che sono considerate residenti le persone fisiche che per la maggior parte dell’anno, ossia per un periodo di almeno 183 giorni (184 per gli anni bisestili), rientrano in una delle seguenti ipotesi:

- i. soggetti iscritti nelle anagrafi della popolazione residente per la maggior parte del periodo di imposta;
- ii. soggetti non iscritti nelle anagrafi, che hanno nello Stato, il domicilio (inteso come il luogo in cui una persona ha stabilito la sede principale dei suoi affari ed interessi) per la maggior parte del periodo di imposta;
- iii. soggetti non iscritti nelle anagrafi, che hanno nello Stato, la residenza (inteso come il luogo in cui la persona ha la dimora abituale) per la maggior parte del periodo di imposta.

Dal tenore letterale della norma in questione si deduce che, affinché un soggetto sia considerato fiscalmente residente, è sufficiente che egli integri anche una soltanto delle condizioni richieste. E’ quindi assoggettabile a Irpef l’individuo che nel territorio dello Stato abbia la sola residenza o il solo domicilio o risulti soltanto iscritto nelle anagrafi della popolazione residente<sup>8</sup>.

L’articolo 10, comma 1 della legge 23 dicembre 1998, n. 448, ha inoltre introdotto il comma 2-bis nell’art. 2 TUIR stabilendo che ai fini fiscali si considerano residenti, salvo prova contraria, i cittadini italiani cancellati dalle anagrafi della popolazione

---

<sup>7</sup> Rileva M. MACCARONE, “*Teoria e tecnica delle imposte sui redditi*” Volume I, Milano, 1978, pagina 29, il riferimento operato al centro principale degli affari e interessi mira, “*non solo a rendere possibile l’acquisizione ad imposta di tutti quei redditi che, pur essendo prodotti nel territorio dello Stato, sarebbe difficile, per loro natura, localizzare in modo preciso, ma anche e soprattutto a consolidare il criterio del reddito goduti nel territorio dello Stato*”. L’articolo 2 del Tuir non contiene più la previsione di residenza per i cittadini emigrati per ragioni di servizio in quanto ritenuta superflua.

<sup>8</sup> Si veda D’AMATI N., “*L’imposta sul reddito delle persone fisiche*”, Torino 1992; Casertano A., “*Il presupposto d’imposta ed i soggetti passivi*”, in *Il Fisco*, 1987

residente e trasferirti in Stati o territori aventi un regime fiscale privilegiato, definiti con apposito decreto ministeriale.

Certamente, in armonia con la normativa vigente, la qualifica di residente comporta l'imposizione in Italia anche dei redditi prodotti all'estero nell'intero periodo d'imposta, compresa la frazione in cui la qualifica di residente non sussisteva<sup>9</sup>.

In proposito, la relazione ministeriale illustrativa del nuovo articolo 2 spiega che la sua parziale riformulazione è stata resa necessaria allo scopo di meglio assolvere la funzione che consiste nell'accertare *"ai fini dell'obbligo della dichiarazione e dell'esercizio del potere di accertamento, il presupposto dell'obbligazione tributaria di periodo ed è perciò necessario precisare per quanta parte del periodo deve sussistere la condizione richiesta: non soltanto la dimora ma anche la residenza anagrafica e il domicilio"*.

Ciò distingue e caratterizza l'attuale sistema di tassazione dal precedente articolo 2, comma 2, Dpr 29 settembre 1973, n. 597, a mente del quale assumevano la qualifica di residenti *"oltre alle persone iscritte nelle anagrafi della popolazione residente, coloro che hanno nel territorio dello Stato la sede principale dei loro affari e interessi o vi dimorano per più di 6 mesi all'anno (...)"*.

Il riferimento temporale relativo all'iscrizione anagrafica va verificato tenendo conto anche di un legame effettivo con lo Stato italiano. Questo concetto di legame effettivo è stato ampiamente illustrato dalla circolare ministeriale n. 304/E del 2 dicembre 1997, che verrà analizzata nei prossimi paragrafi e, sinteticamente, sussiste qualora la persona abbia mantenuto in Italia i propri legami familiari o il centro dei propri interessi patrimoniali e sociali.

---

<sup>9</sup> In tal senso già LUPI R., *"Territorialità del Tributo"*, in Enciclopedia Giuridica Treccani, Roma 1994.

Detto ciò si tratta allora di vedere se ed in che misura questo obiettivo sia effettivamente raggiunto, ma altresì se ed in che misura possano giustificarsi in questo ambito divergenze rispetto alla normativa civilistica.

A questo scopo sembra necessario non limitare l'analisi alla sola normativa tributaria interna ma estenderla anche a quella di fonte convenzionale, che prevale sulla prima nel caso in cui il conflitto di potestà impositiva sulle fattispecie reddituali transnazionali sorga con un Paese legato all'Italia da un Trattato italiano contro la doppia imposizione. Il riferimento alla maggior parte del periodo d'imposta consente di attuare la menzionata regola dei 183 giorni, fugando ogni dubbio interpretativo rispetto al testo delle convenzioni.

Il requisito temporale della maggior parte del periodo d'imposta condiziona l'applicabilità dei tre criteri sostanziali in base ai quali l'articolo 2, comma 2 TUIR ricava la dimostrazione della residenza in Italia. Ne consegue che oggetto di prova debba essere non già la semplice possibilità di rinvenire uno dei tre criteri all'interno della fattispecie concreta, ma la effettiva sussistenza di almeno uno di essi per la maggior parte del periodo d'imposta.

Al fine dell'applicazione dell'articolo 2, comma 2 TUIR è dunque necessario e sufficiente che il soggetto su cui incombe l'onere della prova dimostri l'esistenza (o, se del caso, la mancanza) del presupposto territoriale per l'applicazione dell'imposizione italiana sul reddito mondiale. Sul piano pratico la prova comporta indubbiamente non poche difficoltà, che, però possono essere superate anche con l'ausilio di argomentazioni logiche a contrario, che dimostrino cioè l'incompatibilità dell'assunto della residenza in Italia.

L'alternativa dei riferimenti all'iscrizione anagrafica, al domicilio o alla residenza nella normativa tributaria di fonte interna tende ad abbassare la soglia minima di operatività della residenza fiscale come criterio di collegamento territoriale all'imposizione italiana, giacché anche la presenza di uno solo di essi può essere sufficiente allo scopo di tassare nel nostro Paese il reddito mondiale prodotto dal soggetto.

Con il trasferimento di residenza dall'Italia all'estero, l'onere della iscrizione all'AIRE per il contribuente rappresenta una condizione necessaria per fare valere il trasferimento stesso, anche se non sufficiente, giacché essa deve pur sempre corrispondere alla situazione effettiva. Per questa ragione sembra del tutto inappropriato parlare di prevalenza della forma sulla sostanza in relazione al concetto fiscale di residenza, come ha di recente fatto la Suprema Corte<sup>10</sup>.

Per quel che concerne il domicilio, ai fini civilistici si sottolinea generalmente la composizione sulla base di un elemento oggettivo, dato dalla concentrazione di affari ed interessi in un determinato luogo, e di uno soggettivo, consistente nell'intenzione di operare tale concentrazione, manifestata espressamente dalla persona o desumibile dal suo stesso comportamento secondo una comune valutazione sociale.

Ai fini tributari il secondo elemento sembra però essere progressivamente affievolito, fino quasi a fondersi con i fatti che risultano dal primo. Questo problema può ricondursi nell'alveo di quello generale della rilevanza dell'elemento intenzionale del contribuente nella costruzione delle fattispecie in materia tributaria. Sembra prevalente l'opinione che nega la possibilità di far dipendere il prelievo dell'imposta da considerazioni esclusivamente relative all'*intentio* del contribuente. Se quindi il centro degli affari e

---

<sup>10</sup> A questo riguardo si veda Cass. Sez. I civ. 6 febbraio 1998, n. 1215, secondo cui "in materia fiscale, a differenza di quanto avviene ai fini civilistici, la forma è destinata a prevalere sulla sostanza nell'ipotesi in cui la residenza venga collegata al presupposto anagrafico".

degli interessi di un soggetto fosse in un determinato luogo, poco conterebbe ad esempio la sua mera intenzione di non attribuirgli carattere di stabilità. Pertanto l'intenzione di un soggetto di stabilire in un luogo il centro dei propri affari ed interessi, se corroborata dal riscontro delle risultanze fattuali, potrà determinare in quello stesso luogo l'esistenza del domicilio principale del contribuente, con riflessi ai fini del concetto di residenza fiscale di cui all'articolo 2, comma 2 TUIR.

## **1.2 I FONDAMENTI DEL NOSTRO ORDINAMENTO: IL PRINCIPIO DELLA TASSAZIONE MONDIALE**

La residenza nel diritto tributario svolge il compito di determinare se l'obbligo di contribuire alle spese pubbliche da parte di un soggetto debba calcolarsi su base così detta *territoriale* oppure su base così detta *mondiale*.

E' noto, infatti, che per *tassazione territoriale* si intende l'esercizio, da parte di uno Stato, della sovranità impositiva solo sui redditi da chiunque prodotti nell'ambito del proprio territorio, mentre per *tassazione mondiale* si intende l'esercizio della sovranità impositiva anche sui redditi prodotti al di fuori del territorio dello Stato da parte di coloro (i residenti) che hanno, un collegamento di natura personale.

La tassazione mondiale e la tassazione territoriale sul reddito convivono spesso nell'ambito del medesimo sistema tributario: a seconda dell'esistenza o meno di un collegamento di natura personale con il territorio, una persona potrà soggiacere ad imposizione mondiale o, eventualmente, solo territoriale.

Chiarito, dunque, il ruolo fondamentale giocato dalla residenza nell'ambito di un sistema a tassazione mondiale, e nell'ambito di un sistema a tassazione territoriale, occorre ricordare la sua funzione ai fini della "localizzazione" del reddito.



Quando si tenta di individuare “la fonte” del reddito, infatti, attraverso criteri che pongano in collegamento una determinata attività produttiva con un ordinamento giuridico territorialmente delimitato, e che quindi “localizzino” il reddito che promana da quelle attività, la residenza ritorna ad essere determinante. La “localizzazione” di alcune fattispecie reddituali “entro” o “fuori” il territorio dello stato, si può basare sulla residenza di chi le corrisponde.

Sono due, distinti e opposti, i modelli cui gli Stati possono astrattamente informare il proprio sistema impositivo: il principio della fonte (*source-based taxation principle*) e il principio della residenza o domicilio fiscale del soggetto su cui grava l'imposta (*worldwide income principle*).

L'ordinamento che accoglie il *principio della fonte* colpisce i redditi o i beni posseduti da residenti o non residenti, solo se prodotti o esistenti all'interno del Territorio sul quale esso spiega la propria efficacia giuridica.

Invero, se si assume il *principio di residenza*, ferma restando per i non residenti l'imposizione dei soli redditi o beni posseduti entro i confini nazionali, si assoggetteranno a tassazione i residenti con riferimento al reddito mondiale<sup>11</sup> o ai beni ovunque esistenti.

La tassazione secondo il principio della fonte è attuata principalmente dai Paesi importatori di capitali, al fine di incentivare l'ingresso di investitori stranieri<sup>12</sup>; motivi opposti inducono i Paesi esportatori di capitali a privilegiare, invece, il rapporto tra

---

<sup>11</sup> Fanno eccezione ai canoni appena ricordati quei sistemi (Stati Uniti, Filippine e Messico) che applicano il *worldwide principle* avendo riguardo al diverso presupposto della nazionalità del contribuente, talché il cittadino come tale, anche se non residente, è pur sempre ritenuto a contribuire su base mondiale.

<sup>12</sup> Tali Paesi, inoltre, avendo una scarsa protezione verso i mercati internazionali nutrono storicamente un moderato interesse verso un sistema d'imposizione *worldwide* poiché dalla sua adozione deriverebbe un modesto incremento di gettito a fronte di una maggiore complessità sul piano legislativo e di un più elevato costo complessivo di attuazione del tributo.

soggetto e Territorio, valorizzando forme di imposizione a carattere personale, tendenti a colpire la capacità globale dell'individuo ovunque si manifesti.

Il sistema di tassazione su base mondiale è da tempo osteggiato dai Paesi in via di sviluppo, i quali, applicando per lo più il principio della fonte, lamentano, a buon diritto, come la concessione al non residente di agevolazioni tributarie si risolva normalmente in un beneficio per il proprio Stato di residenza.

Sotto altro profilo, si è osservato che a differenza dei cittadini, naturali destinatari dei precetti tributari in virtù dei vincoli economici e politici che li legano allo Stato di origine, gli stranieri possono essere destinatari di un precetto di carattere tributario solo ove esista una forma di collegamento di ordine sociale, come ad esempio la residenza, o di ordine economico, quale l'esercizio di attività o il possesso di beni patrimoniali.

La nostra Costituzione, infatti, nel cristallizzare con l'articolo 53 che "*Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva*", estende la giurisdizione statale in materia tributaria anche nei confronti di quanti, pur privi della cittadinanza italiana, si pongono in un rapporto di connessione con il suo Territorio divenendo fruitori dei pubblici servizi ai quali dovranno contribuire.

Ne deriva quale corollario del ricordato principio costituzionale, che il nostro ordinamento non può indirizzare la propria potestà impositiva verso soggetti non residenti in relazione a redditi o beni esteri.

### **1.3 LA RESIDENZA ANAGRAFICA**

Nel paragrafo precedente, si è visto che una delle condizioni per fa sì che un soggetto possa essere qualificato come residente ai sensi dell'articolo 2, comma 2, Tuir, è l'iscrizione nell'anagrafe della popolazione residente.

Il criterio dell'iscrizione nell'anagrafe della popolazione residente è di agevole verifica, essendo basato su un mero requisito formale riscontrabile mediante registri anagrafici tenuti da ciascun comune. In tali registri sono annotate le generalità delle persone che, in un determinato momento, vivono in tale comune.

Essi sono aggiornati d'ufficio ogni qual volta il soggetto interessato comunichi, per altro obbligatoriamente, un mutamento rilevante ai fini anagrafici.

La cancellazione da tali registri è ottenuta a seguito del trasferimento della dimora abituale in un altro luogo opportunamente denunciato agli uffici comunali.

Il formalismo che contraddistingue il criterio della residenza anagrafica consente un'agevole verifica del requisito stesso, semplificando l'attività probatoria gravante sull'Amministrazione finanziaria. Esso tuttavia può condurre a valutazioni potenzialmente erranee circa l'effettiva possibilità che il contribuente manifesti la propria capacità contributiva come residente effettivo dello Stato.

Ai fini dell'iscrizione nei registri anagrafici non rileva quindi necessariamente la sussistenza della capacità contributiva; l'iscrizione è infatti un atto di natura amministrativa che prescinde dalle situazioni di fatto del contribuente, cosicché può accadere che un soggetto pur rimanendo iscritto nell'anagrafe della popolazione residente sia, in realtà, assente dall'Italia in quanto domiciliato all'estero per l'intero periodo d'imposta. Tale soggetto, ai sensi dell'articolo 2, TUIR, è comunque considerato fiscalmente residente in Italia.

Per contro la mera cancellazione dalle liste anagrafiche con la conseguente iscrizione all'anagrafe degli italiani residenti all'estero (AIRE), non è di per se sufficiente a dimostrare la non residenza fiscale italiana.

## **1.4 LE CONDIZIONI POSTE DALLA NORMATIVA ITALIANA: I COLLEGAMENTI CON LA DEFINIZIONE DI ORIGINE CIVILISTICA**

In questa sede, la normativa civilistica viene analizzata soltanto nella misura necessaria a comprendere l'ambito applicativo dell'articolo 2 TUIR che non contiene una definizione di residenza in grado di trovare applicazione in relazione a tutti i tributi, ma soltanto una ricostruzione del concetto di residenza sulla base della normativa civilistica.

Per meglio comprendere la portata del richiamo dell'art. 2 TUIR sembra opportuno premettere alcune considerazioni sui concetti di domicilio e residenza nella normativa civilistica.

Come accennato nel precedente paragrafo, ai fini dell'assunzione della qualità di residente deve manifestarsi, nell'arco temporale minimo richiesto, almeno una delle seguenti condizioni:

- iscrizioni nelle anagrafi della popolazione residente<sup>13</sup>;
- titolarità del domicilio, ossia, ai sensi dell'articolo 43, comma 1, del Codice civile, della sede principale dei propri affari o interessi nel territorio dello Stato;
- residenza, da intendersi, secondo la definizione datane dall'articolo 43, comma 2, del Codice Civile, come luogo di dimora abituale della persona entro i confini nazionali.

Il legislatore fiscale ha inteso rendere i concetti di residenza e domicilio, di origine civilistica, l'espressione di due fenomeni affini ma distinti, quanto meno nel senso che

---

<sup>13</sup> Presupposto per l'iscrizione all'anagrafe, ai sensi degli articoli 1 e 3 del Dpr 30 maggio 1989, è l'avere nel Comune la propria dimora abituale o - per le persone senza fissa dimora - l'aver stabilito nel Comune il proprio domicilio. I cittadini italiani che abbiano stabilito la propria dimora abituale all'estero devono cancellarsi dall'anagrafe della popolazione residente e iscriversi all'anagrafe degli italiani residenti all'estero (Aire).

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

L'articolo 2, secondo comma, del D.P.R. 917/1986 inoltre, stabilisce che *"ai fini delle imposte sul reddito 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"*.

La norma, con qualche variante, ricalca sostanzialmente, la corrispondente disposizione del D.P.R. 597/1973.

Le note allegate allo schema del Testo unico si limitano ad avvertire che la formulazione della norma è stata modificata, poiché si tratta di accertare - ai fini dell'obbligo della dichiarazione e dell'esercizio del potere di accertamento - il presupposto di un'obbligazione tributaria *"di periodo"* ed è perciò necessario precisare per quanta parte del periodo medesimo debba sussistere la condizione richiesta: non soltanto la dimora, ma anche la residenza anagrafica ed il domicilio.

Ne deriva che non si è inteso modificare nella sostanza la natura dei presupposti di territorialità (residenza anagrafica, sede principale degli affari ed interessi e dimora abituale), ma semplicemente introdurre una condizione temporale all'applicabilità di tali criteri.

Gli elementi che determinano la residenza fiscale di un soggetto sono dunque:

- L'iscrizione anagrafica;
- Il domicilio, ossia la sede principale degli affari ed interessi (art. 43, primo comma, c.c.);
- La residenza, ossia la dimora abituale (articolo 43, secondo comma, c.c.).

È sufficiente che sussista uno solo dei requisiti previsti dalla norma affinché un soggetto sia considerato fiscalmente residente. Così, ad esempio, il soggetto che abbia stabilito la propria dimora abituale all'estero pur non avendo provveduto a cancellarsi dall'anagrafe della popolazione residente è considerato per presunzione assoluta residente in Italia.

Analogamente, il contribuente che pur essendosi cancellato dall'anagrafe della popolazione residente risulti aver mantenuto la propria dimora abituale o la sede principale dei propri affari e interessi in Italia (ad esempio in seguito al rientro in Italia) si considera ugualmente residente nel territorio dello Stato.

Dal punto di vista fiscale, l'iscrizione all'Aire attesta e conferma la non residenza in Italia, ma a differenza dell'iscrizione (che è inoppugnabile) nelle anagrafi dei residenti nello Stato, quella nell'anagrafe dei residenti all'estero è pur sempre suscettibile di prova contraria: sia nel caso di simulazione, sia nel caso in cui il soggetto emigrato riassuma la residenza di fatto in Italia prolungata per la maggior parte del periodo d'imposta.

Questa interpretazione trova conferma nella sentenza della Corte di Cassazione 8 novembre 1989, n. 4705, secondo la quale la semplice cancellazione dall'anagrafe della popolazione residente, per trasferire la residenza all'estero, può non essere sufficiente a far perdere lo *status* di residente sotto il profilo fiscale, qualora il soggetto mantenga nel territorio nazionale i propri interessi (famiglia, proprietà, ecc.).

Nello stesso senso si esprime anche la Circolare n. 304/E, secondo cui la semplice cancellazione dall'anagrafe della popolazione residente e la contestuale iscrizione in quella degli italiani residenti all'estero (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. Pertanto, l'aver stabilito il domicilio civilistico in Italia ovvero l'aver fissato

la propria residenza nel territorio sono condizioni sufficienti per integrare il concetto di residenza fiscale, indipendentemente dal mero requisito formale dell'iscrizione.

L'iscrizione nell'anagrafe della popolazione residente è disciplinata dalla legge 24 dicembre 1954, n. 1228 e dal relativo Regolamento di attuazione 30 maggio 1989, n. 223. Presupposto per l'iscrizione, ai sensi degli articoli 1 e 3 del regolamento, è l'avere stabilito nel Comune la propria dimora abituale o - per le persone senza fissa dimora - l'aver stabilito nel Comune il proprio domicilio.

Non cessano di appartenere alla popolazione residente le persone temporaneamente dimoranti in altri Comuni o all'estero per l'esercizio di occupazioni stagionali o per motivi di limitata durata.

I cittadini italiani che abbiano stabilito la propria dimora abituale all'estero devono cancellarsi dall'anagrafe della popolazione residente ed iscriversi all'Aire, istituita e tenuta a norma della legge 27 Ottobre 1988, n. 470 e del relativo regolamento di esecuzione, di cui al D.P.R. 6 Settembre 1989, n. 323.

Con riguardo al secondo presupposto, la residenza, essa equivale alla stabile dimora.

La giurisprudenza civilistica ha sancito che *“la residenza è determinata dalla abituale volontaria dimora di una persona in un determinato 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 che evidenziano tale intenzione, è normalmente compenetrata nel primo elemento”*.

In altri termini, la volontà si presume fino a prova contraria e ci si affida, in sede probatoria, ad indici estrinseci, vale a dire al comportamento del soggetto, alle sue abitudini di vita, ecc.

Per determinare il momento in cui può ritenersi acquistata la residenza, non è necessario, peraltro, che la permanenza in un determinato posto si sia già protratta per un tempo più o meno lungo, ma è sufficiente accertare che la persona abbia fissato in quel posto la propria dimora con l'intenzione, desumibile da ogni elemento di prova anche con giudizio *ex post*, di stabilirvisi in modo non temporaneo.

La stabile permanenza sussiste anche quando la persona si rechi a lavorare o svolgere altra attività fuori dal comune di residenza, sempreché conservi in esso l'abitazione, vi ritorni quando possibile e vi mantenga il centro delle proprie relazioni familiari e sociali.

Per quanto riguarda l'elemento della volontà, la Cassazione ha esaminato anche il caso di un soggetto che era stato costretto a vivere per un prolungato periodo di tempo in Italia per motivi di salute e quindi senza aver scelto volontariamente la residenza italiana. Il Supremo Collegio - ribadendo l'essenzialità del requisito della volontà - ha escluso che tale volontà debba risultare da una manifestazione esplicita del soggetto, concludendo che essa può essere presunta anche dalla protratta permanenza del soggetto nel territorio dello Stato; nel caso, dunque, è stato confermato il giudizio di merito dal quale risultava una “motivazione attenta ed esauriente” della “dimostrazione, fondata sulle risultanze processuali”, attestante “l'obiettiva volontà” dell'interessato di stabilirsi in Italia.

La residenza non viene meno per una più o meno prolungata assenza, specie se occasionata da motivi contingenti (villeggiatura, viaggi, studio, lavoro, ecc.), sempreché la persona vi conservi l'abitazione, vi ritorni quando possibile o vi mantenga il centro delle proprie relazioni familiari e sociali.



Ciò premesso sul piano civilistico, si osserva che la norma tributaria fissa l'ulteriore condizione che la persona abbia la residenza in Italia per la maggior parte del periodo d'imposta. Poiché non sembra che la dimora possa essere considerata abituale se ha una durata inferiore alla metà del periodo d'imposta, il requisito di “*durata*” stabilito nella norma fiscale e quello di “*abitualità*” stabilito dalla norma civilistica sembrano sovrapporsi al punto da far sì che uno dei due risulti pleonastico.

Il coordinamento tra le due norme, tuttavia, sembra portare alla parziale modifica dell'interpretazione data in dottrina e nella prassi amministrativa sulle modalità di computo della durata della dimora in relazione al regime previgente.

La portata letterale dell'articolo 2, D.P.R. 597/1973 consentiva, infatti, di ritenere che il periodo di permanenza nel territorio per oltre sei mesi poteva anche non essere continuativo. Oggi, invece, è la dimora abituale che deve essere stabilita in Italia per la maggior parte del periodo d'imposta.

Per il conseguimento della qualifica di residente fiscale le cennate relazioni tra individuo e territorio devono avere una durata non inferiore alla maggior parte del periodo d'imposta (almeno 183 giorni, oppure, in caso di anno bisestile, almeno 184 giorni).

Riguardo alle concrete modalità di calcolo dei giorni di presenza si rinvia a quanto affermato dalla Circolare 17 Agosto 1996, n. 201.

Detta circolare ha recepito il criterio della “presenza fisica”, come codificato nel commentario all'articolo 15 del Modello OCSE di convenzione del 1992.

L'elemento di più incerta determinazione è, senza ombra di dubbio, il domicilio, definito, dal codice civile, “il luogo nel quale la persona ha stabilito la sede principale dei propri affari ed interessi”. Secondo la Suprema Corte di Cassazione, il domicilio

prescinde dalla dimora o dalla presenza di una persona in un luogo, in quanto esso, pur fondandosi su un elemento di fatto, costituito dall'aver la persona stabilito in un luogo la sede principale dei suoi affari ed interessi, consiste in una relazione tra la persona ed il luogo in questione essenzialmente ed anche soltanto giuridica, caratterizzata dalla volontà della persona di stabilire in quel luogo la sede generale delle sue relazioni ed interessi. Il domicilio fiscale è l'indirizzo al quale l'Amministrazione finanziaria fa pervenire le sue comunicazioni dirette al contribuente.

L'articolo 58 del D.P.R. n. 600/1973 afferma che le persone fisiche residenti nel territorio dello Stato hanno il domicilio fiscale nel comune nella cui anagrafe sono iscritte.

La norma non disciplina l'ipotesi dei cd. "*residenti presunti*" e cioè delle persone fisiche non iscritte nelle anagrafi della popolazione residente, ma che in Italia hanno il domicilio e la residenza come definite ai fini del codice civile. Riguardo a tali soggetti la Circolare n. 7 del 30 Aprile 1977, individua i seguenti criteri:

- Se il soggetto estero ha avuto in Italia una sola sede d'affari, il domicilio fiscale è fissato nel Comune di ubicazione di tale sede di affari;
- Se il soggetto estero ha dimorato per più di sei mesi in un solo Comune, il domicilio fiscale è fissato in tale Comune;
- Se il soggetto estero ha localizzato la sede di affari in più Comuni, il domicilio fiscale viene fissato nel Comune nel quale è stato prodotto il reddito più elevato;
- Se il soggetto estero ha dimorato in più Comuni, il domicilio fiscale viene fissato nel Comune in cui egli ha dimorato più a lungo.

Le persone fisiche non residenti hanno il domicilio fiscale nel Comune in cui si è prodotto il reddito o, se il reddito è prodotto in più Comuni, nel Comune in cui si è prodotto il reddito più elevato.

Su analoghi binari, la giurisprudenza evidenzia come questo concetto riposi principalmente su una situazione giuridica, caratteristica della volontà della persona di stabilire in quel luogo la *"sede generale delle sue relazioni di natura morale e sociale, nonché dei propri interessi economici"*.

La nozione di domicilio risulta fortemente condizionata dall'elemento soggettivo, cioè dall'intenzione di costituire e mantenere in un determinato luogo il centro principale delle proprie relazioni familiari, sociali ed economiche, e l'applicazione di questo presupposto non può prescindere dall'accertamento - in concreto - della sussistenza di tale elemento.

Poiché, inoltre, la disposizione fa riferimento alla sede principale degli affari ed interessi occorre una valutazione complessa della situazione socio-economica del contribuente. L'articolo 43, primo comma, Codice Civile, il cui richiamo in definitiva vale solo per le nozioni in esso contenute, non è idoneo di per sé ad attrarre chiunque tra i soggetti passivi d'imposta residenti (in palese contrasto con la situazione di fatto) se non concorrono anche altri elementi e circostanze certe, non solo inequivocabilmente significativi ma anche comparabili al punto di poter stabilire che la sede di affari ed interessi nel territorio dello Stato è principale rispetto ad altre che il soggetto non residente abbia all'estero.

D'altro canto, la sede principale di affari ed interessi, significando concentrazione degli stessi in un determinato luogo, postula la valutazione dell'insieme dei rapporti facenti capo al soggetto, nella loro pluralità (ancorché non esaustiva) e non già rilevanza di uno

solo di essi, neppure in riferimento al solo rapporto di lavoro per quanto notevole ed importante esso sia nella vita delle persone.

La Circolare Ministeriale n. 304/E si è soffermata in modo particolare sugli elementi definatori della nozione di domicilio, evidenziando che:

- Secondo la giurisprudenza prevalente il *domicilio* è un rapporto giuridico tra il soggetto ed il centro dei propri affari e prescinde dalla presenza effettiva in un determinato luogo;
- La locuzione “*affari ed interessi*”, di cui al citato articolo 43, primo comma Codice Civile, deve intendersi in senso ampio, cioè comprensivo non solo di rapporti di natura patrimoniale ed economica ma anche morali, sociali e familiari, sicché la determinazione del domicilio va desunta alla stregua di tutti gli elementi di fatto che, direttamente o indirettamente, attestino la presenza in un certo luogo di tale complesso di rapporti ed il carattere principale che esso ha nella vita della persona;
- L'Amministrazione Finanziaria, chiamata a pronunciarsi sul caso di un soggetto iscritto all'Aire ed esercente attività di lavoro autonomo all'estero, si era già uniformata a tale interpretazione, sostenendo che la residenza fiscale in Italia si concretizza qualora la famiglia dell'interessato abbia mantenuto la dimora in Italia durante il periodo di attività all'estero o, comunque, nel caso in cui emergano atti o fatti tali da indurre a ritenere che il soggetto interessato abbia quivi mantenuto il centro dei propri affari ed interessi;
- Sarà considerato fiscalmente residente in Italia la persona che, pur avendo trasferito la propria residenza all'estero e svolgendo la propria attività fuori dal territorio nazionale, mantenga, nel senso sopra indicato, il centro dei propri interessi familiari e sociali in Italia.

In effetti, con il requisito temporale previsto dall'articolo 2, D.P.R. 917/1986 *"per la maggior parte del periodo d'imposta"*, il legislatore ha inteso richiedere la sussistenza di un legame effettivo e non provvisorio della persona con il territorio nazionale, tale da legittimare il concorso alle spese pubbliche in ottemperanza ai doveri costituzionali.

La rilevanza assunta dall'elemento soggettivo e, soprattutto, l'estensione dell'inciso *"affari ed interessi"* ai rapporti di natura non patrimoniale fa sì che la nozione di domicilio sfugga a criteri di valutazione meramente quantitativi, prestandosi a valutazioni per lo più di carattere qualitativo.

Pertanto, la circostanza che la persona abbia mantenuto in Italia i propri legami familiari o il centro dei propri interessi patrimoniali e/o sociali deve ritenersi sufficiente a dimostrare un collegamento effettivo e stabile con il territorio nazionale tale da far ritenere soddisfatto il requisito temporale previsto dalla norma.

Eloquente in proposito è la congiunzione *"il domicilio o la residenza ai sensi del codice civile"* di cui alla richiamata norma, evidente espressione dell'intento di comprendere nell'ambito della soggettività fiscale passiva sia chi è residente ma anche chi, in un luogo determinato, può dirsi abbia il semplice domicilio.

Tale ultimo concetto, si vedrà, si mostra caratterizzato da un'oggettività e un'ampiezza di contenuti sicuramente più adeguata a meglio comprendere il caso di specie.

La dottrina, approfondendo la portata dei singoli criteri di collegamento, ha anzitutto affermato, con riferimento al primo di essi, il carattere oggettivo e formalistico dell'iscrizione, reputata condizione di per sé sola sufficiente a far acquisire la residenza agli effetti tributari.

La tesi, pur non unanimemente condivisa dalla giurisprudenza di merito, ha ricevuto di recente un'autorevole conferma dalla Corte di cassazione.

La Suprema Corte ha, infatti, chiarito che l'iscrizione costituisce *“un dato preclusivo di ogni ulteriore accertamento ai fini dell'individuazione del soggetto passivo d'imposta, diversamente da quanto avviene ai fini civilistici ove le risultanze anagrafiche sono invece concordemente considerate idonee unicamente a dar luogo a presunzioni relative superabili, come tali, da prova contraria”*.

E' certamente prevalsa, sul piano interpretativo, l'idea che l'iscrizione anagrafica sia stata concepita dal legislatore soprattutto come strumento destinato a consentire un'agevole e sollecita individuazione della persona residente.

D'altra parte, una diversa prospettiva avrebbe portato ad attribuire rilevanza sostanziale alla dimora, se si pone mente al fatto che le persone anagraficamente residenti nel Comune sono quelle titolari, appunto, della propria dimora abituale nell'ambito del suo territorio e, in definitiva, una sostanziale equiparazione delle due distinte situazioni giuridiche.

Parte della dottrina ha, peraltro, prospettato l'incostituzionalità del criterio dell'iscrizione anagrafica per violazione dell'articolo 53 della Costituzione, perché inidoneo se ad esprimere la reale capacità contributiva del soggetto passivo in termini di imposizione del reddito su base mondiale e, dunque, non solo del reddito prodotto in Italia, ma anche di quello di fonte estera.

In particolare, si è osservato, da un lato, che l'assunzione del solo elemento formale dell'iscrizione anagrafica prescinde dall'esistenza di un effettivo legame tra la persona, che potrebbe risultare in concreto privo di domicilio o di dimora abituale in Italia, e il territorio; inoltre, si è detto, colui che contribuisce dovrebbe pur sempre godere dei pubblici servizi che egli stesso concorre a finanziare.

Il quadro normativo appare ancora più contraddittorio posto che ai fini civilistici le risultanze anagrafiche, quando invocate dai terzi contro l'iscritto ovvero da quest'ultimo contro terzi non in buona fede, pongono solo una presunzione *iuris tantum*<sup>14</sup>.

Non meno problematica appare la lettura dell'articolo 2 del Tuir avuto riguardo ai residui criteri di collegamento - domicilio e residenza - da assumersi, invece, stante il rinvio extraistituzionale al Codice Civile, secondo le definizioni offerte dall'articolo 43 codice civile, laddove per *domicilio* si qualifica il sito in cui la persona ha stabilito la sede principale dei propri affari e interessi (primo comma) e per *residenza* il luogo di dimora abituale (secondo comma).

Ciò dipende in larga misura dall'eccessiva genericità che caratterizza le ricordate previsioni codicistiche - nell'ambito delle quali non è contemplata alcuna condizione di ordine temporale - e dalla conseguente oggettiva incapacità della giurisprudenza e della dottrina di giungere a una convergenza interpretativa intorno agli elementi materiali che ne costituiscono il fondamento.

Concetti come "*sede principale*", "*affari e interessi*" e "*dimora abituale*" possono, a ben vedere, assumere una portata e un'estensione più o meno vasta, in funzione dello specifico significato di volta in volta loro attribuito.

Secondo la tesi prevalente, il requisito della principalità escluderebbe la possibilità di configurare, con riferimento al medesimo soggetto, una pluralità di domicili, anche se non è chiaro in presenza di più sedi con quale parametro essa debba essere misurata, mentre alla locuzione, "*affari ed interessi*", dovrebbe attribuirsi un significato tale da comprendere, non solo gli interessi di natura economica e patrimoniale, ma anche quelli

---

<sup>14</sup> Cfr, da ultimo, Cassazione, 5 maggio 1998, n. 4518. La prova contraria è inammissibile nel caso di trasferimento di residenza non attuato con il rispetto delle formalità di cui all'articolo 31 delle disposizioni attuative del Codice civile, ossia doppia dichiarazione fatta al Comune che si abbandona e a quello dove si intende fissare la dimora abituale.

di indole morale<sup>15</sup>. Il secondo presupposto, la *residenza*<sup>16</sup>, è stato quindi interpretato dalla giurisprudenza civilistica come consistente di un elemento oggettivo o materiale, la permanenza in un luogo, e di uno soggettivo, l'intenzione<sup>17</sup> di dimorarvi abitualmente. La giurisprudenza civilistica in proposito ha sancito che "la residenza è determinata dall'abituale volontaria dimora di una persona in un dato luogo, sicché concorrono ad instaurare tale relazione giuridicamente rilevante sia il fatto oggettivo della stabile permanenza in quel luogo sia l'elemento soggettivo della volontà di rimanervi, la quale, estrinsecandosi in fatti univoci evidenzianti tale intenzione, è normalmente nel primo elemento". La permanenza in un luogo non è compatibile con gli allontanamenti, anche se frequenti e di una certa durata.

Anche una o più o meno prolungata assenza dal luogo fissato come dimora abituale non fa venire meno la residenza, specie quando detta assenza sia cagionata da motivi contingenti. Viceversa, se venisse meno la permanenza in un luogo, ma non l'intenzione di rimanervi, non sarebbe comunque possibile mantenere inalterata la residenza.

Da ciò discende che l'interpretazione civilistica di abitualità assume inevitabilmente connotati quantitativi di abitudine o consuetudine.

---

<sup>15</sup> All'espressione "affari e interessi" è stato attribuito un significato comprensivo sia delle attività economiche, sia degli interessi d'indole morale e sociale, sicché 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. Per citare la più recente, Cassazione, sezione II, 20 luglio 1999, n. 7750. Va sottolineato che tale interpretazione è stata già seguita dall'Amministrazione finanziaria, la quale ha affermato che nel caso di un soggetto iscritto all'Aire ed esercente attività di lavoro autonomo all'estero, egli deve considerarsi fiscalmente residente in Italia in quanto ha quivi mantenuto il centro dei propri interessi familiari e sociali.

<sup>16</sup> Il concetto di residenza è rimasto a lungo compenetrato con quello del domicilio. Solo un'evoluzione delle condizioni sociali in rapporto alla mobilità dell'individuo ne ha cagionato il distacco dal domicilio e l'autonomo svolgimento. Oggi si può affermare che il domicilio riguarda la vita morale dell'individuo, nel suo più ampio significato, la residenza la sua vita fisica. Il domicilio rappresenta nello spazio la sfera d'azione della personalità; la residenza la sede materiale della persona.

<sup>17</sup> La volontà si presume fino a prova contraria e ci si affida, in sede probatoria, a indici estrinseci, vale a dire a comportamenti del soggetto, alle sue abitudini di vita eccetera.



Tratto distintivo del domicilio<sup>18</sup>, rispetto alla residenza, è il rilievo che assumerebbe, nel primo ma non nella seconda, la sfera volitiva della persona in rapporto all'elemento fattuale della presenza fisica, ossia, come parrebbe doversi desumere dalla locuzione "ha stabilito", l'intenzione resasi manifesta di voler collocare la sede dei propri affari e interessi in un determinato ambito spaziale.

La giurisprudenza civilistica ha considerato il domicilio il luogo in cui un soggetto mantiene il centro dei propri interessi, intesi non solo sotto il profilo economico e patrimoniale, ma anche morale e familiare, con riferimento, tra l'altro, al consorzio di vita coniugale<sup>19</sup>.

In particolare, viene evidenziato che questo concetto, pur presupponendo una situazione di fatto costituita dall'avere una persona stabilito in un determinato luogo la sede principale dei propri affari e interessi, consiste principalmente in una situazione giuridica, caratterizzata "dalla volontà della persona di stabilire in quel luogo la sede generale delle sue relazioni di natura morale e sociale, nonché dei propri interessi economici". La giurisprudenza tributaria ha mostrato di aderire alla concezione allargata di domicilio consolidatasi in materia civilistica, onde l'ampio risalto attribuito anche a elementi di chiara natura non patrimoniale.

In particolare, una pronuncia della Ctr di Bologna ha riconosciuto l'esistenza della sede principale degli affari e interessi nel territorio dello Stato e, quindi, la residenza fiscale a un noto tenore (tale caso sarà oggetto di studio nei paragrafi successivi), cittadino

---

<sup>18</sup> In particolare, il domicilio riposa su un elemento di fatto determinato dalla relazione di una persona con un luogo, integrato da un elemento di diritto, che consiste nell'avere il soggetto stabilito in quel luogo il centro dei suoi affari e interessi, anche a prescindere dall'effettiva presenza nel luogo considerato (Cfr Cassazione, 29 dicembre 1960, n. 3322). Nonostante ciò si nota un graduale avvicinamento della giurisprudenza alla tesi dottrinale dominante, dando maggior rilievo all'*animus*, quando si dice che il domicilio richiede non tanto l'elemento materiale della residenza in un luogo, quanto, un elemento intenzionale, rappresentato dalla volontà manifestata di fissare la principale sede dei propri affari ed interessi.

<sup>19</sup> Cfr Cassazione, 21 marzo 1968, n. 884.

italiano, anagraficamente residente a Montecarlo, sulla base di un insieme di circostanze: il possesso di numerose unità immobiliari prevalentemente ubicate nel Comune di origine, l'effettuazione di rimesse di denaro in Italia, il mantenimento di consistenti rapporti bancari con istituti creditizi locali, l'essere in Italia il luogo natio delle figlie e l'avervi stabilito il suo nucleo familiare, eccetera.

Più specificatamente, *"la mole degli interessi mantenuti nel nostro Paese"* in cui si antepone la disponibilità nello Stato di un locale di modeste dimensioni, unita alla mancata dimostrazione che il *"suo domicilio fosse altrove"*, apparirebbe tale *"da far ragionevolmente concludere"* che il contribuente abbia mantenuto in Italia *"il domicilio in tutti gli anni oggetto della controversia in questione"*.

Il concetto di domicilio ai fini tributari è stato di recente sottoposto ad un'accurata rilettura. Dopo aver ulteriormente sottolineato l'inattualità delle pronunce giurisprudenziali per le quali, come accennato, gli "affari e interessi", di cui all'articolo 43, comma 1, Codice Civile, dovrebbero comprendere anche la sfera non patrimoniale della persona per essersi formate nel quadro di una disciplina del diritto di famiglia diverso da quello vigente si è notato che, in una tale ottica, sarebbe dato desumere il domicilio nel territorio dello Stato di una persona fisica per il solo fatto che *"ivi si trovi la dimora abituale della sua famiglia"*.

Non di meno, sarebbe da revocarsi in dubbio la diretta e automatica valenza della chiave di lettura di matrice civilistica anche ai fini tributari, dovendosi più strettamente ricondurre la soggettività passiva a un nesso con il territorio che postuli una nozione degli affari e interessi in senso economico.

Il terzo criterio di collegamento riprende la nozione di residenza delineata dall'articolo 43, comma 2, con riferimento al luogo di dimora abituale della persona.

Per la sua concreta determinazione occorre identificare, in antitesi al domicilio che individua il centro della vita morale dell'individuo, la località dove il soggetto soggiorna con una certa stabilità e continuità, ossia la sfera degli interessi materiali di cui la presenza fisica dell'individuo è sicuro indizio.

L'*animus*, per contro, non assume rilievo se non nell'eventualità di trasferimento.

In conclusione, la definizione di residenza agli effetti dell'imposizione dei redditi posseduti dalle persone fisiche, enunciata nell'articolo 2 del Tuir, pone l'interprete di fronte a una vasta problematica che, nei casi più complessi, impedisce di pervenire a soluzioni ermeneutiche certe e univoche.

Vero è che, tanto nella giurisprudenza, quanto nella prassi dell'Amministrazione finanziaria, si è venuta consolidando la convinzione, seppure motivata anche dalla necessità di contrastare comportamenti di evasione fiscale, che ai criteri di collegamento accolti nel nostro diritto positivo possa essere attribuita prevalentemente una connotazione non economica.

Il che avviene assumendo la residenza in funzione delle risultanze anagrafiche e attribuendo ad esse, qualora emerga l'iscrizione per oltre la metà del periodo d'imposta, un'efficacia pari a una presunzione *iuris et de jure*, oppure, nei riguardi dei non iscritti, qualificando, sebbene in modo discutibile, il domicilio in funzione della sfera morale e affettiva dell'individuo, dando, da ultimo, rilievo alla presenza di una dimora abituale nel territorio dello Stato (ad esempio, individuo che riconosce il figlio affidato in Italia).

E' da ritenere auspicabile un riesame dell'intera materia rivolto precipuamente alla revisione del nesso di interdipendenza ora operante con la disciplina codicistica, che tenga conto della diversa funzione che assolve, nell'ambito del diritto privato, l'individuazione della sede giuridica della persona.

## 1.5 I SOGGETTI PASSIVI DELL'IMPOSTA

Con riferimento all'imposizione diretta, l'imposta sul reddito delle persone fisiche si applica sul reddito complessivo del soggetto, composto:

- Per i residenti, da tutti i redditi posseduti (in Italia ed all'estero, secondo il principio worl-wide incombe);
- Per i non residenti, soltanto dai redditi prodotti nel territorio dello Stato, secondo il principio della territorialità.

E' evidente, quindi quanto sia importante stabilire se il soggetto risieda o meno in Italia.

Nel primo caso, salvo le eccezioni stabilite dalle Convenzioni bilaterali, sul reddito che produce all'estero, egli dovrà pagare le imposte, oltre che nel Paese estero anche in Italia. Nel secondo caso, invece, pagherà le imposte in Italia soltanto sui redditi qui prodotti.

Tuttavia, il testo individua alcuni elementi rilevanti ai fini dell'individuazione della territorialità:

- Un elemento temporale, o meglio la maggior parte del periodo d'imposta;
- Alcuni elementi spaziali che sono, alternativamente, l'iscrizione presso l'anagrafe residente, il domicilio ovvero la sede principale dei propri interessi, la residenza, ovvero la dimora abituale.

Per quanto riguarda il presupposto temporale, la circolare n. 304/E del 2 dicembre 1997 precisa che *"con tale requisito il legislatore ha inteso, in effetti, richiedere la sussistenza di un legame effettivo e non provvisorio del soggetto con il territorio dello Stato, tale da legittimare il concorso alle spese pubbliche in ottemperanza ai doveri di solidarietà di cui all'articolo 2 della Costituzione"*.

Il periodo di imposta coincide con l'anno solare, pertanto è sufficiente soggiornare all'interno del territorio per un periodo che oltrepassi i 183 giorni.

L'iscrizione presso l'anagrafe residente rappresenta una presunzione *iuris de iure*, ai fini della residenza fiscale in Italia.

Anche qualora il soggetto sia effettivamente emigrato all'estero e solo per negligenza abbia ommesso di cancellarsi presso l'anagrafe residente e di iscriversi presso l'Aire (Anagrafe degli italiani residenti all'estero), sarà considerato fiscalmente residente in Italia, con la conseguente applicazione del principio del *world wide taxation*.

Tuttavia, la cancellazione dall'anagrafe residente e l'iscrizione nell'anagrafe degli italiani residenti all'estero non costituisce elemento determinante per escludere il domicilio o la residenza nello Stato ma sola presunzione *iuris tantum*, potendo l'Amministrazione finanziaria desumere con ogni mezzo di prova, anche in contrasto con le risultanze dei dati anagrafici, l'effettiva residenza del soggetto.

Pertanto, il trasferimento della persona fisica all'estero deve avvenire sia da un punto di vista formale (cancellazione anagrafe residente e contestuale iscrizione all'AIRE) che sostanziale (il soggetto non dovrà mantenere in Italia la sfera primaria dei propri interessi come famiglia, proprietà, eccetera).

Va, in primo luogo, osservato che la norma si rivolge esclusivamente ai cittadini italiani. Si deve ritenere che la *cittadinanza* debba essere attuale, cioè debba sussistere nel momento in cui si procede a verificare l'esistenza del presupposto fiscale.

La circostanza che il soggetto abbia una doppia cittadinanza non dovrebbe essere determinante, poiché è sufficiente che abbia quella italiana.

La norma non si applica agli apolidi. Le modalità di acquisto, perdita e riacquisto della cittadinanza italiana sono regolate dalla legge 5 Febbraio 1992, n. 91 e dai regolamenti

di attuazione emanati con il D.P.R. 12 Ottobre 1993, n. 572 e con la legge 22 Dicembre 1994, n. 736. Ulteriori disposizioni in materia sono state emanate dal Ministero dell'Interno con la Circolare 11 Novembre 1992.

Relativamente ai cittadini italiani cancellati dalle anagrafi della popolazione residente ed emigrati in Stati o territori aventi un regime fiscale privilegiato, si verifica un'inversione dell'onere della prova:

- Il cittadino emigrato, con presunzione relativa, viene considerato residente nel territorio dello Stato;
- Il cittadino, con qualsiasi mezzo di prova, di natura documentale o dimostrativa, con la sola esclusione del giuramento e della prova testimoniale, deve dimostrare di essere effettivamente residente nel Paese di emigrazione.

Altra condizione richiesta per l'applicazione della presunzione di residenza è che il cittadino italiano si sia cancellato dall'anagrafe della popolazione residente.

Pertanto, nell'ipotesi in cui non sia mai stato iscritto in tale registro, la presunzione non può operare. Ciò è desumibile anche dalla relazione governativa che parla di contribuenti italiani che "si cancellano dalle anagrafi della popolazione residente per spostarsi artificialmente in Paesi a bassa fiscalità".

Altra condizione per l'applicazione è che il cittadino italiano sia "emigrato in un Paese a fiscalità privilegiata" individuato con apposito Decreto Ministeriale 4 maggio 1999, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale 10 maggio 1999, n. 107.

Il concetto di "*emigrato*", già contenuto nell'articolo 3, secondo comma, del D.P.R. 597/1973, è stato soppresso nella corrispondente norma del testo unico (articolo 3, lett. c) delle imposte sui redditi, probabilmente anche per la difficoltà di darvi una definizione.

Un precedente giurisprudenziale è contenuto in due sentenze della Corte di Cassazione in cui si afferma che per "*emigrato*" non deve intendersi il cittadino che espatria esclusivamente per motivi di lavoro, né quello che vada a raggiungere prossimi congiunti già espatriati o che ritorni in un paese estero nel quale era già in precedenza espatriato, bastando che il trasferimento all'estero, anche se a tempo determinato, rivesta connotati di sufficiente stabilità, desunta dalla permanenza fuori dai confini nazionali, dal contenuto del contratto di lavoro e da altre circostanze significative.

Una concreta difficoltà nell'applicazione della norma da parte del Fisco potrebbe derivare dal fatto che l'accertamento della circostanza che il contribuente sia emigrato in un paradiso fiscale (condizione necessaria e sufficiente affinché possa scattare la presunzione relativa di residenza) deve essere fatto dall'Amministrazione finanziaria.

La stessa relazione governativa mette in luce come questi trasferimenti di residenza avvengono talvolta transitando attraverso Paesi che non sono considerati paradisi fiscali. La norma si risolve in un'inversione dell'onere della prova a carico del contribuente che si è trasferito, al quale è consentito di dimostrare l'esistenza di fatti o atti che comprovino l'effettività della situazione dichiarata (cancellazione dall'anagrafe della popolazione residente) in coerenza con un reale e duraturo collegamento con lo Stato di emigrazione.

Dal punto di vista formale, la prova contraria consiste nella dimostrazione di non essere residente in Italia ai sensi dell'art. 2, secondo comma, del D.P.R. 917/1986, non essendo necessario che venga dimostrato anche la residenza nell'altro Stato ed, in particolare, nel "paradiso fiscale" nel quale si risulta essere immigrati.

Tuttavia, è evidente che si tratta di una dimostrazione molto ardua da fornire essendo una dimostrazione "in negativo". Forse, per questo motivo, la relazione governativa

afferma che la prova contraria consiste nella dimostrazione di fatti o atti che comprovino l'effettività della situazione dichiarata (cancellazione dall'anagrafe della popolazione residente) in coerenza con un reale e duraturo collegamento con lo Stato di immigrazione.

La dimostrazione deve riguardare "fatti" o "atti". Si pone quindi il problema di sapere quale documentazione possa essere prodotta. Un ostacolo è certamente costituito dall'impossibilità di utilizzare in campo tributario prove non documentali.

Dovranno essere, ad esempio, utilizzati contratti di lavoro all'estero o di incarichi professionali che comportino lo svolgimento di attività economiche all'estero; documentazione da cui risulti anche l'allontanamento dal nucleo familiare originario, comprese le iscrizioni dei figli presso scuole locali; documentazione attestante il possesso di una casa (in locazione o di proprietà) idonea ad essere utilizzata come stabile dimora dal contribuente e dai suoi familiari; documentazione relativa alle utenze di casa o dell'ufficio (fornitura di elettricità, acqua, gas, telefono, ecc.) ed eventuali spese sostenute all'estero, possibilmente integrata da estratti bancari; frequentazione di circoli o altri ambienti ricreativi locali.

In pratica, come indicato dalla recente circolare ministeriale 24 giugno 1999, n. 140/E, che riconosce al contribuente la più ampia possibilità di esplicitare in concreto l'esercizio dei diritti di difesa anche nella fase extraprocessuale (con esclusione del giuramento e della prova testimoniale), si potrà ricorrere agli stessi elementi che - in base alla precedente Circolare 2 Dicembre 1997, n. 304/E - l'Amministrazione finanziaria doveva prendere in considerazione in base alle ormai superate disposizioni finalizzate ad accertare la residenza italiana del contribuente.



Il paragrafo di quest'ultima circolare dedicato alle indicazioni operative sullo svolgimento delle attività investigative e di intelligence, nell'individuare le azioni fondamentali, ancorché non esaustive, da intraprendere per ciascun soggetto selezionato a livello locale, suggeriva di:

- Reperire notizie certe sulla posizione storico-anagrafica risultante presso il Comune dell'ultimo domicilio fiscale in Italia;
- Acquisire tutte le informazioni presenti nel sistema informativo dell'Anagrafe tributaria;
- Acquisire copia degli atti concernenti donazioni, compravendite, costituzioni di società di persona e/o capitale anche a ristretta base azionaria, conferimenti in società, valutando attentamente i rapporti intercorrenti con i soggetti cointeressati nei suddetti atti;
- Acquisire informazioni sulle movimentazioni di somme di denaro da e per l'estero, sul luogo e data di emissione di assegni bancari, sugli investimenti in titoli azionari e/o obbligazionari italiani.

In sintesi, si tratta di reperire ogni elemento concreto di prova in ordine ai legami familiari o comunque affettivi e all'attaccamento all'Italia, agli interessi economici quivi esistenti, all'interesse a conservare o a far rientrare in Italia i proventi conseguiti con le prestazioni effettuate all'estero, all'intenzione di abitare in Italia desumibile da atti e/o fatti concludenti ovvero da pubbliche dichiarazioni.

Tali elementi potranno essere desunti, oltre che da una puntuale analisi della documentazione acquisita, anche da un'attenta ricognizione della stampa locale e nazionale, nonché di pubblicazioni biografiche o servizi prodotti dalle reti televisive locali e nazionali. Naturalmente, l'obiettivo più importante e difficoltoso da perseguire è

l'accertamento della simulazione del soggetto che, nonostante le risultanze anagrafiche attestanti il trasferimento della residenza all'estero, mantenga pur sempre il centro dei propri interessi in Italia ovvero, preordinando una pluralità di centri o imputando formalmente i proventi conseguiti a soggetti terzi, renda difficoltosa l'individuazione della sede principale dei propri affari o realizzi una interposizione fittizia.

La valutazione degli Uffici Finanziari, prescindendo dalla presenza fisica del soggetto interessato e dalla sua attività lavorativa, potrà essere condizionata da molteplici circostanze, quali, ad esempio, la disponibilità in capo al presunto contribuente di un'abitazione permanente in territorio nazionale, il mantenimento di una famiglia, il possesso di beni anche mobiliari, la partecipazione a riunioni d'affari, la titolarità di cariche sociali, l'iscrizione a circoli o a clubs, l'impiego di soggetti operanti nel territorio italiano per organizzare la propria attività ed i propri impegni anche internazionali.

Ciò premesso e tenuto conto che, in ogni caso, la nuova norma ha l'effetto di chiarire che se il trasferimento di residenza è avvenuto in un Paese non rientrante tra quelli definiti a fiscalità privilegiata la prova della effettiva residenza in Italia è posta esclusivamente a carico dell'Amministrazione Finanziaria, la Circolare 140/E non si limita ad un mero richiamo alla precedente prassi amministrativa.

Con specifico riferimento alle modifiche introdotte dal collegato alla finanziaria per il 1999 viene, di fatto, affermato che il contribuente può raccogliere qualsiasi mezzo di prova, di natura dimostrativa e/o documentale, personale e/o relativo al proprio nucleo familiare, idoneo a provare la mancanza di un significativo collegamento in Italia e, contemporaneamente, la sussistenza di un legame verso il Paese nel quale ha spostato la residenza.

Nella predetta Circolare 140/E sono citati, a titolo esemplificativo:

- L'esistenza della dimora abituale, personale e del nucleo familiare, nel Paese fiscalmente privilegiato;
- L'iscrizione e l'effettiva frequenza dei figli presso scuole del Paese estero;
- Un contratto di lavoro continuativo o l'esercizio di un'attività economica stabile nel Paese estero;
- Contratti d'acquisto o di locazione di immobili residenziali idonei alle esigenze abitative nel Paese estero;
- Ricevute o fatture di utenze (luce, gas, acqua, telefono, ecc.) pagate nel Paese estero;
- La movimentazione di somme di denaro o di altre attività finanziarie nel Paese estero e tra i due Paesi;
- L'iscrizione nelle liste elettorali del Paese estero;
- L'assenza di immobili a disposizione in Italia;
- L'assenza di rapporti significativi e duraturi di carattere economico, familiare, politico, sociale, culturale e ricreativo.

La rilevanza di tali elementi probatori dovrà essere valutata dall'Amministrazione Finanziaria in una visione globale, posto che il superamento della prova contraria alla presunzione legale deve necessariamente scaturire da una complessiva considerazione della posizione del contribuente.

Sul piano operativo, le iniziative di accertamento saranno realizzate da apposite unità investigative istituite presso le Direzioni regionali delle Entrate.

Queste unità, che hanno già fornito un primo rapporto nell'aprile del 1998, lavoreranno sia al fine di rilevare ed accertare situazioni relative a periodi d'imposta antecedenti al 1° gennaio 1999 sia al fine di individuare gli elementi reddituali posseduti dal

contribuente e di suffragare adeguatamente l'iter logico-giuridico in base al quale il Fisco considera insufficienti i mezzi di prova forniti dal cittadino residente all'estero.

Dunque, lo sforzo di ricerca e di analisi dell'Amministrazione Finanziaria non si attenuerà a seguito dell'introduzione del nuovo criterio probatorio e, in concreto, applicherà le metodologie già emanate con la Circolare 304/1997.

In effetti, il fenomeno del trasferimento fittizio dalla residenza all'estero per ridurre il carico impositivo personale ha assunto negli ultimi tempi una dimensione preoccupante e sempre più spesso ha avuto specifico risalto anche sugli organi di stampa.

In particolare, il fenomeno de quo è piuttosto frequente nel mondo dello sport e dello spettacolo, ma è realizzato anche da facoltosi professionisti ed imprenditori.

È per questo che il Ministero delle Finanze, nella volontà di combattere pericolosi fenomeni di evasione fiscale, ha rinnovato lo specifico impegno.

Gli aspetti penali derivanti dall'eventuale accertamento della residenza in Italia sono prevalentemente legati all'applicazione della Legge 516/1982.

Tuttavia occorre considerare anche il disposto dell'articolo 5, ottavo comma, del D.L. 167/1990, concernente la rilevazione ai fini fiscali di taluni trasferimenti da e per l'estero di denaro, titoli e valori mobiliari, secondo il quale chiunque fornisca alle banche e agli altri intermediari abilitati false indicazioni sul soggetto realmente interessato al trasferimento da o verso l'estero di denaro, titoli o valori mobiliari ovvero dichiara falsamente di non essere residente in Italia, in maniera tale da non consentire l'adempimento degli obblighi previsti nello stesso articolo 1, del citato decreto, è punito, salvo che il fatto costituisca un più grave reato, con la reclusione da sei mesi ad un anno e con la multa da un milione a dieci milioni di lire.

## CAPITOLO SECONDO

### LA RESIDENZA FISCALE NEL DIRITTO CONVENZIONALE

#### 2.1 NOZIONI GENERALI IN AMBITO CONVENZIONALE

Per poter meglio analizzare il concetto di residenza nell'ambito del diritto convenzionale, bisogna comprendere cosa sia in linee generali, il diritto convenzionale.

A livello generale il “*diritto convenzionale tributario*”, fa parte del “diritto internazionale tributario”, essendo costituito dai principi e dalle regole presenti nelle Convenzioni fiscali effettivamente concluse tra gli Stati e sintetizzate nel Modello OCSE. In senso più specifico “*il diritto convenzionale tributario*” che fa capo all'ordinamento tributario italiano è l'insieme delle disposizioni contenute nelle Convenzioni concluse dall'Italia (il cd. “*treaty network*” dell'Italia), le cui norme prevalgono rispetto alle norme del diritto tributario interno e variamente operano in combinazione con esso. Il “*diritto convenzionale tributario*” è quindi il settore del diritto tributario costituito dalle norme di fonte convenzionale (cioè contenute in trattati) e relative a fattispecie con elementi di estraneità che generano il reddito transnazionale. Questo diritto convenzionale tributario è caratterizzato dai problemi applicativi ed interpretativi relativi ai rapporti fiscali bilaterali tra l'Italia e lo Stato Contraente di volta in volta considerato che si inseriscono nell'ambito della dottrina generale in materia di Convenzioni fiscali. Sono dunque, di volta in volta individuabili norme pattizie valide ed effettivamente vigenti applicabili a situazioni in cui, alternativamente:

- a) Un soggetto residente in Italia attui investimenti in uno specifico ed identificato Stato estero con cui l'Italia abbia concluso una Convenzione per evitare le doppie imposizioni;

b) Un soggetto residente in uno Stato estero con cui l'Italia abbia concluso una Convenzione per evitare le doppie imposizioni attui investimenti in Italia.

Si è detto della natura procedurale dell'articolo 2, comma 2-bis, che grava i cittadini italiani emigrati nei paesi a bassa fiscalità di cui al D.M. 4 Maggio 1999 dell'onere di provare la residenza estera.

Di conseguenza il citato articolo non può considerarsi confliggente con i trattati contro le doppie imposizioni, dato che essi regolano la potestà impositiva degli Stati Contraenti senza incidere sulle norme procedurali adottate dagli stessi.

Tuttavia può verificarsi il caso in cui un cittadino italiano che essendo emigrato in un Paese a bassa fiscalità incluso nella lista di cui al D.M. 4 Maggio 1999 e non essendo in grado di dimostrare di non avere in Italia il domicilio o la residenza ai sensi del codice civile, sia considerato residente sia in Italia (per effetto dell'articolo 2, comma 2-bis TUIR) sia nello Stato estero di emigrazione (per effetto della norma interna di tale Stato). In tale caso è evidente che dovranno essere applicate le disposizioni convenzionali (articolo 4, paragrafo 2) miranti alla soluzione dei problemi di doppia residenza fiscale.

Come meglio si vedrà più avanti, la norma convenzionale stabilisce che nei casi di doppia residenza fiscale, l'accertamento dello Stato di residenza ai fini del Trattato deve essere fatto verificando, nell'ordine, il luogo in cui il soggetto possiede un'abitazione permanente, il luogo in cui è radicato il centro dei suoi interessi vitali, il luogo in cui soggiorna abitualmente o ha la cittadinanza.

Si pone quindi il problema di verificare se l'inversione dell'onere della prova sia applicabile, per i cittadini italiani residenti nei Paesi di cui al D.M. 4 Maggio 1999,

anche in sede di accertamento dei presupposti di cui all'articolo 4, paragrafo 2 della convenzione.

Considerato il carattere procedimentale dell'articolo 2, comma 2-bis è lecito poter affermare che tale interpretazione sia fondata. In tal caso, dovrebbe essere il contribuente e non l'Amministrazione Finanziaria a dimostrare che, nell'ordine, il contribuente stesso ha l'abitazione permanente o il centro degli interessi vitali nello Stato estero oppure vi soggiorna abitualmente, in applicazione della citata norma convenzionale.

## **2.2 BREVI CENNI STORICI SUL MODELLO OCSE**

Prima di passare ad analizzare, il concetto della residenza fiscale in ambito convenzionale, bisogna comprendere la funzionalità dell'organismo OCSE.

La norma OCSE costituisce un principio interpretativo di natura internazionale dotato di particolare forza per la risoluzione delle fattispecie non direttamente rientranti entro la portata dello strumento convenzionale bilaterale.

Per comprendere bene il significato del Modello OCSE e la sua utilità, dobbiamo cercare di comprendere cosa sia l'OCSE. Esso è stato istituito con la Convenzione sull'organizzazione per la cooperazione e lo sviluppo economico, firmata il 14 Dicembre 1960, sostituendo l'OECE, creata nel 1943 per amministrare il cosiddetto "Piano Marshall" per la ricostruzione post-bellica dell'economia europea.

Ne fanno parte 30 paesi.

L'OCSE, che ha sede a Parigi, è composta da un Segretariato strutturato in direzioni generali che corrispondono alle attività di oltre 200 tra Comitati, Sotto-comitati, Gruppi di Lavoro e Gruppi di Esperti.

La sua funzione è principalmente quella di preparare il lavoro dell'organizzazione, che viene essenzialmente svolto nei Comitati dei delegati nazionali e finalizzato al Consiglio.

Il problema della doppia imposizione fu messo in evidenza già nel medioevo per essere poi delineato all'inizio del novecento. Infatti, l'Italia tra il 1904 ed il 1906 concluse delle Convenzioni, in materia fiscale con la Svizzera, la Romania e l'Austria con organismi denominati dapprima l'OECE (Organizzazione Europea per la Cooperazione Economica) che successivamente si trasformò in OCSE (Organizzazione Europea per la Collaborazione e lo Sviluppo).

Nell'OCSE fu istituito il Comitato per gli Affari Fiscali che tra il 1956 ed il 1961 predispose ben quattro relazioni sulla doppia tassazione e relativi metodi di eliminazione ed un *Modello di Convenzione* con allegata sorta di commento.

Nel 1963 fu emanato il Primo Modello di Convenzione sulla doppia imposizione relativa al reddito e al capitale.

Dal 1973 il Comitato ha effettuato delle modifiche al Modello di Convenzione del 1963, che ha indotto alla pubblicazione di un nuovo Modello di Convenzione sulla Doppia imposizione sul reddito e sul patrimonio nel 1977 e nel 1992.

Questo Modello è quello che la maggior parte dei Paesi, tra i quali anche alcuni Stati non aderenti all'OCSE, utilizzano come guida per la stipulazione degli accordi internazionali in materia di doppia imposizione.

Di converso altri Stati, come gli Stati Uniti, hanno elaborato un proprio Modello: difatti nel 1980, il Dipartimento del Tesoro predispose un Modello che sarebbe stato poi considerato il riferimento in sede di stipulazioni di Convenzioni contro le Doppie Imposizioni concluse dal proprio paese.



Nel 1980 il gruppo di esperti delle Nazioni Unite ha redatto il modello ONU di convenzioni contro le doppie imposizioni, per i Paesi in Via di Sviluppo, perché si riteneva che il modello OCSE non fosse rappresentativo delle loro particolari esigenze, ed era quindi necessario predisporre un Modello di Convenzione più appropriato.

Le modifiche apportate riguardano il principio di tassazione in base alla fonte del reddito, cioè cedolare e territoriale, caratteristica dei paesi emergenti.

Successivamente fu elaborato, il metodo per evitare la doppia imposizione peculiare al modello ONU e alle Convenzioni ad esso uniformate: il cd. “tax matching credit” detto anche “tax sparing clause”.

Con esso si stabilisce che nello Stato di residenza si possono dedurre le imposte spettanti allo Stato della fonte, anche se queste non prelevate, in tutto o in parte, in virtù di una agevolazione fiscale concessa agli investitori stranieri.

Non mancano critiche da parte degli esperti dei paesi in via di sviluppo perché si ritiene che gli interessi di questi paesi in verità non siano stati protetti.

Ugualmente i Paesi Sudamericani, escludendo che, nella redazione del Modello di Convenzione OCSE fossero stati adeguatamente rappresentati e protetti i propri interessi, elaborarono nel 1971, uno schema di trattato conosciuto come Patto Andino o Accordo di Cartagena. Si considerano le caratteristiche tributarie proprie dei paesi in via di sviluppo e difatti si adotta quasi integralmente il criterio di tassazione nel paese della fonte coerentemente con il principio di tassazione territoriale diffuso tra i paesi latino-americani.

Solo recentemente alcuni paesi hanno abbandonato tale criterio di tassazione, nel 1992 l'Argentina e la Repubblica Dominicana, mentre il Perù nel 1968.

Tale modello consta di due convenzioni-tipo:

1. Applicabile nei rapporti tra i Paesi membri;
2. Applicabile ai Paesi terzi. Questo modello è stato solo adottato, ma la maggior parte delle convenzioni stipulate con questi hanno seguito il modello di convenzione OCSE.

La funzione primaria del Modello di Convenzione OCSE è quella di eliminare la doppia imposizione giuridica in ambito internazionale.

Tale obiettivo può essere raggiunto solo in presenza di un sistema uniforme di regole e criteri suscettibile di risolvere i problemi connessi alla contemporanea applicazione, da parte di due o più Stati, di imposte comparabili, sul medesimo contribuente e sul medesimo reddito.

Possiamo, affermare, che il Modello OCSE ha sicuramente contribuito alla soppressione della doppia imposizione internazionale, perché ha stimolato la conclusione di accordi bilaterali anche fra stati non membri.

Le fondamenta del Modello OCSE sono rappresentati dai seguenti punti:

- 1) Lo Stato della Residenza del contribuente elimina la doppia tassazione con il metodo dell'esenzione o del credito d'imposta ;
- 2) Lo Stato della Fonte del reddito riduce la propria imposizione sui redditi ivi prodotti limitando le categorie dei redditi tassabili, in ossequio al principio di territorialità, e contenendo l'entità del prelievo.

E' interessante sottolineare che sia il Modello OCSE che il Commentario, ai singoli articoli, sono utilizzati anche dalla nostra Amministrazione finanziaria non solo in sede di interpretazione e di applicazione delle disposizioni interne, ma anche per colmare eventuali lacune concettuali presenti nel nostro ordinamento.

Il Modello OCSE è stato oggetto di ulteriori modifiche (l'articolo 11 e 12 della

Convenzione OCSE riguardanti rispettivamente gli interessi e le royalties, i canoni) che si sono rese necessarie a causa sia dei mutamenti verificatisi nelle legislazioni interne, sia dello sviluppo di nuovi settori economici e di nuove tecnologie, sia dalla nascita di nuove tipologie di operazioni internazionali.

Le modifiche apportate alla Convenzione e al commentario hanno rafforzato il principio di tassazione esclusiva nello stato della residenza del contribuente.

Il fatto che il Modello di Convenzione indichi le regole in base alle quali si individua il potere impositivo preferenziale su determinati redditi, quindi di uno Stato anziché di un altro, non significa che solo questo Stato possa esercitare la propria attività legislativa statutale in materia tributaria.

Se la formula utilizzata dal Modello OCSE relativamente ad un certo reddito è la seguente: “*Sarà imponibile soltanto nello Stato*” (“shall be taxed only”) significherà che l’altro Stato, di regola lo Stato della fonte, *esenterà quel reddito*.

Il reddito sarà tassato solo nello Stato della Residenza: è sottratto il potere di imposizione all’altro Stato contraente.

Potrebbe però accadere che la formula adottata dalla convenzione modello sia diversa, da quella sopra indicata: “*sarà imponibile nello Stato*”, in tal caso ci si riferisce allo Stato della fonte, restando impregiudicato “*il problema della tassazione nello Stato della residenza*”.

Il comitato fiscale dell’OCSE non prese posizione sul metodo più opportuno per eliminare la doppia imposizione, per cui fu concessa ampia libertà agli Stati di decidere.

Analizzate, le caratteristiche sia dell’OCSE che del relativo Modello, si cercherà di approfondire il concetto della residenza in ambito Convenzionale.

### 2.3 LA NORMA CONVENZIONALE SULLA RESIDENZA DELLE PERSONE FISICHE

Abbiamo visto in precedenza che le norme formali (interne) di ogni Stato sono applicate in via unilaterale ma in concorso con le norme interne degli altri Stati, in quanto le norme di tali Stati operano in via autonoma cosicché possono essere congiuntamente applicabili le norme impositive (interne) di due Stati diversi.

Si verifica potestà concorrente di due Stati della residenza nel caso in cui due Stati si qualificano entrambi in base alle proprie norme formali come Stato della residenza.

Se poi tali due Stati assoggettano a tassazione i redditi dei propri residenti ovunque prodotti in base alle proprie norme sostanziali si verificherà doppia imposizione internazionale per “*doppia residenza*”. In concreto un certo soggetto sarà considerato residente da due Stati impositori. Un soggetto, che contemporaneamente integri, i presupposti per l’attribuzione dello status di residente in due o più Stati, si trova, ad essere soggetto alla tassazione del proprio reddito ovunque prodotto per più volte, subendo una doppia o plurima imposizione di tipo giuridico, determinata dal fatto che su uno stesso cespite reddituale grava la potestà impositiva di più Stati.

Tale circostanza si verifica, qualora almeno uno degli Stati coinvolti adotti il criterio della tassazione *worldwide*.

In tali casi di doppia residenza può però anche avvenire, alternativamente che uno solo od entrambi degli Stati della residenza assoggetti i redditi ad imposizione: nel primo caso si verificherà potestà impositiva unilaterale di un solo Stato della residenza, nel secondo doppia esenzione.

Infine qualora invece tutti gli Stati adottassero il criterio della territorialità, il contribuente sarebbe tassato esclusivamente in relazione al reddito prodotto in ciascun Stato senza alcuna doppia imposizione.

Le norme formali convenzionali che recano un criterio di collegamento personale della fattispecie con uno dei due Stati Contraenti sono norme che individuano la “*residenza fiscale convenzionale*” del soggetto soltanto in tale Stato, prevalendo sulle norme interne. Per la risoluzione di casi di doppia residenza, il Modello OCSE, contiene uno specifico articolo dedicato proprio alla nozione di residenza, il quale individua alcuni criteri volti a determinare lo Stato in cui il contribuente debba essere considerato residente. Ovviamente tale regola assume rilevanza esclusivamente nelle relazioni tra Stati che hanno concluso una Convenzione bilaterale contro le doppie imposizioni sulla base del Modello OCSE e qualora essa sia applicabile alla fattispecie concreta.

L’articolo 4, del Modello OCSE, paragrafo primo, riferendosi al termine “*persona*”, contiene una norma generale in materia di residenza fiscale ai fini dell’applicazione della Convenzione che si applica sia alle persone fisiche, che alle società che ad ogni altra associazione di persone.

Tuttavia, sempre l’articolo 4, del Modello OCSE, comma 1, dispone che ai fini dell’applicazione della Convenzione, l’espressione “*residente di uno Stato Contraente*” designa ogni persona che, in virtù della legislazione di detto Stato, è assoggettato ad imposta nello Stato a natura del suo domicilio, della sua residenza, della sede della sua direzione o di ogni altro criterio di natura analoga.

Tuttavia, lo stesso paragrafo 1, precisa che l’espressione “*residente in uno Stato contraente*” non include le persone soggette ad imposizione in detto Stato solamente in relazione a redditi ivi prodotti o a capitali ivi situati. Ed, infatti, nell’applicare le Convenzioni un soggetto che pone in essere una fattispecie generativa di redditi transnazionali che sia rilevante nei due Stati Contraenti acquisisce la residenza in uno solo dei due Stati Contraenti, Stato che quindi è lo Stato Convenzionale della residenza

in relazione a tale fattispecie, mentre l'altro Stato sarà lo Stato convenzionale della fonte.

Il Commentario all'articolo 4, relativamente alla residenza delle persone fisiche, ritiene il concetto di residenza fondamentale per l'applicazione di Trattati, considerando che, in base all'articolo 1, Modello OCSE, la Convenzione si applica ai residenti di uno o di entrambi gli Stati Contraenti. In sostanza, quindi, solo se la persona che percepisce un reddito proveniente da uno Stato Contraente è residente dell'altro Stato contraente può beneficiare del Trattato.

Al fine di coordinare la normativa interna in tema di residenza fiscale e quella convenzionale, occorre ricordare che nove dei Paesi contenuti nell'elenco di cui al D.M. 4 Maggio 1999<sup>20</sup> sono legati all'Italia da una convenzione per evitare le doppie imposizioni.

L'articolo 4 del Modello OCSE di quasi tutte le convenzioni ratificate in Italia è conforme al modello OCSE di convenzione per evitare le doppie imposizioni.

Pertanto l'articolo 4, paragrafo 2 del Modello OCSE ( le cd. *tie-breaker rules*) cerca di risolvere il conflitto impositivo spostando verso l'alto la soglia minima della tassazione del reddito mondiale nei due Stati contraenti e riconoscendo la residenza ad uno solo di essi, quello cioè in cui sia più forte il collegamento tra la situazione soggettiva e la pretesa impositiva.

Le quattro *tie-breaker rules* trovano l'applicazione secondo un preciso ordine di priorità, che attribuisce prima il potere esclusivo di tassazione sul reddito mondiale dello Stato in cui il soggetto ha a sua disposizione un'abitazione permanente (*permanent home*), in subordine a quello in cui il soggetto ha il proprio centro di

---

<sup>20</sup> Cipro, Emirati Arabi Uniti, Ecuador, Filippine, Malaysia, Malta, Mauritius, Singapore e Svizzera.

interessi vitali (*centre of vital interests*) ed ancora a quello in cui ha una dimora abituale (*habitual abode*) od infine a quello di cui possiede la nazionalità.

Nel caso in cui nessuno di questi criteri permetta di risolvere il problema di doppia residenza, allora l'unico rimedio applicabile è quello della procedura amichevole, di cui all'articolo 25 della Convenzione stessa<sup>21</sup>.

Per una maggiore comprensione facciamo un esempio supponendo che un soggetto abbia stabilito il proprio domicilio in Italia per ragioni attinenti al suo lavoro, pur conservando la propria residenza in Germania. La normativa tributaria interna tedesca possiede un autonomo concetto di residenza valido ai fini fiscali.

Nella misura in cui egli possiede un'abitazione tanto in Italia quanto in Germania, allora egli sarà considerato residente in entrambi gli Stati ed il primo dei quattro test innanzi indicati non porterà alcuna utilità.

Fallita dunque l'applicazione del criterio dell'abitazione permanente, si tratta di determinare il centro di interessi vitali del soggetto, ponderando la rilevanza degli elementi sociali con quelli economici nei due Paesi. In questi termini, la ricerca del legame più stretto con uno dei due Paesi deve essere effettuata sulla base di criteri oggettivi, tenendo presente che nelle convenzioni internazionali gli interessi familiari non devono necessariamente prevalere su quelli economici.

Infatti bisogna considerare quali di essi rivesta di volta in volta carattere decisivo per il contribuente.

Proseguendo nella nostra analisi, nell'ipotesi in cui non sia possibile determinare il legame più stretto con uno dei due Stati, bisognerà allora ricorrere al terzo criterio suppletivo (*tie-breaker rule*), ossia la dimora abituale.

---

<sup>21</sup> Il Commentario Ocse esamina ciascun criterio in particolare come di seguito illustrato.

A questo riguardo sembra opportuno invitare ad una particolare prudenza ermeneutica, giacché il medesimo termine viene utilizzato anche dalla normativa interna italiana per definire il concetto di residenza ai sensi del codice civile.

In merito, il Commentario al Modello OCSE raccomanda di tenere conto non soltanto dei periodi di permanenza nella abitazione permanente in ciascuno dei due Stati, ma anche più in generale di ogni periodo trascorso in questi ultimi.

L'ultima tie-breaker rule, ossia quella che sancisce la prevalenza della potestà di imposizione dello Stato in cui il residente in entrambi i Paesi possiede anche la nazionalità, viene generalmente interpretata sulla base del diritto interno di ciascuno dei due Paesi coinvolti e quindi, nel caso delle persone fisiche, finisce per coincidere con il criterio della cittadinanza.

L'applicazione di metodi di prelievo da parte di sistemi fiscali indipendenti ispirati ai diversi principi di fonte, residenza e nazionalità, pone le premesse, allorquando lo Stato di residenza non coincida con quello in cui si verifica il presupposto, per un possibile "*conflitto positivo di tassazione*"<sup>22</sup> e, in assenza di appropriati interventi correttivi, per la potenziale doppia imposizione del medesimo fatto espressivo di capacità contributiva.

Si tratta di una problematica che interessa la maggior parte degli Stati e che si è ancora più accentuata nella società moderna, caratterizzata da un crescente processo di globalizzazione del mercato e da una più intensa mobilità delle persone e dei fattori produttivi. Gli Stati tendono a prevenire la doppia imposizione attraverso la stipulazione di trattati internazionali ai quali è affidato il compito di definire le regole e i criteri rivolti a ripartire la sovranità in materia fiscale propria degli ordinamenti contraenti sulle persone e sui fatti imponibili.

---

<sup>22</sup> L'espressione è tratta da V. UCKMAR, "*I trattati internazionali in materia tributaria*", pag. 739.



In merito, è radicata la propensione a uniformare il contenuto delle singole convenzioni a un modello messo a punto dall'OCSE<sup>23</sup> nel 1977, che funge da archetipo per tutti i Paesi aderenti a tale organismo, anche se un'influenza rilevante sulla prassi internazionale è esercitata oggi dal modello elaborato autonomamente dal dipartimento del Tesoro degli Stati Uniti.

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

- Detta persona è considerata residente dello Stato contraente nel quale ha un'abitazione permanente. Quando essa dispone di un'abitazione permanente in ciascuno degli Stati contraenti, è considerata residente dello Stato contraente nel quale le sue relazioni personali ed economiche sono più strette (centro degli interessi vitali);
- Se non si può determinare lo Stato contraente nel quale detta persona ha il centro dei suoi interessi vitali, o se la medesima non ha abitazione permanente in alcuno degli Stati contraenti, essa è considerata residente dello Stato contraente in cui soggiorna abitualmente;
- Se detta persona soggiorna abitualmente in entrambi gli Stati contraenti ovvero non soggiorna abitualmente in alcuno di essi, essa è considerata residente dello Stato contraente del quale ha la nazionalità;

---

<sup>23</sup> In linea generale, lo schema di convenzione prevede, come misure contro la doppia tassazione, il metodo dell'esenzione, che si traduce nell'esonero dal prelievo dei redditi o beni esteri, ovvero il metodo del credito d'imposta, che mira a realizzare un risultato analogo al precedente grazie al riconoscimento di una detrazione dall'imposta nazionale di un importo pari al corrispondente tributo effettivamente assolto all'estero. Per quanto attiene all'applicazione delle imposte sui redditi, si rileva nel modello l'esistenza di tre distinti gruppi di disposizioni che prevedono, alternativamente, l'imposizione in un solo Stato, ovvero l'applicazione del tributo in ambedue gli Stati titolari del potere d'imposizione, ma con un tetto massimo di prelievo nello Stato della fonte, ovvero ancora, l'applicazione del tributo in ambedue gli Stati titolari del potere d'imposizione senza alcun limite di prelievo nello Stato della fonte.

- Se detta persona ha la nazionalità di entrambi gli Stati contraenti o se non ha la nazionalità di alcuno di essi, le autorità competenti degli Stati contraenti risolvono la questione di comune accordo.

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

Come emerge dal disposto normativo, i criteri in questione non sono già alternativi, ma ordinati in linea gerarchica.

Al riguardo, *quid corporis iuris* nell'interpretazione di abitazione permanente, centro degli interessi vitali, soggiorno abituale e nazionalità<sup>24</sup>.

In linea generale, gli interpreti sono vincolati alla legislazione interna di riferimento, a meno che "*il contesto non richiede una diversa interpretazione*"<sup>25</sup>.

Come già, precisato ed analizzato nel precedente paragrafo, il concetto di doppia imposizione è risolto dalla disposizione contenuta nell'articolo 4 del modello OCSE.

Al paragrafo 2 dell'articolo 4 del modello OCSE è demandato il compito di risolvere ogni problematica in materia di doppia residenza fiscale delle persone fisiche, ancorché un preliminare ostacolo sia rappresentato proprio dalla necessità di definirne i rapporti con la novella introdotta dall'articolo 2, comma 2-bis, del Testo unico delle imposte sui

---

<sup>24</sup> Il Commentario esamina ciascun criterio. In particolare, *abitazione permanente*: l'abitazione può essere posseduta a qualsiasi titolo purché il soggetto l'abbia a disposizione continuamente e non occasionalmente allo scopo di un soggiorno di breve durata; l'abitazione, quindi, deve essere stata sistemata e utilizzata per un uso permanente. *Centro degli interessi vitali*: è il luogo in cui le relazioni personali ed economiche dell'individuo sono più ristrette. Si avrà riguardo alle sue relazioni familiari e sociali, alla sua occupazione, alle sue attività politiche, culturali o di altro genere, alla sede d'affari o a quella dalla quale amministra le sue proprietà.

<sup>25</sup> Ciò potrebbe accadere in una delle seguenti ipotesi: nel caso in cui uno Stato contraente non abbia una legislazione interna di riferimento, nel caso in cui detta legislazione interna contenga diverse definizioni, ovvero nel caso in cui l'utilizzo dell'espressioni del modello Ocse favorisca l'adozione di un'interpretazione che possa essere usata da tutti gli Stati che adottano lo stesso modello. Infatti, è previsto che questo possa essere adottato da tutti gli Stati aderenti all'Ocse e con lo stesso significato.

redditi. Si deve ritenere che quest'ultima disposizione integri la definizione di residenza fiscale secondo la norma interna, con la conseguenza che - in sede di applicazione delle convenzioni - il contribuente che, per effetto del comma 2-bis citato, risulti residente in Italia lo sarà anche ai fini dei trattati, per effetto del paragrafo 1 dell'articolo 4 del Modello OCSE di convenzione internazionale.

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

Naturalmente, se il contribuente non è in grado di dimostrare di non avere la residenza e il domicilio in Italia secondo la norma interna, difficilmente potrà utilizzare l'articolo 4, paragrafo 2, del trattato a proprio favore.

La norma in esame non fa altro che stabilire un ordine di priorità tra i vari criteri di collegamento della persona fisica allo Stato.

Il Commentario esamina ciascun criterio in particolare:

- *Abitazione permanente*. L'abitazione può essere posseduta a qualsiasi titolo purché il soggetto l'abbia a disposizione continuamente e non occasionalmente al solo scopo di soggiornarvi per periodi di breve durata; pertanto, l'abitazione deve essere stata sistemata ed utilizzata per un uso permanente;

- *Centro degli interessi vitali*. È il luogo in cui le relazioni personali ed economiche dell'individuo sono più ristrette. Si avrà riguardo alle sue relazioni familiari e sociali, alla sua occupazione, alle sue attività politiche, culturali o di altro genere, alla sede degli

affari a quella da cui amministra i suoi interessi. Tutte queste circostanze devono essere prese in esame nella loro globalità.

A mò di esempio, se una persona con stabile dimora in uno Stato ne assume contemporaneamente una seconda in un altro Stato, il fatto che abbia mantenuto la prima dimora nello Stato nel quale ha sempre vissuto, ove lavora ed ha la sua famiglia e le sue proprietà, può, con idonei elementi, dimostrare che egli ha mantenuto il centro degli interessi vitali nel primo Stato ;

- *Luogo di soggiorno abituale*. Il criterio è sussidiario rispetto ai precedenti e può essere utilizzato quando l'individuo ha abitazioni permanenti in entrambi gli Stati ed è incerto il centro degli interessi vitali, oppure quando l'individuo non abbia del tutto abitazioni permanenti. Il confronto deve avvenire su un lasso di tempo sufficientemente ampio da consentire di individuare gli intervalli di tempo nei quali si verificano i soggiorni negli Stati considerati;

- *Nazionalità ed accordo tra le Autorità competenti*. Il criterio della nazionalità è adottato, quando il soggetto soggiorna abitualmente in entrambi gli Stati contraenti; se il soggetto ha la nazionalità in entrambi gli Stati o in nessuno di essi si applica la procedura amichevole di cui all'articolo 25 della Convenzione.

Il nostro Paese, ai fini dell'Irpef, applica le seguenti regole:

- Relativamente ai soggetti fiscalmente residenti in Italia, vale la regola della tassazione in Italia dei redditi ovunque prodotti (“world wide principle”), con eliminazione/attenuazione della doppia imposizione giuridica mediante la concessione di un credito d'imposta per le imposte pagate all'estero (articolo 165 del Tuir);

- Relativamente ai soggetti non fiscalmente residenti in Italia, vale la regola della tassazione dei soli redditi prodotti in Italia (principio territoriale).

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

Tuttavia, sappiamo che la residenza, deve distinguersi dalla cittadinanza delle persone fisiche e dalla nazionalità delle società ed enti. Mentre la residenza esprime una relazione tra persona ed un determinato territorio, la cittadinanza e la nazionalità, al contrario sono degli Status che esprimono una relazione di appartenenza ad un determinato gruppo sociale in virtù della quale in capo al soggetto sorgono una serie di diritti e doveri.

Si può anticipare che la cittadinanza e la nazionalità non sono più tranne che in vistose eccezioni, elementi per la determinazione delle obbligazioni tributarie: in tali casi eccezionali, i cittadini saranno vincolati a contribuire alle spese pubbliche del proprio Stato prescindendo dal fatto che ivi siano o meno residenti.

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

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

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

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

### **2.3.1 IPOTESI DI COORDINAMENTO**

Come regola 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.

Sono quindi configurabili le seguenti situazioni:

- se non vi è una convenzione si applicano esclusivamente le norme interne dello stato (della fonte o della residenza);
- se vi è una convenzione si applicano le norme convenzionali se pure interpretate, salvo esplicite diverse definizioni contenute nelle convenzioni stesse, con riferimento alle leggi interne.

Pertanto, nel caso in cui un soggetto risulti, in base alla legislazione degli Stati contraenti, residenti in entrambi gli Stati, si applica l'articolo 4 paragrafo 2 del trattato per risolvere il conflitto fra i due ordinamenti e stabilire lo Stato di effettiva residenza.

Quindi con riferimento ai rapporti tra la normativa tributaria di fonte interna e quella di fonte convenzionale, nella misura in cui l'Italia abbia liberamente scelto di vincolarsi ai criteri contenuti nell'articolo 4, paragrafo 2 (ossia le *tie-breaker rules*), il rispetto della normativa convenzionale in forza del principio *pacta sunt servanda* richiede l'applicazione della *lex superior*.

L'applicazione delle *tie-breaker rules* esclude automaticamente la normativa nazionale, attuandone la subordinazione rispetto alla *lex superior* di fonte convenzionale.

Né potrebbe il legislatore incidere su questa situazione con una normativa di fonte interna che, pur salvaguardando il concetto di residenza applicabile ai sensi dell'articolo 4, paragrafo 2 del Modello OCSE, prevedesse diverse modalità relativamente all'accertamento della situazione sostanziale.

Ne consegue che gli effetti di lotta all'elusione e all'evasione fiscale propri della norma sull'inversione dell'onere della prova relativamente al trasferimento di residenza verso un regime fiscale privilegiato possono essere conseguiti senza alcuna limitazione soltanto quando il Paese di immigrazione non abbia alcuna convenzione internazionale contro la doppia imposizione sul reddito con l'Italia.

#### **2.4 LA DOPPIA IMPOSIZIONE**

Introdotta il concetto di doppia residenza con le relative caratteristiche, si può a questo punto analizzare il concetto di doppia imposizione.

La doppia imposizione è il risultato della sovrapposizione delle pretese impositive degli Stati. Nella tradizionale teoria della territorialità dell'imposta, secondo la quale il tributo deve essere limitato alle fattispecie territoriali, la doppia imposizione era considerata come una violazione del diritto internazionale<sup>26</sup>.

Nell'attuale quadro di concorso di potestà impositive funzionale essa costituisce una cd. "distorsione fiscale all'investimento" perché è un ostacolo al perseguimento della efficienza fiscale nella effettuazione degli investimenti, determinando nei riguardi di un soggetto passivo un prelievo globale che è superiore a quello effettuato in capo a soggetti in analoga situazione.

Tuttavia, è individuabile a livello teorico una nozione di "doppia imposizione", ma nonostante ciò mancano definizioni della doppia imposizione internazionale giuridica ed economica che siano espressamente provviste da fonti interne od internazionali, tanto è vero che a livello internazionale è spesso addirittura difficile distinguere tra doppia imposizione economica e giuridica.

La doppia imposizione internazionale più facilmente si verifica nelle ipotesi di concorso di potestà impositive unilaterali in quanto in essa difetta alcuna forma di coordinamento tra gli Stati. Per contro i casi di doppia imposizione internazionali sono limitati nelle ipotesi di concorso di potestà impositive convenzionali.

Se dunque, un soggetto consegue redditi da uno Stato in cui non è residente ed entrambi gli Stati, quello della residenza e quello della fonte, adottano gli stessi principi secondo cui lo Stato della residenza tassa tutto il reddito ovunque prodotto e quello della fonte tassa i redditi prodotti sul suo territorio, non v'è dubbio che i redditi di fonte estera verranno sottoposti a duplice tassazione.

---

<sup>26</sup> GARBARINO C. "Manuale di Tassazione Internazionale – I Edizione". IPSOA 2005, pag. 53



Duplicata tassazione potrà verificarsi altresì ove i diversi Stati considerino il soggetto residente in ciascuno di essi o a causa di una divergente definizione del requisito della residenza ovvero perché il soggetto abbia effettivamente la residenza in ciascuno di essi.

Il diritto internazionale non conosce alcun divieto espresso della doppia imposizione.

Ed invero la cosa sarebbe di per sé difficilmente concepibile posto che il fenomeno si realizza attraverso il sovrapporsi delle leggi tributarie interne di diversi Stati.

Se ciascuno ordinamento rispetta i principi dell'ordinamento internazionale anche nell'imposizione di fatti che presentano elementi di estraneità, il suo comportamento non può certo divenire antigiuridico per il solo fatto che un altro ordinamento di un altro Stato pervenga in modo ugualmente legittimo all'imposizione dello stesso presupposto.

Tuttavia, un generale divieto di doppia imposizione da parte del diritto internazionale sarebbe dunque concepibile solo se fosse affiancato dalla previsione di norme di ripartizione del potere normativo le quali stabilissero nelle ipotesi di doppia imposizione quale dei due Stati mantenga il potere di prelevare il tributo e quale invece debba cederlo. In assenza di principi di carattere generale gli Stati ricorrono tradizionalmente in primo luogo a norme dell'ordinamento interno.

Ecco dunque che le Convenzioni fiscali non eliminano dunque la doppia imposizione internazionale in tutti i casi, ma costituiscono un sistema di norme formali atte a ripartire le potestà impositive di due Stati Contraenti.

Inoltre gli Stati unilateralmente rendono disponibili strumenti per eliminare ex-post la doppia imposizione che si sia verificata per l'operare delle potestà impositive dei due Stati. A tale riguardo si distingue tra:

- *doppia imposizione giuridica*: la quale consiste nella duplice tassazione dello stesso reddito, in capo al medesimo soggetto (stesso reddito – stesso soggetto), nello Stato

della fonte del reddito e nello Stato di residenza del contribuente. Essa è “interna” se riguarda le pretese impositive di un singolo Stato; mentre è “internazionale” se riguarda le pretese impositive di più Stati (due Stati) diversi;

- *doppia imposizione economica*: la quale si manifesta nel caso in cui uno stesso componente di reddito viene assoggettato a imposta, in capo a soggetti passivi diversi (stesso reddito – soggetti diversi), nello Stato della fonte del reddito e nello Stato di residenza del contribuente. Essa è “interna” se riguarda le pretese impositive di un singolo Stato; mentre è “internazionale” se riguarda le pretese impositive di più Stati (due Stati) diversi.

Le potestà impositive unilaterali sono per loro natura concorrenti. Si verifica doppia imposizione internazionale in tutti i casi in cui alla medesima fattispecie di reddito transnazionale sono congiuntamente applicabili le norme impositive (interne) di due Stati diversi, e ciò, nella maggior parte dei casi, determina doppia imposizione internazionale. In sintesi si verifica *doppia imposizione internazionale*, nei casi di *potestà impositiva concorrente di Stato della residenza e Stato della fonte* nelle diverse combinazioni.

Sulla distinzione tra le due forme di doppia imposizione, si riporta quanto affermato dal Comitato economico e sociale europeo, nel documento, COM (2003) 810 def. del 30 giugno 2004, avente ad oggetto la tassazione dei dividendi delle persone fisiche nel mercato interno: “La tassazione degli utili aziendali e dei dividendi costituisce, secondo la Commissione una doppia imposizione economica”; le persone fisiche corrono inoltre il rischio di una doppia imposizione giuridica internazionale (tassazione dello stesso reddito da parte di due Stati diversi per i dividendi percepiti all'estero).

Il Modello di Convenzione proposto dall'OCSE per evitare la doppia imposizione giuridica internazionale non affronta la questione della doppia imposizione economica.

I Paesi che adottano il sistema di imposizione su base World Wide, di norma, nei loro ordinamenti prevedono a favore dei contribuenti residenti due metodi alternativi per evitare o attenuare i cennati fenomeni di doppia imposizione (giuridica):

- il *metodo dell'imputazione*: in base al quale lo Stato concede ai contribuenti residenti un credito d'imposta (foreign tax credit) a fronte delle imposte pagate all'estero;
- il *metodo dell'esenzione*: in base al quale lo Stato esenta da imposte i redditi prodotti all'estero.

Sotto il profilo teorico viene affermato che i Paesi che adottano il metodo dell'imputazione, considerano le imposte pagate all'estero una semplice anticipazione rispetto a quelle dovute nel Paese di residenza del contribuente, mentre i Paesi che adottano il metodo dell'esenzione considerano la tassazione nel Paese di produzione del reddito come definitiva.

Poiché ogni Stato tende ad attrarre al proprio sistema impositivo i redditi che sono in qualche modo collegati allo stesso, vengono a delinearsi situazioni di doppia imposizione internazionale dei redditi.

Esistono due ordini di strumenti al fine di evitare o attenuare gli effetti della doppia imposizione:

- Gli strumenti di carattere nazionale;
- Gli strumenti di carattere pattizio.

A questo punto, è possibile individuare i seguenti strumenti per risolvere i casi di doppia imposizione. Essi si distinguono in:

1. *Strumenti di eliminazione-attenuazione della doppia imposizione di carattere nazionale.* Essi stabiliscono che l'ordinamento italiano è dotato:

- di una norma generale sul credito d'imposta per i redditi prodotti all'estero (articolo 165 Tuir);
- di una norma specifica sul credito d'imposta per i redditi di lavoro dipendente (articolo 23, comma 3, del Dpr n. 633/1973).

Tuttavia, l'articolo 23, comma 3, del Dpr n. 600/1973 afferma che:

“[...] Se alla formazione del reddito di lavoro dipendente concorrono somme o valori prodotti all'estero le imposte ivi pagate a titolo definitivo sono ammesse in detrazione fino a concorrenza dell'imposta relativa ai predetti redditi prodotti all'estero.

La disposizione del periodo precedente si applica anche nell'ipotesi in cui le somme o i valori prodotti all'estero abbiano concorso a formare il reddito di lavoro dipendente in periodi d'imposta precedenti. Se concorrono redditi prodotti in più Stati esteri la detrazione si applica separatamente per ciascuno Stato”.

Sulla base di tale norma, tenuto presente quanto previsto dall'articolo 165 del Tuir, il credito d'imposta per imposte estere spetta ove ricorrano le seguenti condizioni:

- esistenza di redditi prodotti all'estero;
- concorso di tali redditi alla formazione del reddito complessivo del contribuente;
- pagamento a titolo definitivo delle imposte estere.

2. *Strumenti di Eliminazione-Attenuazione della Doppia Imposizione di Carattere Pattizio.* Essi prevedono che le convenzioni contro la doppia imposizione adottano normalmente uno o più dei seguenti strumenti:

- *il sistema del credito d'imposta* (metodo dell'imputazione ordinaria), simile a quello previsto dal nostro ordinamento;

- *il sistema dell'esenzione*: consistente nell'escludere determinati redditi di fonte estera dal concorso alla formazione del reddito;
- *il sistema dell'esenzione con progressività*: consistente nel determinare l'aliquota progressiva considerando anche il reddito di fonte estera e nell'applicare tale aliquota solo ai redditi di fonte interna.

Si è ipotizzato l'adozione di un unico metodo per eliminare la doppia imposizione.

Tale scelta semplificherebbe significativamente l'applicazione della Direttiva all'interno dell'Unione. Molti commentatori hanno osservato che il metodo dell'esenzione favorirebbe la formazione del mercato interno (si veda *ex multis* la comunicazione della Commissione sulla tassazione delle imprese nel mercato interno, del 23 ottobre 2001).

In merito è stato rilevato che il metodo del credito potrebbe rappresentare un ostacolo contrario allo spirito del principio di libertà di stabilimento: è stato fatto l'esempio della stabile organizzazione, i cui redditi vengono assoggettati allo stesso livello di imposizione della società, mettendola a confronto con le società residenti nello Stato della stabile organizzazione. Alcuni Stati membri utilizzano il metodo dell'esenzione nelle loro Convenzioni per evitare le doppie imposizioni, mentre altri il metodo del credito. Probabilmente la soluzione più efficace per risolvere i problemi derivanti da tale situazione sarebbe comunque l'adozione di un unico metodo (ovvero il metodo dell'esenzione che pare il più semplice), almeno ai fini dell'applicazione della Direttiva. Nell'esperienza degli Stati membri è risultato che il funzionamento di tali metodi è talvolta complesso e sicuramente esiste l'esigenza di migliorarne l'applicazione.

Si evidenzia infine come a causa delle limitazioni previste dalle norme di taluni Stati membri sul riconoscimento del credito per le imposte assolte da tutte le società "figlie",

ancorché di grado precedente risulta che si possano verificare fenomeni di doppia imposizione.

A questi inconvenienti gli Stati tendono ad ovviare mediante convenzioni internazionale contro la doppia imposizione, stipulate di regola in materia di imposte sui redditi, imposte di successione e navigazione marittima ed aerea.

Si tratta di regola di convenzioni bilaterali, che sono trattati internazionali e dunque abbisognano della legge di ratifica da parte del parlamento<sup>27</sup>.

Esiste un Modello di Convenzione plurilaterale elaborato dall'OCSE, cui si ispirano le più recenti convenzioni bilaterali stipulate dai paesi ad esso aderenti.

La gran parte delle Convenzioni stipulate dal nostro Paese applicano il metodo dell'imputazione ordinaria.

Le convenzioni contro la doppia imposizione stipulate dal nostro Paese, relativamente al reddito di lavoro dipendente, recano una norma simile a quella prevista dal Modello OCSE.

Per quanto concerne la relazione tra norma interna e convenzione l'articolo 169 Tuir, afferma che: *“le disposizioni del presente testo unico si applicano, se più favorevoli al contribuente, anche in deroga agli accordi internazionali contro la doppia imposizione”*.

---

<sup>27</sup> L'articolo 72 u.c. Cost. richiede la procedura normale anziché quella abbreviata in commissione. Alle convenzioni internazionali si applicano le regole ora contenute nella Convenzione di Vienna sul diritto dei Trattati del 23 maggio 1969.

## 2.5 LE CONVENZIONI INTERNAZIONALI CONTRO LE DOPPIE IMPOSIZIONI

La crescente “internazionalizzazione” dell’economia ha convogliato sempre più interesse sulle convenzioni bilaterali contro le doppie imposizioni, facendone un argomento di grande attualità nel campo del diritto tributario.

Il continuo evolversi degli scambi commerciali con l’estero ha reso necessario un ampliamento della rete di Convenzioni esistente, soprattutto nella direzione di Paesi cosiddetti “emergenti”, nonché la rinegoziazione di alcuni Trattati già esistenti.

Le differenze nel trattamento tributario tra i diversi Stati influenzano in maniera determinante le decisioni concernenti l’allocazione territoriale delle risorse da parte di imprese multinazionali.

I costi connessi agli oneri di natura fiscale incidono, infatti, sul tasso di redditività dei progetti di investimento rendendone più favorevole la realizzazione in determinate zone geografiche piuttosto che in altre. Di qui l’opportunità di un sistema di imposizione efficiente e neutrale che non condizioni le decisioni d’investimento degli operatori economici.

Per risolvere i contrasti nelle pretese impositive fra i vari Stati sono state sottoscritte varie Convenzioni bilaterali contro le doppie imposizioni che hanno stabilito i criteri (della "residenza" o della "fonte") per definire, in relazione alle singole categorie di reddito (redditi fondiari, di lavoro dipendente, di lavoro autonomo, redditi diversi, interessi, dividendi, royalties, ecc.) a quale Stato spetti la potestà impositiva.

Di conseguenza è utile affermare che i fenomeni distorsivi agli investimenti internazionali possono essere evitati o limitati a livello internazionale attraverso accordi tra gli Stati che, assumono la forma di apposite Convenzioni bilaterali.

Alcuni definiscono le Convenzioni come *“Trattati conclusi in forma scritta da soggetti dotati di capacità di diritto internazionale, contenenti criteri diretti a risolvere o limitare i conflitti delle pretese fiscali di due Stati sovrani dotati di potestà impositiva originaria che assumono la veste di Stati Contraenti e che il diritto convenzionale tributario che fa capo all’ordinamento tributario italiano è l’insieme delle Convenzioni effettivamente concluse dall’Italia, le cui norme prevalgono rispetto alle norme del diritto tributario interno”<sup>28</sup>*.

Con le Convenzioni contro le doppie imposizioni uno Stato Contraente non conferisce la potestà impositiva all’altro Stato Contraente, in quanto siffatta potestà consegue dalla titolarità di un potere originario ed autonomo. Gli Stati Contraenti predispongono invece una serie di norme che, in relazione alle diverse fattispecie reddituali che possano dar luogo a concorso di potestà impositiva, attribuiscono detta potestà in via esclusiva all’uno o all’altro Stato mediante i criteri della residenza e della fonte.

La Convenzione crea così una sorta di ripartizione delle sovranità statali e di “giurisdizione comune” ancorché atipica, in riferimento alle diverse fattispecie reddituali. La sovranità di uno Stato, infatti, si esercita così non soltanto all’interno del proprio territorio (cd. “sovranità interna”), ma anche nell’ambito della comunità internazionale degli Stati, nell’esercizio della capacità giuridica di diritto internazionale (cd. “sovranità internazionale”).

Le Convenzioni per evitare le doppie imposizioni sono accordi internazionali bilaterali che individuano quale dei due stati contraenti debba esercitare la propria potestà impositiva nei confronti di soggetti residenti in uno di essi che abbiano maturato redditi nell’altro.

---

<sup>28</sup> GARBARINO C. *“Manuale di tassazione internazionale- I edizione”*. IPSOA, Milano 2005, pag. 137



Oggetto delle Convenzioni, sono le imposte sul reddito, ed in alcuni casi, taluni elementi del patrimonio.

Va peraltro precisato che le Convenzioni stabiliscono, quando gli Stati contraenti possano sottoporre, ad imposizione, in via esclusiva o concorrente, i redditi stessi, ma non individuano le modalità di tassazione delle singole categorie reddituali, rinviando per tale aspetto, alla normativa nazionale dello Stato cui è attribuita il potere impositivo.

Quindi, possiamo affermare che le Convenzioni per evitare la doppia imposizione internazionale, rappresentano il risultato di un accordo tra due Stati per regolamentare sulla base del principio di reciprocità la sovranità tributaria di ciascuno.

Di regola questi accordi internazionali sono redatti sulla base di un apposito Modello di Convenzione elaborato in ambito OCSE. Oltre a disciplinare la cooperazione tra le Amministrazioni fiscali degli Stati contraenti e, le Convenzioni mirano a evitare la doppia imposizione, alla risoluzione delle controversie, ed a prevenire l'evasione e l'elusione fiscale eliminando le esenzioni.

Per quanto riguarda la funzione della *“risoluzione delle controversie”* consiste essenzialmente nel trovare soluzione ai problemi interpretativi ed applicativi della Convenzione. A tal proposito il Modello OCSE prevede la *“procedura amichevole”* che si può considerare come il momento giudiziale definito in via convenzionale per l'applicazione dei Trattati in materia tributaria.

A differenza, l'altra funzione, quella di *“evitare l'evasione fiscale”* con riferimento ai redditi transnazionali, si tratta di un obiettivo indiretto della Convenzione, poiché l'esigenza di reprimere l'evasione è un essenziale elemento della collaborazione instaurata tra i due Stati Contraenti mediante la conclusione del Trattato.

A tal fine le Convenzioni prevedono lo scambio di informazioni tra le autorità competenti degli Stati Contraenti, necessarie per la prevenzione di frodi, o per combattere l'evasione fiscale in relazione ai tributi oggetto dell'accordo.

Tuttavia, tali Convenzioni entrano a far parte dell'ordinamento giuridico al termine di una procedura suddivisa per fasi.

La prima fase si concretizza nello studio di fattibilità che permette di valutare le ragioni di opportunità politica ed economica che sono alla base della firma di un accordo bilaterale con un determinato Stato.

Questa fase prevede una serie di contatti diplomatici e, in quanto tale, rientra nelle competenze del ministro per gli Affari Esteri. Effettuato lo studio sull'opportunità politico-diplomatica, si passa alla fase tecnico-giuridica in cui l'Amministrazione finanziaria si relaziona con i colleghi dell'altro Stato e valuta la fattibilità tecnica del trattato. Durante i primi contatti avviene lo scambio delle bozze di accordo con cui entrambe le Amministrazioni finanziarie evidenziano le proprie preferenze per il trattamento tributario da riservare alle varie categorie di reddito ed, eventualmente, di patrimonio.

Se la Convenzione prevede espressamente che la potestà impositiva è attribuita in via esclusiva ad uno Stato, l'altro Stato non ha alcuna potestà impositiva.

Nel caso in cui la Convenzione non rechi espressamente tale dizione, ma si limiti ad indicare un criterio che contrasta con la legislazione interna, si verifica, nonostante la Convenzione, un concorso di pretese impositive, in quanto entrambi gli Stati mantengono un potere esclusivo in relazione al medesimo reddito transnazionale.

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

D'altro canto, non va sottotaciuta la crescente globalizzazione delle economie, che ha comportato una forte crescita degli scambi e delle transazioni internazionali in genere, rendendo assolutamente necessario introdurre in materia di contrasto alle frodi un sistema articolato di connessione tra Stati e accordi tra Amministrazioni fiscali finalizzato ad arginare e contenere le accresciute possibilità di sfruttare tale dimensione internazionale per sottrarsi agli obblighi contributivi.

Ecco dunque che viene riportata una tabella contenente le principali Convenzioni contro le doppie imposizioni stipulate dall'Italia.

**LE CONVENZIONI CONTRO LE DOPPIE IMPOSIZIONI STIPULATE DALL'ITALIA**

<b>Paese contraente</b>	<b>Firma</b>	<b>Ratifica</b>	<b>In vigore dal</b>
<b>Albania</b>	Tirana 12.12.1994	L. 21.05.1998, n.175	21.12.1999
<b>Algeria</b>	Algeri 03.02.1991	L. 14.12.1994, n.711	30.06.1995
<b>Argentina</b>	Roma 15.11.1979	L. 27.04.1982, n.282	15.12.1983
<b>Australia</b>	Canberra 14.12.1982	L. 27.05.1985, n.292	05.11.1985
<b>Austria</b>	Vienna 29.06.1981	L. 18.10.1984, n.762	06.04.1985
<b>Bangladesh</b>	Roma 20.03.1990	L. 05.07.1995, n.301	07.07.1996
<b>Belgio</b>	Roma 29.04.1983	L. 03.04.1989, n.148	29.07.1989
<b>Brasile</b>	Roma 03.10.1978	L. 29.11.1980, n.844	24.04.1981
<b>Bulgaria</b>	Sofia 21.09.1988	L. 29.11.1990, n.389	10.06.1991
<b>Canada</b>	Toronto 17.11.1977	L. 21.12.1978, n.912	24.12.1980
<b>Cina</b>	Pechino 31.10.1986	L. 31.10.1989, n.376	13.12.1990
<b>Cipro</b>	Nicosia 24.04.1974	L. 10.07.1982, n.564	09.06.1983
<b>Corea del Sud</b>	Seul 10.01.1989	L. 10.02.1992, n.199	14.07.1992
<b>Costa d'Avorio</b>	Abidjan 30.07.1982	L. 27.05.1985, n.293	15.05.1987
<b>Danimarca</b>	Copenaghen 05.05.1999	L. 11.07.2002, n.745	27.01.2003
<b>Ecuador</b>	Quito 23.05.1984	L. 31.10.1989, n.377	01.02.1990
<b>Egitto</b>	Roma 07.05.1979	L. 25.05.1981, n.387	28.04.1982
<b>Emirati Arabi Uniti</b>	Abu Dhabi 22.01.1995	L.28.08.1997, n.309	05.11.1997
<b>Estonia</b>	Tallinn 20.03.1997	L.19.10.1999, n.427	22.02.2000
<b>Etiopia</b>	Roma 08.04.1997	L. 19.08.2003, n.242	09.08.2005
<b>Filippine</b>	Roma 05.12.1980	L. 28.08.1989, n.312	15.06.1990
<b>Finlandia</b>	Helsinki 12.06.1981	L. 25.01.1983, n.38	23.10.1983
<b>Francia</b>	Venezia 05.10.1989	L. 07.01.1992, n.20	01.05.1992
<b>Georgia</b>	Roma 31.10.2000	L.11.07.2003, n.205	19.02.2004
<b>Ghana</b>	Accra 19.02.2004	L. 06.02.2006, n.48	5.07.2006
<b>Germania</b>	Bonn 18.10.1989	L. 24.11.1992, n.459	26.12.1992
<b>Giappone</b>	Tokyo 20.03.1969	L. 18.12.1972, n.855	17.03.1973
<b>Grecia</b>	Atene 03.09.1987	L.30.12.1989, n.445	20.09.1991
<b>India</b>	New Delhi 19.02.1993	L. 14.07.1995, n.319	23.11.1995
<b>Indonesia</b>	Giacarta 18.02.1990	L. 14.12.1994, n.707	02.09.1995
<b>Irlanda</b>	Dublino 11.06.1971	L. 09.10.1974, n.583	14.02.1975

<b>Israele</b>	Roma 08.09.1995	L. 09.10.1997, n.371	06.08.1998
<b>Jugoslavia Ex<sup>29</sup></b>	Belgrado 24.02.1982	L. 18.12.1984, n.974	03.07.1985
<b>Kazakhstan</b>	Roma 22.09.1994	L. 12.03.1996, n.174	26.02.1997
<b>Kuwait</b>	Roma 17.12.1987	L. 07.01.1992, n.53	11.01.1993
<b>Lituania</b>	Vilnius 04.04.1996	L.09.02.1999, n.31	03.06.1999
<b>Lussemburgo</b>	Lussemburgo 03.06.1981	L.14.08.1982, n.747	04.02.1983
<b>Macedonia</b>	Roma 20.12.1996	L. 19.10.1999, n.482	08.06.2000
<b>Malaysia</b>	Kuala Lumpur 28.01.1984	L. 14.10.1985, n.607	18.04.1986
<b>Malta</b>	La Valletta 16.07.1981	L. 02.05.1983, n.304	08.05.1985
<b>Marocco</b>	Rabat 07.06.1972	L. 05.08.1981, n.504	10.03.1983
<b>Mauritius</b>	Port Louis 09.03.1990	L. 14.12.1994, n.712	28.04.1995
<b>Messico</b>	Roma 08.07.1991	L. 14.12.1994, n.710	12.03.1995
<b>Mozambico</b>	Maputo 14.12.1998	L.23.04.2003, n.110	06.08.2004
<b>Norvegia</b>	Roma 17.06.1985	L. 02.03.1987, n.108	25.05.1987
<b>Nuova Zelanda</b>	Roma 06.12.1979	L. 10.07.1982, n.566	23.03.1983
<b>Oman</b>	Mascate 06.05.1998	L. 11.03.2002, n.50	22.10.2002
<b>Paesi Bassi</b>	L'Aja 08.05.1990	L. 26.07.1993, n.305	03.10.1993
<b>Pakistan</b>	Roma 22.06.1984	L. 28.08.1989, n.313	27.02.1992
<b>Polonia</b>	Roma 21.06.1985	L. 21.02.1989, n.97	26.09.1989
<b>Portogallo</b>	Roma 14.05.1980	L. 10.07.1982, n.562	15.01.1983
<b>Regno Unito</b>	Pallanza 21.10.1988	L. 05.11.1990, n.329	31.12.1990
<b>Repubblica Ceca</b>	Praga 05.05.1981	L. 02.05.1983, n.303	26.06.1984
<b>Repubblica Slovacca</b>	Praga 05.05.1981	L. 02.05.1983, n.303	26.06.1984
<b>Romania</b>	Bucarest 14.01.1977	L. 18.10.1978, n.680	06.02.1979
<b>Russia</b>	Roma 09.04.1996	L. 09.10.1997, n.370	30.11.1998
<b>Senegal</b>	Roma 20.07.1998	L. 20.12.2000, n.417	24.10.2001
<b>Siria</b>	Damasco 23.11.2000	L. 28.04.2004, n.130	15.01.2007
<b>Singapore</b>	Singapore 29.01.1977	L. 26.07.1978, n.575	12.01.1979
<b>Spagna</b>	Roma 08.09.1977	L. 29.09.1980, n.663	24.11.1980

<sup>29</sup> La convenzione stipulata con la Jugoslavia si applica attualmente ai seguenti paesi: Bosnia Herzegovina, Croazia, Slovenia, Serbia e Montenegro.

<b>Sri Lanka</b>	Colombo 28.03.1984	L. 28.08.1989, n.314	09.05.1991
<b>Stati Uniti</b>	Roma 17.04.1984	L. 11.12.1985, n.763	30.12.1985
<b>Sud Africa</b>	Roma 16.11.1995	L. 15.12.1998, n.473	02.03.1999
<b>Svezia</b>	Roma 06.03.1980	L. 04.06.1982, n.439	05.07.1983
<b>Svizzera</b>	Roma 09.03.1976	L. 23.12.1978, n.943	27.03.1979
<b>Tanzania</b>	Dar Es Salam 07.03.1973	L. 07.10.1981, n.667	06.05.1983
<b>Thailandia</b>	Bangkok 22.12.1977	L. 02.04.1980, n.202	31.05.1980
<b>Trinidad e Tobago</b>	Port of Spain 26.03.1971	L. 20.03.1973, n.167	19.04.1974
<b>Tunisia</b>	Tunisi 16.05.1979	L. 25.05.1981, n.388	17.09.1981
<b>Turchia</b>	Ankara 27.07.1990	L. 07.06.1993, n.195	01.12.1993
<b>Ucrania</b>	Kiev 26.02.1997	L. 11.07.2002, n.169	25.02.2003
<b>Uganda</b>	Kampala 06.10.2000	L. 10.02.2005, n.18	18.11.2005
<b>Ungheria</b>	Budapest 16.05.1977	L. 23.07.1980, n.509	01.12.1980
<b>Unione Sovietica Ex<sup>30</sup></b>	Roma 26.02.1985	L. 19.07.1988, n.311	30.07.1989
<b>Uzbekistan</b>	Roma 21.11.2000	L.10.01.2004, n.22	26.05.2004
<b>Venezuela</b>	Roma 05.06.1990	L. 10.02.1992, n.200	14.09.1993
<b>Vietnam</b>	Hanoi 26.11.1996	L. 15.12.1998, n.474	22.02.1999
<b>Zambia</b>	Lusaka 27.10.1972	L.27.04.1982, n.286	30.03.1990

## 2.6 LA PROCEDURA AMICHEVOLE

Una delle funzioni delle Convenzioni fiscali, è quella di risolvere le controversie. Poiché la doppia imposizione internazionale deriva dal concorso dell'esercizio di due potestà impositive originarie, le Convenzioni svolgono il ruolo di "eliminazione preventiva del conflitto". Lo strumento pattizio, infatti interviene come strumento di bilanciamento tra le disposizioni interne che localizzano le varie categorie di reddito (le norme formali) e quelle che determinano, la portata del prelievo tributario (le norme

<sup>30</sup> I paesi successori delle Federazioni disciolte applicano la Convenzione salvo la stipula e l'entrata in vigore di una propria convenzione.

La convenzione stipulata con l'Unione Sovietica si applica attualmente ai seguenti paesi: Armenia, Azerbaijan, Bielorussia, Moldavia, Kirghisistan, Tagikistan e Turkmenistan.

sostanziali). Le Convenzioni contro le doppie imposizioni, rappresentano l'espedito di "soluzione primaria" del conflitto di due potestà impositive statali, perché sono norme (di origine bilaterale) che disciplinano direttamente determinate fattispecie concrete.

Si analizza ora la fase "dell'eliminazione successiva del conflitto", ossia degli strumenti di soluzione "secondaria delle controversie", corrispondenti al momento più sproporzionato "giudiziale" della fiscalità internazionale. Questo stadio si attua attraverso misure bilaterali, disposte in maniera concordata da entrambi gli Stati contraenti e finalizzate all'interpretazione ed all'applicazione delle norme "primarie" della Convenzione.

Gli Stati Contraenti prevedono pertanto, in via bilaterale, nelle stesse Convenzioni apposite norme procedurali che prevedono forme di consultazione tra le Autorità competenti, finalizzate ad evitare le lungaggini delle ordinarie procedure diplomatiche: le procedure amichevoli.

Ecco dunque, che qualora nonostante le disposizioni della Convenzione, non si consente di trovare soluzione alla doppia imposizione con le semplici norme dell'accordo fiscale, bisogna intervenire con l'articolo 25 del Modello OCSE per trovare un'adeguata soluzione, dettando una particolare disciplina che consente al residente di uno Stato di avviare una particolare procedura consultiva fra le Amministrazioni degli Stati interessati denominata "*Procedura Amichevole*"<sup>31</sup>, ossia tale procedura comporta che la fase "giudiziale" del diritto internazionale tributario si risolve in una serie di norme istituite bilateralmente, operanti in via secondaria rispetto alle norme primarie pattizie, ed attengono direttamente all'attività di interpretazione ed applicazione delle Convenzioni per evitare le doppie imposizioni.

---

<sup>31</sup> GARBARINO C. "*Manuale di tassazione internazionale – I Edizione*", Milano- IPSOA 2005, pag. 167

Allo stesso modo, si prevede la possibilità per le Amministrazioni stesse di attivare una consultazione nei casi di dubbi interpretativi e applicativi della Convenzione, oltre che per eliminare i casi di doppia imposizione non previsti nel trattato.

Questa particolare modalità interpretativa ed applicativa della Convenzione costituisce il momento “giudiziale” di applicazione della Convenzione, ma prende il nome di “procedura amichevole” in quanto esula da un contenzioso giurisdizionale in senso vero e proprio; essa, tende a prevenire ad un risultato conciliativo tra gli opposti interessi in gioco, senza l’intervento di un soggetto terzo ed imparziale.

Quindi, tale procedura oltre a non attribuire un diritto in capo al contribuente, può risolversi in un nulla di fatto, poiché non pone un obbligo coercitivo per le Amministrazioni finanziarie di addivenire necessariamente ad una soluzione.

L’assenza di tale obbligo per la autorità coinvolte costituisce l’aspetto più caratteristico della procedura e la distingue dall’attività giurisdizionale vera e propria in cui il giudice ha l’obbligo di pervenire in ogni caso ad una decisione.

La portata letterale dell’articolo 25 del Modello OCSE, impone soltanto che le autorità “facciano del proprio meglio” per regolare il caso in via di amichevole composizione; tuttavia il Commentario indica che la procedura amichevole può essere considerata come l’attuazione di un pactum de contraendo che obbliga le parti a trattare, ma non a risolvere la controversia.

La procedura amichevole è, dunque, un procedimento giustiziale perché, per un verso è colta al perseguimento di una decisione che risolva una controversia, ma, per un altro verso, costituisce un sub-accordo annesso alla Convenzione principale non dotato di forza di res judicata.



Le trattative di cui si compone la procedura sono ben distinte dalle trattative che precedono la stipulazione della Convenzione: le prime, sono espressamente previste dal testo della Convenzione e, se mancasse una clausola in tal senso, la procedura non potrebbe essere instaurata; le seconde precedono la conclusione della Convenzione.

La Procedura amichevole ordinariamente si conclude con un compromesso, cioè una soluzione non completamente a favore di una parte, né completamente a sfavore dell'altra parte. La dottrina si è interrogata sulla natura dell'istituto della procedura amichevole e l'analisi condotta ha interessato specificatamente tre punti:

- a) L'eventuale intervento legislativo di integrazione da parte degli Stati per dare attuazione alle disposizioni dell'accordo risultante dalle procedure;
- b) Il valore giuridicamente vincolante all'interno dell'ordinamento dell'accordo cui le Amministrazioni pervengono;
- c) La misura in cui il conferimento di tali poteri alla pubblica amministrazione possa esorbitare da quelli conferiti dalla carta costituzionale degli Stati.

Le Convenzioni fiscali generalmente prevedono tre tipi di procedura amichevole:

- ❖ la “*procedura amichevole in senso stretto*”, che ha per oggetto la soluzione di casi specifici d'imposizione in contrasto con le norme convenzionali;
- ❖ la “*procedura di consultazione*”, che attiene all'interpretazione ed applicazione della Convenzione;
- ❖ la “*procedura integrativa*”, atta a pervenire o ad eliminare i fenomeno di doppia imposizione non previsti dalla Convenzione.

Tutte corrispondono all'esigenza di attuare in via secondaria la Convenzione, sia tutelando il contribuente nel senso di eliminare i casi di doppia imposizione non

contemplati dal trattato, sia risolvendo le controversie in senso giustiziale mediante il processo di interpretazione.

Nonostante la procedura costituisca mezzo ordinario di risoluzione delle controversie, non consente di risolvere tutti i conflitti in materia di doppia imposizione internazionale. Essendo infatti predisposta nell'ambito di una singola Convenzione, il suo campo di applicazione è necessariamente limitato a quelle fattispecie concrete che rappresentano una violazione delle norme della singola Convenzione considerata.

## CAPITOLO TERZO

### DIRITTO TRIBUTARIO COMUNITARIO E ORDINAMENTO ITALIANO

#### 3.1 ORDINAMENTO COMUNITARIO: ASPETTI GENERALI

Definire la natura giuridica del diritto comunitario è un problema molto complesso con rilevanti implicazioni sia pratiche che giuridiche.

Il “*diritto tributario comunitario*” si distingue tra diritto comunitario primario (Trattato UE) e diritto tributario derivato (Direttive e Regolamenti).

*Il diritto tributario comunitario che fa capo all'ordinamento tributario italiano è l'insieme delle disposizioni contenute nel diritto tributario internazionale interno dell'Italia a seguito del processo di adattamento dell'ordinamento interno al diritto comunitario primario e derivato*<sup>32</sup>.

Ne deriva che il “diritto tributario comunitario” è costituito dalle norme di fonte comunitaria relative a fattispecie con elementi d'estraneità.

Il diritto comunitario nasce da accordi tra Stati e ciò pare ricondurre la materia nell'ambito del diritto internazionale, non estraneo alle creazioni d'organismi comuni ai quali può essere demandato dagli stessi Stati particolari funzioni.

Inoltre il diritto tributario comunitario variamente interagisce con le norme del diritto tributario internazionale ed il diritto convenzionale tributario dell'Italia.

Gli accordi istitutivi delle Comunità, tuttavia, attribuiscono agli organi comunitari da loro creati poteri amministrativi, giurisdizionali, ma soprattutto normativi, destinati, a trovare applicazione, diretta o mediata, nei vari Stati membri e detta peculiarità, estranea al diritto internazionale, pare ricondurre la materia in una diversa situazione,

---

<sup>32</sup> GARBARINO C. (2005) “*Manuale di Tassazione Internazionale – I Edizione*”. IPSOA, Milano, pag. 6

secondo alcuni, non riconducibile ad alcun fenomeno giuridico preesistente, dotato d'autonomia scientifica e di principi suoi propri, non comuni a quelli del diritto internazionale<sup>33</sup>.

Inoltre è importante rilevare che il rapporto tra ordinamento comunitario e ordinamenti nazionali non è di mero coordinamento, tra sistemi giuridici autonomi, nessuno dei quali è subordinato all'altro, ma è un rapporto d'integrazione giuridica e compenetrazione tra diversi sistemi, nei quali un sistema prevale sugli altri, in un contesto evolutivo chiaramente rivolto, se non alla creazione di uno Stato federale, quanto meno alla realizzazione di un ordinamento capace di autoalimentarsi ed idoneo a produrre una coesione tra gli Stati sempre più stretta, a scapito delle singole sovranità.

Ciò crea inevitabilmente un problema di rapporto con gli ordinamenti nazionali, i quali, pur essendo chiamati a realizzare gli obiettivi perseguiti con l'istituzione della Comunità ed a concorrere al processo evolutivo d'integrazione, spesso si trovano in posizione di conflitto con il diritto comunitario.

L'integrazione comunitaria ha portato alla configurazione di un vero e proprio "diritto comunitario tributario", soprattutto grazie ai numerosi interventi in materia fiscale.

Al di là della specificità dei singoli interventi sul diritto tributario interno si comincia a delineare una metodologia comune per esaminare la dialettica tra normativa comunitaria e norme nazionali. Tutto ciò porta ad un inevitabile confronto con nuove realtà e tematiche giuridiche, talvolta estranee alla cultura giuridica dei singoli paesi membri, spesso poco sistematiche, frammentarie ed atecniche.

---

<sup>33</sup> A tale orientamento dottrinale ha aderito la Corte di Giustizia, la quale nella sentenza "Simmenthal" ha riconosciuto che l'ordinamento comunitario è un ordinamento giuridico di nuovo genere ed autonomo, nel campo del diritto internazionale.

A questo punto è importante definire i confini del diritto comunitario come l'insieme delle norme volte ad assicurare la realizzazione degli obiettivi posti dai Trattati istitutivi della Comunità.

Gli Stati membri devono affrontare nuove sfide. La principale finalità dei sistemi fiscali nazionali è quella di fornire un livello di entrate sufficiente per finanziare la spesa pubblica.

La globalizzazione delle attività commerciali e delle attività private esercitano una pressione sulla competitività dei sistemi fiscali.

Allo stato attuale del diritto comunitario, gli Stati membri sono in gran parte liberi di determinare i loro sistemi d'imposizione diretta in funzione delle esigenze e degli obiettivi della loro politica interna. La necessità di far fronte all'interazione di numerosi sistemi fiscali costituisce tuttavia un problema per il mercato interno.

I sistemi fiscali rappresentano poi scelte democratiche di fondo su come debbano essere equamente raccolti i fondi e come debba essere distribuito il reddito. Tuttavia, norme fiscali nazionali elaborate unicamente o soprattutto ai fini della situazione interna possono tradursi in un trattamento fiscale incoerente, quando sono applicate in un contesto transfrontaliero.

Una persona fisica o una società che agisca in quanto soggetto passivo a livello transfrontaliero può essere soggetta a discriminazione o doppia imposizione o dover sostenere costi di conformità supplementari<sup>34</sup>.

Tale situazione costituisce un disincentivo per le persone fisiche che desiderano lavorare o investire in altri Stati membri, nonché un ostacolo allo stabilimento,

---

<sup>34</sup> I principali ostacoli all'attività economica transfrontaliera nel mercato interno derivanti dalla tassazione delle imprese sono descritti nello studio "*La tassazione delle imprese nel mercato interno*". SEC(2001)1681, del 23.10.2001, parte III, pagg. 223-305

all'attività e agli investimenti transfrontalieri delle imprese, che non possono quindi trarre interamente vantaggio dal mercato interno<sup>35</sup>.

Questi problemi trovano una soluzione soltanto parziale nelle misure prese dagli Stati membri a livello unilaterale o nelle convenzioni fiscali bilaterali vigenti tra loro.

Da alcuni anni le barriere fiscali che si frappongono alle attività e agli investimenti transfrontalieri sono oggetto di numerose controversie in quanto i contribuenti cercano di contestare le norme degli Stati membri sulla base delle libertà sancite dal trattato<sup>36</sup>.

Rimane quindi comunque l'esigenza di far sì che sistemi fiscali nazionali non armonizzati operino insieme in modo adeguato, allo scopo non solo di superare gli ostacoli sopra indicati ma anche di impedire l'erosione delle basi imponibili degli Stati membri. È diventato sempre più evidente che la mancanza di coordinamento tra i sistemi di imposizione diretta può anche dar luogo a situazioni non intenzionali di mancata imposizione o di abuso e quindi all'erosione del gettito fiscale, con ripercussioni negative sulla capacità degli Stati membri di gestire sistemi fiscali efficienti ed equilibrati nonché, eventualmente, sul finanziamento sostenibile dei modelli sociali degli Stati membri.

La presente comunicazione ha quindi per oggetto un funzionamento migliore e coordinato di sistemi di imposizione diretta non armonizzati. Mentre l'armonizzazione si

---

<sup>35</sup> La Commissione, in uno studio economico dettagliato SEC [2001] 1681, allegato alla comunicazione *"Verso un mercato interno senza ostacoli fiscali"*, COM [2001] 582, ha individuato diversi ostacoli fiscali agli scambi transfrontalieri nel mercato interno e alcune iniziative che potrebbero essere prese per eliminarli. Nel settore dei servizi finanziari altri ostacoli fiscali sono stati individuati dal gruppo di esperti "FISCO" (si veda la comunicazione *"Compensazione e regolamento nell'Unione europea - Prospettive future"*, COM [2004] 312) che fornisce consulenza sull'eliminazione degli ostacoli alla compensazione e al regolamento di transazioni transfrontaliere su titoli, derivanti da problemi di conformità fiscale.

<sup>36</sup> I limiti attuali delle politiche fiscali nazionali in un mercato interno integrato sono stati evidenziati in diverse decisioni della Corte europea di giustizia (si vedano, solo nel 2006, le sentenze della Corte nelle cause C-520/04 *Turpeinen*, C-196/04 *Cadbury Schweppes*, C-386/04 *Centro di Musicologia Stauffer*, C-290/04 *Scorpio*, C-346/04 *Conijn*, C-152/03 *Ritter-Coulais*, C-471/04 *Keller Holding* e C-365/04 *Bouanich*).

traduce nella creazione di una normativa comunitaria comune che subentra alle normative nazionali, il coordinamento mira a rendere i sistemi interni compatibili con il trattato e tra loro. Esso dunque non ha lo scopo di sostituire i sistemi fiscali nazionali esistenti con un sistema comunitario uniforme, bensì quello di garantire che tali sistemi nazionali possano funzionare insieme senza incoerenze.

### **3.2 I PRINCIPI BASE PER IL COORDINAMENTO DEI SISTEMI FISCALI**

Per garantire un trattamento fiscale coerente e coordinato occorre:

- Eliminare la discriminazione e la doppia imposizione;
- Impedire la non imposizione e l'abuso involontari;
- Ridurre i costi di conformità derivanti dall'assoggettamento a più sistemi fiscali.

Le iniziative di coordinamento possono situarsi entro una svariata gamma di interventi, a partire dall'azione unilaterale concertata degli Stati membri fino all'azione collettiva sotto forma di strumento comunitario. In alcuni casi può essere sufficiente che gli Stati membri attuino unilateralmente soluzioni concordate tra loro, ad esempio che modifichino le norme interne per eliminare la discriminazione.

In altri casi l'azione unilaterale può non essere sufficiente, e può risultare necessaria un'azione bilaterale mediante norme fiscali convenzionali o un'azione collettiva mediante uno strumento comunitario. Tale circostanza si verifica in particolare nei casi di doppia imposizione o di involontaria non imposizione derivanti da discordanza tra le norme degli Stati membri. Occorre inoltre un migliore coordinamento tra i regimi degli Stati membri e dei paesi terzi in alcuni settori, in particolare in relazione alle misure antielusione, per salvaguardare le basi imponibili degli Stati membri.

Un'esigenza importante degli Stati membri, specialmente alla luce del netto aumento delle controversie avviate dai contribuenti negli ultimi anni, è quella di far sì che le loro disposizioni fiscali siano conformi ai requisiti imposti dal diritto comunitario.

Aiutando gli Stati membri ad eliminare la discriminazione, le iniziative di coordinamento dovrebbero contribuire a garantire il rispetto degli obblighi derivanti dal trattato ed a minimizzare le turbative cui possono dar luogo le controversie.

Eliminare la discriminazione fiscale è un requisito fondamentale imposto dal diritto comunitario. Uno Stato membro può applicare alle fattispecie transfrontaliere un trattamento tributario diverso da quello delle fattispecie interne soltanto se ciò è giustificato da una differenza di situazioni per il contribuente.

Tuttavia, nonostante una nutrita giurisprudenza della Corte di Giustizia delle Comunità europee (CGCE), non sempre è facile capire come le libertà sancite in modo generale dal trattato si applichino nel complesso ambito della normativa fiscale.

La giurisprudenza è per lo più recente e in evoluzione e generalmente riguarda particolari norme fiscali di singoli Stati membri. Pertanto talvolta è difficile per i contribuenti, le amministrazioni fiscali e i tribunali nazionali comprendere pienamente le implicazioni delle sentenze o situarle in un quadro più ampio.

La Commissione ritiene che sui principi derivanti dalla giurisprudenza e sulla loro applicazione ai principali aspetti della tassazione diretta vi sia bisogno di orientamenti intesi a promuovere una maggiore certezza giuridica a vantaggio dei contribuenti, delle amministrazioni fiscali e dei tribunali nazionali.

Si tratta tuttavia soltanto di un punto di partenza.

Occorre anche trovare soluzioni atte ad assicurare un trattamento fiscale coerente delle fattispecie transfrontaliere.



L'esperienza ha dimostrato che non sempre è possibile ottemperare in modo coerente o ottimale all'obbligo della non discriminazione mediante misure unilaterali.

In alcuni casi gli Stati membri sono intervenuti a livello unilaterale eliminando agevolazioni fiscali interne o estendendo gli obblighi previsti per le fattispecie transfrontaliere a fattispecie interne in situazioni in cui tali misure non erano auspicabili in termini di politica fiscale.

Tale soluzione va contro gli interessi del mercato interno e compromette la competitività delle economie degli Stati membri.

La Commissione propone di presentare alcune iniziative volte ad aiutare gli Stati membri a trovare soluzioni coordinate che consentano loro di realizzare i propri obiettivi in materia di politica fiscale rispettando nel contempo gli obblighi imposti dal diritto comunitario.

L'eliminazione della doppia imposizione fiscale nel mercato interno è esplicitamente contemplata dall'articolo 293 del trattato CE.

La doppia imposizione internazionale costituisce un ostacolo considerevole alle attività ed agli investimenti transfrontalieri nell'ambito dell'UE.

Sul piano fiscale, acquista notevole importanza, anche l'articolo 293 (ex articolo 220) in base la quale *“gli stati membri avvieranno fra loro, per quanto occorra, negoziati intesi a garantire, a favore dei loro cittadini l'eliminazione della doppia imposizione fiscale all'interno della Comunità”*.

Tale disposizione, non contempla obblighi ovvero competenze esclusive riservate alle istituzioni comunitarie, bensì chiama in causa direttamente gli Stati Membri, invitandoli a porre in essere azioni concrete volte ad eliminare fenomeni di doppia imposizione.

In generale, l'articolo 293 anziché promuovere un'azione positiva in materia fiscale ha

piuttosto frenato l'impiego dell'articolo 94 ai fini dell'armonizzazione in materia di fiscalità diretta.

Infatti, muovendo da un'interpretazione letterale restrittiva dell'articolo 293, parte della dottrina ha rovesciato lo spirito della norma, sostenendo che detta misura lasciasse intendere come non strettamente necessaria l'eliminazione della doppia imposizione.

Il trattato istitutivo della Comunità Europea, prevede regole specifiche solo in riferimenti all'armonizzazione delle imposte indirette in quanto essa è funzionale all'abolizione delle frontiere fisiche tra gli Stati Membri ed essenziale all'effettiva realizzazione del mercato unico.

La sua eliminazione è pertanto un obiettivo e un criterio fondamentale di qualsiasi soluzione coordinata. Essa nasce per definizione dall'assoggettamento di un contribuente a più ordinamenti tributari.

È un classico esempio di ostacolo al mercato interno che deriva dalla mancanza di coordinamento tra i sistemi fiscali nazionali e che può essere risolto soltanto mediante la cooperazione tra gli Stati Membri.

### **3.3 MERCATO INTERNO E LE LIBERTÀ FONDAMENTALI**

Lo scopo primario della comunità europea, enunciato dall'articolo 1 del trattato, è il perseguimento di uno “sviluppo armonioso, equilibrato e sostenibile delle attività economiche” coerente con esigenze di carattere prettamente economico ovvero sociale.

In questo contesto s'inserisce la cosiddetta “*Strategia di Lisbona*”, la sfida lanciata dal Consiglio Europeo nel 2000, che ha individuato come obiettivo strategico dell'Unione quello di “*diventare l'economia basata sulla conoscenza più competitiva e dinamica del mondo, in grado di realizzare una crescita economica sostenibile con nuovi e migliori*

*posti di lavoro e una maggiore coesione sociale” entro il 2010.*

Nel perseguire i propri obiettivi (di cui all’articolo 2 del trattato) la comunità promuove una serie di azioni (di cui all’articolo 3) tra cui la creazione di un mercato interno caratterizzato dall’eliminazione, fra gli Stati Membri, degli ostacoli alla libera circolazione delle merci, delle persone, dei servizi e dei capitali.

La prima parte del Trattato della Comunità Economica Europea contiene i principi a cui la Comunità deve conformarsi nell’esercizio delle proprie competenze.

Nell’ambito dei suddetti principi, uno tra i fondamentali, è rappresentato dal principio di non discriminazione disciplinato dall’articolo 12<sup>37</sup>.

Il principio cardine attorno al quale ruotano le quattro libertà fondamentali, sancite dal Trattato è il divieto di ogni forma di discriminazione, che trova una prima enunciazione all’articolo 12 (ex articolo 6) del trattato nella sezione dedicata ai “Principi Generali e Fondamentali” su cui si fonda la Comunità, laddove si dispone che *“è vietata ogni discriminazione effettuata in base alla nazionalità”*.

In particolare, l’articolo 12 del Trattato C.E.E. dispone che: *“Nel campo di applicazione del presente Trattato, e senza pregiudizio delle disposizioni particolari dallo stesso previste, è vietata ogni discriminazione effettuata in base alla nazionalità”*.

Il principio di non discriminazione si sostanzia nel divieto di porre in essere un trattamento disparitario tra i cittadini della Comunità che sia fondato sulla loro nazionalità. Il principio viene poi ribadito ed esplicitato con riferimento a ciascuna libertà fondamentale, sottolineando come l’appartenenza alla Comunità implichi

---

<sup>37</sup> CELOTTO A., *“L’Europa dei diritti. Commento alla Carta dei diritti fondamentali dell’Unione europea”*, a cura di R. BIFULCO, M. CARTABIA, A. CELOTTO, 2001, Il Mulino, p. 171; L. S. ROSSI, *“Carta dei diritti fondamentali e Costituzione dell’Unione europea”*, 2002, Milano, Giuffrè, p. 116.

l'abolizione di ogni forma di discriminazione che possa in qualche modo precludere l'esercizio della libertà di circolazione di merci, persone, servizi e capitale.

Secondo la tesi difesa dalla Corte di Giustizia, il possibile effetto di "discriminazione" si manifesta *"sia nel trattamento diverso di situazioni simili, sia nello stesso trattamento di situazioni diverse"*.

Per comprendere il significato del termine *"discriminazione"* è opportuno, soffermarsi sulla connotazione giuridica. Nella connotazione giuridica il termine di cui trattasi assume una accezione negativa e denota una *illegittima situazione di disparità di trattamento* che non trova fondamento nella diversità oggettiva dei presupposti giuridici, giungendo così a porre una categoria di soggetti in uno stato di svantaggio che non è motivato. Il concetto è stato meglio delineato attraverso la formulazione di una definizione dalla quale la Corte non si è più discostata: *una discriminazione consistente nell'applicazione di norme diverse a situazioni analoghe ovvero nell'applicazione della stessa norma a situazioni diverse*. Sostanzialmente si tratta di due categorie:

- a) Trattamento diverso di persone che sono nella stessa situazione;
- b) Trattamento uguale, o simile, di persone che si trovano in differenti situazioni.

La giurisprudenza della corte sottolinea come il Trattato bandisca ogni disparità di trattamento che muove sia dalla nazionalità che da altri criteri che potrebbero costituire una forma "dissimulata di discriminazione": il principio della parità di trattamento [...] vieta non soltanto le discriminazioni palesi in base alla cittadinanza, ma altresì qualsiasi discriminazione dissimulata che, pur fondandosi su altri criteri di riferimento, pervenga al medesimo risultato.

L'analisi dell'articolo 17, Modello OCSE, può essere approfondito anche dal punto di vista del diritto tributario comunitario, attraverso l'analisi delle libertà fondamentali, ed

in particolare quella sulla “*libertà di circolazione dei lavoratori*” e sulla “*libertà di stabilimento*”.

Infatti, per quanto attiene alle **libertà di circolazione dei lavoratori**, il comma 2 dell’articolo 39 (ex articolo 48) del Trattato dispone che la libera circolazione dei lavoratori “*implica l’abolizione di qualsiasi discriminazione basata sulla nazionalità [...] per quanto riguarda l’impiego, la retribuzione e le altre condizioni di lavoro*”.

La disposizione è stata successivamente integrata dal regolamento 1612/68, che all’articolo 7, riconosce ai lavoratori migranti “il diritto allo stesso trattamento sociale e fiscale” attribuito ai nazionali.

Alla luce di tali considerazioni, la commissione ha elaborato le Raccomandazioni 94/74/CE del 21 dicembre 1993, in base alla quale lavoratori residenti e non residenti dovrebbero accedere al medesimo trattamento tributario nelle ipotesi in cui il reddito prodotto in uno Stato diverso da quello di residenza sia almeno pari al 75 per cento del reddito complessivo.

Pur in mancanza di uno specifico trasferimento di sovranità statale all’UE, nel settore dell’imposizione diretta è stata comunque creata una limitazione di tali diritti di sovranità, attraverso la predisposizione di regole generali sancite al livello primario.

La realizzazione del mercato comune, quale prefigurata dall’articolo 2 del Trattato, implica l’eliminazione tra gli Stati membri degli ostacoli agli scambi di merci, alla circolazione delle persone, dei servizi e dei capitali (articolo 3, lettera c).

E’ indispensabile osservare che le disposizioni del Trattato che disciplinano la libera circolazione delle persone perseguono l’obiettivo di facilitare ai cittadini comunitari l’esercizio di attività lavorative di qualsiasi natura nell’intero territorio comunitario.

La disciplina relativa non investe, la persona in quanto tale, bensì in quanto soggetto

che esercitano un'attività economicamente rilevante.

Si possono individuare, all'interno del trattato, tre gruppi di norme, che corrispondono in sostanza alle tre principali ipotesi:

- Lavoro subordinato;
- Lavoro autonomo localizzato stabilmente nel territorio di uno Stato Membro;
- Prestazioni di servizi, che si risolve in un'attività economica prestata in un o Stato Membro diverso da quello di stabilimento (articoli 49-55).

Tuttavia, il diritto comunitario ha progressivamente ampliato l'ambito di applicazione di queste norme, garantendo la libera circolazione ai cittadini dell'Unione.

Per quanto concerne questi principi, il citato articolo 39, fissa e garantisce il principio generale della libera circolazione dei lavoratori all'interno della Comunità.

Infatti, oltre ad affermare l'abolizione di qualsiasi discriminazione fondata sulla nazionalità, tra i lavoratori degli Stati Membri, per quanto riguarda l'impiego, la retribuzione e le altre condizioni di lavoro, la norma ricomprende la facoltà di rispondere ad offerte di lavoro effettive negli altri Stati Membri, di spostarsi a tal fine nel territorio comunitario e di prendere ivi dimora.

E' considerato giurisprudenza assodata che tutte le clausole del trattato relative alla libera circolazione delle persone fisiche siano intese a facilitare il perseguimento da parte di cittadini della Comunità di attività lavorative di qualsivoglia tipo in tutta la Comunità e precludere misure che possano creare svantaggio per i cittadini della comunità qualora desiderino perseguire un'attività economica nel territorio di un altro Stato Membro.

Le clausole preclusive o deterrenti la possibilità per un cittadino di uno Stato membro di lasciare il proprio paese d'origine per esercitare il proprio diritto di circolazione

costituisce quindi un ostacolo rispetto a detta libertà anche qualora siano applicabili senza tenere conto della nazionalità dei lavoratori in questione.

Coerentemente all'articolo 39, si ha la norma 1612/68<sup>38</sup> si basa sul principio dell'uguaglianza di trattamento. Tuttavia i lavoratori provenienti da altri Stati Membri hanno diritto ad un uguale trattamento, per quanto attiene ai benefici previdenziali, benefici e imposizione fiscale.

La Corte di Giustizia CE ha regolarmente statuito che le normative che riguardano l'uguaglianza di trattamento vietano non solo la palese discriminazione per ragioni di nazionalità, ma anche forme di discriminazione meno palesi che, a causa dell'applicazione di altri criteri di differenziazione, portino di fatto a discriminazioni.

L'articolo 39 ha efficacia diretta e può quindi essere direttamente invocato davanti al giudice nazionale nel caso in cui si ritenga che una disposizione nazionale ne violi il dettato. Nonostante queste disposizioni contenute nell'articolo 39, in diverse cause la Corte di Giustizia ha avuto modo di esaminare alcune circostanze in presenza delle quali il principio di eguale trattamento rispetto alla remunerazione percepita viene di fatto invalidato a causa di norme fiscali nazionali discriminatorie.

Ecco perché il Consiglio ha redatto il requisito enunciato all'articolo 7 della Normativa (CEE) n. 1612/68<sup>39</sup>, secondo il quale i lavoratori che siano cittadini di uno Stato membro, goda degli stessi benefici fiscali dei cittadini che prestino la propria attività di lavoro entro i suoi confini.

A differenza, l'articolo 43 dispone che le restrizioni alle libertà di stabilimento dei cittadini di uno Stato Membro nel territorio di un altro Stato Membro sono vietate.

---

<sup>38</sup> Regolamento n. 1612/68 del Consiglio, del 15 Ottobre 1968, relativa alla libera circolazione dei lavoratori all'interno della Comunità, modificato dal Regolamento 312/76 del 9 Febbraio 1976.

<sup>39</sup> Regolamento n. 1612/68 del Consiglio, del 15 Ottobre 1968, relativa alla libera circolazione dei lavoratori all'interno della Comunità, modificato dal Regolamento 312/76 del 9 Febbraio 1976.

Tale divieto si estende altresì alle restrizioni relative all'apertura di agenzie, succursali filiali, da parte dei cittadini di uno stato membro stabiliti sul territorio di un altro stato membro.

La **libertà di stabilimento** *“importa l'accesso alle attività non salariate e al loro esercizio nonché la costituzione e la gestione di imprese ed in particolare di società, ai sensi dell'articolo 48, comma 2, alle condizioni definite dalla legislazione del paese di stabilimento nei confronti dei propri cittadini”*.

L'articolo 48, equipara le società costituite conformemente alla legislazione di uno Stato Membro e aventi la sede sociale, l'amministrazione centrale o il centro d'attività principale all'interno della Comunità, alle persone fisiche aventi la cittadinanza degli Stati Membri.

La libertà di stabilimento consta di due componenti: la libertà di accedere al mercato, e il diritto che vengono assicurate, a chi tale libertà ha esercitato, le condizioni definite dalla legislazione del paese di stabilimento nei confronti dei propri cittadini.

Ciò significa che la normativa in questione garantisce ai cittadini degli Stati Membri, nonché alle persone giuridiche che si stabiliscono, anche solo in via secondaria, in un altro Stato membro, lo stesso trattamento riservato ai cittadini di quello Stato Membro.

La libera circolazione dei lavoratori e la libertà di stabilimento sono disposizioni che hanno avuto una grande incidenza sull'assetto tradizionale dei sistemi fiscali nazionali.

Numerose disposizioni attinenti, in ogni normativa interna, a questo ambito, sono state sottoposte al sindacato interpretativo della Corte, che le ha trovate incompatibili con il principio della libera circolazione delle persone.

Il sistema tradizionale delle norme di diritto internazionale tributario dei vari Stati è stato riconsiderato e in parte riformulato, alla luce delle disposizioni del trattato.



### 3.3.1 IL CASO SCHUMACKER

Per meglio comprendere le caratteristiche delle libertà principali è utile analizzare il caso di una sentenza della Corte di Giustizia Europea, il caso Schumacker.

Nel caso Schumacker, il Signor Schumacker, cittadino belga, residente con la sua famiglia in Belgio, svolgeva un lavoro subordinato in Germania.

Il suo stipendio di fonte tedesca costituiva la totalità del suo reddito familiare.

In base alla Convenzione bilaterale contro le doppie imposizioni stipulata tra il Belgio e la Germania, il Signor Schumacker veniva assoggettato all'imposta tedesca mediante ritenuta alla fonte prelevata sullo stipendio.

Secondo il codice tributario tedesco i contribuenti potevano essere così distinti:

- persone fisiche aventi il domicilio o la residenza abituale in Germania per le quali era prevista la soggezione all'imposta su tutti i loro redditi;
- persone fisiche non aventi né domicilio né residenza abituale in Germania, per le quali era prevista la soggezione all'imposta solo sulla parte dei loro redditi.

Schumacker non essendo residente in Germania, non poteva beneficiare del regime di tassazione parziale, ed era quindi, assoggettato alla ritenuta che determinava la tassazione integrale, senza che potesse essere presa in considerazione la sua situazione personale e familiare.

Il signor Schumacker ritenendo che tale trattamento, riservato esclusivamente ai lavoratori non residenti, fosse discriminatorio ed ingiustificato, ricorreva al giudice tributario tedesco, richiedendo quindi che gli venisse rimborsato quanto ingiustamente trattenuto dalla sua retribuzione. Il tribunale amministrativo, rilevando un possibile contrasto con le disposizioni del Trattato CE, ed in particolare con l'articolo 39, rinviava il quesito interpretativo alla Corte di Giustizia.

Ecco dunque, che la Corte ha stabilito che l'articolo 39 del Trattato va interpretato nel senso che può limitare il diritto di uno Stato Membro di prevedere le condizioni di assoggettamento e le modalità di imposizione dei redditi percepiti nel suo territorio da un cittadino di un altro Stato membro, in quanto in materia di imposte dirette, esso non consente ad uno Stato Membro di trattare un cittadino di un altro Stato Membro meno favorevolmente di un cittadino nazionale che si trovi nella stessa situazione.

Quindi l'articolo 39, va interpretato nel senso che non consente la normativa di uno Stato Membro che tassi un lavoratore cittadino di un altro Stato Membro, il quale risiede in quest'ultimo Stato, ma esercita un'attività lavorativa subordinata nel territorio dell'altro Stato, in misura maggiore rispetto ad un lavoratore residente nel territorio del primo Stato e che ivi svolge la stessa attività, quando il cittadino del secondo Stato trae il proprio reddito totalmente o quasi esclusivamente dall'attività svolta nel primo Stato e non percepisce nel secondo Stato redditi sufficienti per esservi soggetto ad un'imposizione che consenta di prendere in considerazione la sua situazione personale e familiare.

### **3.3.2 IL CASO WALLENTIN**

In merito all'articolo 39 del Trattato di Roma (ex articolo 48), è possibile prendere a riferimento un'ulteriore esempio. La sentenza ha per oggetto le seguenti tematiche: Libera circolazione delle persone e dei lavoratori, parità di trattamento, i redditi di non residenti che non percepiscono nello Stato membro di residenza, redditi imponibili assoggettati a ritenuta alla fonte che esclude qualsiasi abbattimento fiscale connesso alla situazione personale del contribuente.

Ecco dunque che nella massima della sentenza della Causa C-169/03, presa a riferimento, si stabilisce che *“l’art.39 CE osta ad una normativa di uno Stato membro secondo la quale le persone fisiche che a fini fiscali non siano considerate residenti in detto Stato ma che vi percepiscano un reddito da lavoro;*

*– siano tassate con una ritenuta alla fonte di modo che non siano autorizzati l’abbattimento alla base o ogni altro abbattimento o deduzione relativi alla situazione personale del contribuente;*

*– quando invece i contribuenti ivi domiciliati hanno diritto a tali abbattimenti o deduzioni nell’ambito dell’imposizione generale dei loro redditi percepiti in tale Stato o all’estero;*

*– qualora le persone non residenti nello Stato dell’imposizione abbiano goduto nel proprio Stato di residenza unicamente di risorse che, per loro natura, non sono soggette all’imposta sul reddito”.*

Il contesto normativo stabilisce che il sig. Wallentin, cittadino tedesco, all’epoca dei fatti oggetto della causa principale era residente in Germania, dove stava completando i suoi studi. Egli riceveva dai suoi genitori un aiuto finanziario mensile di DEM 650 e beneficiava di una borsa di studio dello Stato tedesco di DEM 350 mensili per il vitto e l’alloggio. Secondo il diritto tributario tedesco, tali somme non costituivano, per loro natura, redditi imponibili.

Il sig. Wallentin ha svolto, dal 3 al 25 Luglio 1996, un’attività retribuita in qualità di praticante presso la chiesa svedese. A tal fine egli è stato residente in Svezia dal 1° luglio 1996 fino al 20 agosto 1996. Egli ha percepito a titolo di retribuzione la somma di SEK 8.724. Il sig. Wallentin ha richiesto all’amministrazione finanziaria svedese di esentare detta retribuzione dall’imposta sul reddito.

La sua domanda è stata respinta da tale amministrazione, la quale ha sostenuto che la retribuzione in esame doveva essere soggetta a ritenuta con aliquota del 25% a titolo d'imposta sul reddito, in applicazione della «Lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta» (legge n. 586 del 1991 in materia di imposta speciale sui redditi di persone residenti all'estero; in prosieguo: la «legge SINK»), che disciplina il caso di assoggettamento parziale all'imposta sul reddito.

La legge SINK si applica alle persone residenti all'estero che, durante soggiorni di breve durata in Svezia, non superiori a sei mesi l'anno, percepiscono redditi in tale paese. Si tratta di un'imposta prelevata alla fonte e non vi è alcun diritto a deduzione o abbattimento collegato alla situazione personale del contribuente.

In compenso, l'aliquota dell'imposta speciale sul reddito è inferiore a quella applicabile all'imposta generale sul reddito che, pur essendo progressiva, ammonta, secondo le indicazioni del giudice del rinvio, a circa il 30%.

Le persone domiciliate in Svezia per più di sei mesi all'anno e soggette ad imposta generale sul reddito (persone integralmente soggette ad imposta) hanno diritto ad un abbattimento alla base che, per l'anno fiscale in esame, corrispondeva a SEK 8.600.

L'abbattimento integrale è accordato unicamente ai contribuenti che abbiano avuto domicilio in Svezia per un intero anno fiscale.

Per periodi di residenza più brevi, ma superiori a sei mesi, l'abbattimento è accordato proporzionalmente a seconda del numero di mesi di soggiorno

Il sig. Wallentin è del parere che la concessione dell'abbattimento alla base unicamente alle persone integralmente soggette ad imposta, e non alle persone parzialmente soggette ad imposta, costituisca una discriminazione vietata dall'articolo 39 CE.

Investito del ricorso proposto dal sig. Wallentin, il Länsrätten i Norrbottens svedese ha accolto la domanda di quest'ultimo. Su appello proposto dall'amministrazione finanziaria, tale decisione è stata annullata dalla Kammarrätten i Sundsvall svedese e il sig. Wallentin ha presentato ricorso dinanzi al Regeringsrätten.

Quest'ultimo, dubitando della compatibilità della normativa in esame con l'articolo 39 CE, ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

«Se l'articolo 39 del Trattato CE debba essere interpretato nel senso che osta ad una normativa di uno Stato membro secondo la quale le persone fisiche, che a fini fiscali non sono considerate residenti in detto Stato ma che vi hanno percepito un reddito da lavoro (assoggettamento limitato all'imposta), siano tassate con una ritenuta alla fonte di modo che non siano autorizzati l'abbattimento alla base o ogni altro abbattimento o deduzione relativi alla situazione personale del contribuente, mentre i contribuenti ivi domiciliati hanno diritto a tali abbattimenti o deduzioni nell'ambito dell'imposizione generale dei loro redditi percepiti in tale Stato o all'estero (assoggettamento illimitato all'imposta), nel caso in cui tuttavia la mancanza del diritto all'abbattimento alla base e ad altre deduzioni viene presa in considerazione applicando un'aliquota ridotta rispetto a quella che si applica ai contribuenti che abbiano nel paese il loro domicilio fiscale».

Emerge dalla giurisprudenza della Corte che, in materia di imposte dirette, la situazione dei residenti e quella dei non residenti in uno Stato non sono di regola comparabili, in quanto il reddito percepito nel territorio di uno Stato da un non residente costituisce il più delle volte solo una parte del suo reddito complessivo, concentrato nel suo luogo di residenza, e in quanto la capacità contributiva personale del non residente, derivante dalla presa in considerazione di tutti i suoi redditi e della sua situazione personale e

familiare, può essere valutata più agevolmente nel luogo in cui egli ha il centro dei suoi interessi personali ed economici, che corrisponde in genere alla sua residenza abituale.

Così, il fatto che uno Stato membro non faccia fruire un non residente di talune agevolazioni fiscali che concede al residente non è di regola discriminatorio, tenuto conto delle differenze obiettive tra la situazione dei residenti e quella dei non residenti per quanto attiene sia alla fonte dei redditi, sia alla capacità contributiva personale, sia ancora alla situazione personale e familiare.

La Corte ha tuttavia deciso che lo stesso non può dirsi nel caso in cui il non residente non percepisce redditi significativi nello Stato in cui risiede e trae la parte essenziale delle sue risorse imponibili da un'attività svolta nello Stato dell'occupazione, per cui lo Stato di residenza non è in grado di concedergli le agevolazioni derivanti dalla presa in considerazione della sua situazione personale e familiare (v. sentenze Schumacker, cit., punto 36, e 12 dicembre 2002, causa C-385/00, de Groot, Racc. pag. I-11819, punto 89). Infatti, per quanto riguarda un non residente che percepisce in uno Stato Membro diverso da quello in cui risiede la parte essenziale dei suoi redditi, la discriminazione consiste nel fatto che la situazione personale e familiare di questo non residente non è presa in considerazione né nello Stato di residenza né in quello dell'occupazione (sentenza Schumacker, cit., punto 38), a prescindere dalle diverse aliquote applicabili all'imposta speciale sul reddito e all'imposta generale sul reddito.

Occorre quindi rispondere alla questione sottoposta dichiarando che l'art. 39 CE osta ad una normativa di uno Stato membro secondo la quale le persone fisiche che a fini fiscali non sono considerate residenti in detto Stato ma che vi percepiscono un reddito da lavoro:

- sono tassate con una ritenuta alla fonte di modo che non siano autorizzati l’abbattimento alla base o ogni altro abbattimento o deduzione relativi alla situazione personale del contribuente;
- quando invece i contribuenti ivi domiciliati hanno diritto a tali abbattimenti o deduzioni nell’ambito dell’imposizione generale dei loro redditi percepiti in tale Stato o all’estero;
- qualora le persone non residenti nello Stato dell’imposizione abbiano goduto nel proprio Stato di residenza unicamente di risorse che, per loro natura, non sono soggette all’imposta sul reddito.

### **3.4 IL PRINCIPIO DI NON DISCRIMINAZIONE NEL TRATTATO UE**

Nella maggior parte degli ordinamenti giuridici il divieto di discriminazione in materia tributaria si è affermato come corollario del principio di uguaglianza.

Questa regola generale non ha mancato di influenzare anche il Trattato Ce.

Anzi, può dirsi come tale principio sia rappresentato, nel Trattato, proprio dal divieto di discriminazione di cui all'articolo 12 (*ex art. 6*) comma 1, secondo cui *“nel campo di applicazione del presente trattato, e senza pregiudizio delle disposizioni particolari dallo stesso previste, è vietata ogni discriminazione effettuata in base alla nazionalità”*.

Al riguardo, va subito precisato che il diritto comunitario, anche se vieta espressamente soltanto la discriminazione in base alla cittadinanza, proibisce comunque ogni discriminazione che, fondandosi su diversi criteri distintivi, giunga allo stesso<sup>40</sup> risultato.

---

<sup>40</sup> Cfr. la sentenza resa sul caso Sotgiu, del 12 Febbraio 1974, causa 152/73 in Racc., p 153.

Come affermato, inoltre, dalla stessa Corte di Giustizia Europea (in seguito Cge), *"secondo la costante giurisprudenza di questa Corte, il principio generale d'uguaglianza, di cui il divieto di discriminazione a motivo della cittadinanza è solo un'espressione specifica, è uno dei principi fondamentali del diritto comunitario.*

*Questo principio impone di non trattare in modo diverso situazioni analoghe, salvo che la differenza di trattamento sia obiettivamente giustificata"* (sent. 8 ottobre 1980, causa 810/79, *Uberschar/Bundesversicherungsanstalt für Angestellte*, Racc. pp. 2747 ss).

Del resto, così come quello di uguaglianza, il concetto di discriminazione presuppone ontologicamente una comparazione tra due o più rapporti, facendo però attenzione al fatto che non sempre una diversità di trattamento sulla base della nazionalità concreta una violazione del menzionato articolo 12 del Trattato.

In particolare, secondo un consolidato indirizzo della Cge, si ha discriminazione sostanziale “sia nel trattamento diverso di situazioni simili, sia nello stesso trattamento di situazioni diverse”, mentre la disparità di trattamento fra situazioni non comparabili si risolve, per contro, in una discriminazione "formale" che non contrasta con il dettato comunitario<sup>41</sup>.

Tale principio era evidentemente strumentale alla realizzazione di “un'economia integrata in cui i fattori produttivi, come pure i prodotti, possano circolare liberamente e senza distorsione, così provocando un'allocazione più efficiente di risorse ed una migliore divisione del lavoro”<sup>42</sup>.

Da una prospettiva più allargata, il divieto de quo si riveste di una maggiore rilevanza simbolica, "poiché è dimostrato che la Comunità non è soltanto accordo commerciale

---

<sup>41</sup> Il menzionato orientamento della Corte è stato espresso per la prima volta nella sentenza del 17 luglio 1963, causa 13/63, *Governo italiano contro la Commissione Cee*, Racc. 1963, p. 33 ss.

<sup>42</sup> In tal senso, Avvocato Generale JACOBS nel caso *Phil Collins*, Cause riunite C - 95 e C. - 326/92 [1993] *Raccolta Corte di Giustizia I* - 5145, al 5163.



tra i Governi dei Paesi membri, ma è un'impresa comune a cui tutti i cittadini d'Europa sono capaci di partecipare come individui".

Questa funzione più ampia è stata rinforzata con l'introduzione negli articoli da 17 a 22 del Trattato dell'Unione Europea, della nozione di cittadinanza.

In questo senso, qualunque cittadino potrebbe fare affidamento sull'articolo 12 in tutte le situazioni che rientrano nell'ambito di applicazione materiale del Trattato<sup>43</sup>.

Va precisato, tuttavia, che l'articolo 12 ha un ruolo soltanto residuale rispetto agli analoghi criteri canonizzati nelle diverse aree del Trattato.

Ne consegue che esso trova applicazione autonoma nella misura in cui non è previsto uno specifico divieto di discriminazione nelle singole aree di codificazione.

Per converso, occorre precisare che il principio in esame non costituisce l'unico fattore verso l'abolizione delle norme e pratiche discriminatorie, ma viene a giocare un proprio ruolo nell'ambito più generale delle libertà fondamentali<sup>44</sup> e della relativa evoluzione giurisprudenziale.

Si deve altresì osservare che, a differenza di quelle sui servizi e sullo stabilimento, le norme sul capitale si applicano anche, salvo alcuni limiti, alle relazioni con i Paesi terzi.

Ne consegue che in tali relazioni, dove il livello d'integrazione è più basso rispetto a quello del mercato interno, la Corte può riconoscere agli Stati Membri uno spazio più ampio nell'applicazione delle eccezioni.

Una seconda osservazione consiste nel rilevare come sia peraltro lo stesso Trattato ad ammettere delle limitazioni alle libertà fondamentali; in particolare:

---

<sup>43</sup> In proposito, vds. Causa C - 184/99 RUDY GTZELCZYK del 20 settembre 2001.

<sup>44</sup> Le libertà fondamentali sono: la libera circolazione dei beni (artt. 23-25, 28-31 e 90-93); la libertà di prestare servizi (artt. 49-55); la libera circolazione delle persone (artt. 39-42 e 43-48); la libera circolazione di capitali e pagamenti (artt. 56-60).

- L'art. 30 prevede restrizioni alla libera circolazione dei beni per motivi di moralità pubblica, d'ordine pubblico o pubblica sicurezza, di tutela della salute e della vita delle persone, degli animali e della vegetazione, di protezione del patrimonio artistico, storico o archeologico nazionale e di tutela della proprietà industriale e commerciale;
- Gli artt. 46 e 55 statuiscono restrizioni alla libera circolazione di persone ed alla libertà di prestazioni di servizi sempre per motivi d'ordine pubblico, pubblica sicurezza o sanità pubblica;
- Gli art. 45 e 55 precisano che le disposizioni relative alle libertà de quibus non riguardano le attività che implicano l'esercizio di pubblici poteri.

Un'ultima disposizione di natura restrittiva delle libertà in esame è quella dell'art. 58 del Trattato, il quale dispone che la libertà non pregiudica il diritto degli Stati Membri, in primo luogo, di applicare le disposizioni della loro legislazione tributaria che distinguono tra contribuenti che non si trovano nella stessa situazione per quanto riguarda il loro luogo di residenza o il luogo in cui il loro capitale è investito e, in secondo luogo, di prendere tutte le misure necessarie per impedire le violazioni della normativa tributaria.

Tuttavia, l'articolo in esame precisa che tali misure non devono costituire un mezzo di discriminazione arbitraria o una restrizione dissimulata al libero movimento di capitali e di pagamenti.

### **3.5 IL PRINCIPIO DI NON DISCRIMINAZIONE NEL MODELLO OCSE, E RELATIVE DIFFERENZE CON IL PRINCIPIO COMUNITARIO**

Il principio di non discriminazione viene trattato nell'ambito del modello convenzionale all'articolo 24. Questa norma ha natura diversa rispetto a quella dell'articolo 12 del Trattato istitutivo, presentando un elevato grado di precisazione e dunque un ambito di applicazione relativamente ristretto.

La disposizione si applica, infatti, ai cittadini stranieri e agli apolidi, alle stabili organizzazioni d'impresе non residenti e alle imprese controllate da non residenti.

In origine, il Modello OCSE non prendeva in considerazione le discriminazioni effettuate in base alla residenza. Solo nel 1992 è stato aggiunto l'inciso *“con particolare riguardo alla residenza”*, che appare essenziale in un sistema *world - wide* nel quale il principio della residenza costituisce il criterio di ricollegamento principale tra fattispecie tributarie e ordinamenti giuridici.

Il comma 1 dell'articolo 24 dispone che *“i nazionali di uno Stato contraente, che risiedono o meno in uno o in entrambi gli Stati contraenti, non sono assoggettati nell'altro Stato ad alcuna imposizione o obbligo formale a essa relativi, diversi o più onerosi di quelli cui sono o potranno essere assoggettati i nazionali di detto altro Stato che si trovino nella stessa situazione”*.

La norma include sia l'imposizione sostanziale (livello) che gli obblighi fiscali ad essa collegati (accertamenti, adempimenti formali, riscossione, ecc.) nonché i rimborsi, i versamenti ed i termini di prescrizione.

Tuttavia il divieto di discriminazione opera solo se sia proprio la nazionalità il criterio in base al quale si fonda la discriminazione; non si viola, invece, l'articolo 24 se lo Stato discrimina in base a criteri diversi dalla nazionalità ovvero conceda una agevolazione

fiscale sulla base di condizioni che, nella realtà, solo il cittadino di uno Stato è in condizione di soddisfare (c.d. discriminazione indiretta).

Il divieto di discriminazione si applica poi ai cittadini dell'altro Stato solo se essi si trovino nella stessa situazione dei cittadini del primo Stato "in particolare con riguardo alla residenza".

Il riferimento alla residenza, consente dunque di applicare l'articolo 24 nel senso che non sussiste l'obbligo per uno Stato di accordare agli stranieri non residenti trattamenti fiscali pari a quelli riservati ai propri nazionali residenti, ma piuttosto di applicare loro la disciplina riservata ai propri cittadini che risiedono nell'altro Stato contraente.

Il comma 3 dell'articolo 24 dispone che una stabile organizzazione posseduta da un'impresa di uno Stato contraente nell'altro Stato contraente non deve essere assoggettata in quest'ultimo ad un'imposizione meno favorevole di quella a carico delle imprese di detto altro Stato che svolgono la medesima attività.

Una prima difficoltà applicativa connessa con questa formulazione deriva dal fatto che la stabile organizzazione, quale sede fisica di affari dell'impresa non residente e in genere priva della forma giuridica di cui è provvista la casa-madre, si configura in modo generalmente diverso dalle imprese nazionali che svolgono la loro attività nello Stato dove sono costituite.

Ciò comporta difficoltà quanto ai criteri di determinazione della base imponibile, di riconoscimento di agevolazioni attribuite invece alle imprese nazionali, alla deducibilità delle spese nella determinazione del reddito imponibile (spese generali, di regia ecc.) o alla concessione del credito d'imposta per i tributi assolti all'estero.

Una seconda difficoltà deriva dal fatto che l'articolo 24, comma 3, impone agli Stati di applicare un livello di imposizione non meno favorevole (*less favourably levied*) di

quello delle imprese residenti, così sembrando fare riferimento al solo risultato sostanziale dell'imposizione e non pure alle modalità formali e procedurali che potrebbero rimanere discriminatorie; ciò ha dato luogo a non poche contestazioni sui criteri di detrazione di costi e spese e sulle ritenute d'acconto.

Da ultimo, l'articolo 24, comma 3 delimita ulteriormente il principio di non discriminazione nei riguardi delle stabili organizzazioni stabilendo che uno Stato contraente non è tenuto a riconoscere ai residenti dell'altro Paese che possiedano stabili organizzazioni nel primo Stato le deduzioni personali, le esenzioni e le riduzioni di imposta accordate ai propri residenti in relazione al loro stato civile e alla situazione familiare.

Si tratta, per comune opinione, di una disposizione antielusiva diretta a far sì che i soggetti non residenti, in ragione del difficile accertamento della loro situazione fiscale complessiva, non conseguano benefici fiscali indebiti potendo cumulare le agevolazioni consentite nel Paese di residenza con quelle consentite dall'altro Stato contraente in virtù del principio di non discriminazione.

Il comma 4 dell'articolo 24 persegue il fine di eliminare la discriminazione fiscale che si avrebbe se uno Stato contraente concedesse la deducibilità di canoni, interessi e altre spese ove i beneficiari di tali pagamenti fossero soggetti residenti (dunque tassabili) e li disconoscesse nei riguardi dei non residenti.

Similmente dispone la seconda parte del comma per la deducibilità dei debiti nel calcolo del patrimonio delle imprese appartenenti agli Stati contraenti.

Infine, il comma 5 dell'articolo 24 stabilisce che le imprese di uno Stato contraente controllate da residenti dell'altro Stato contraente non debbano essere assoggettate nel

primo Stato ad alcuna imposizione o obbligo ad esse relativo, diversi o più onerosi di quelli cui sono o potranno essere assoggettate imprese simili nel primo Stato.

Questa disposizione estende alle imprese controllate, da non residenti, il principio di non discriminazione in base alla nazionalità esteso sia al livello sostanziale della tassazione che agli obblighi fiscali sopra previsto per "i nazionali".

La norma ha tuttavia lo scopo di assicurare il trattamento uguale tra soggetti residenti nel medesimo Stato (controllati da residenti o non), non quello di assoggettare gli azionisti non residenti al regime previsto per gli azionisti residenti.

Dalla disamina del contenuto dell'articolo 24 del Modello OCSE emergono con nettezza le differenze di operatività di tale principio con quello di non discriminazione contenuto nell'ordinamento comunitario.

In particolare, nel considerare l'articolo 24 *tout court*, esso pone delle limitazioni solo allo stato della fonte, mentre, come meglio vedremo in seguito, secondo la Cge il principio di non discriminazione comunitario comporta l'estensione della garanzia delle libertà comunitarie anche nei confronti delle misure fiscali restrittive adottate dallo Stato della residenza<sup>45</sup>. Invece, come più volte precisato, il principio di non discriminazione contenuto nell'ordinamento comunitario ha un ambito di applicazione ben più vasto.

Fin dal caso *Sotgiu*, del 12 Febbraio 1974, causa 152/73, infatti, la Cge ha, in particolare, affermato che "il principio della parità di trattamento vieta non soltanto le discriminazioni palesi in base alla cittadinanza, ma altresì qualsiasi discriminazione dissimulata che, pur fondandosi su altri criteri di riferimento, pervenga al medesimo

---

<sup>45</sup> Cfr. Cge, 26 luglio 1998, causa C - 264/ 1996.

risultato". La distinzione fra residenti e non residenti può così, in certi casi, essere qualificata come discriminazione (dissimulata) in base alla nazionalità.

Le rilevate differenze che caratterizzano il principio di non discriminazione comunitario da quello di cui all'articolo 24 del Modello OCSE, si spiegano con il fatto che mentre nell'ordinamento comunitario gli Stati devono adeguare la propria legislazione a quella comunitaria (obblighi assoluti di natura positiva) e, pertanto, devono eliminare tutte le discriminazioni e restrizioni presenti nei loro ordinamenti che ostacolino l'accesso dei fattori della produzione al mercato comune (siano esse discriminazioni o restrizioni che colpiscano e i residenti e i non residenti), il principio di non discriminazione di natura pattizia, pone esclusivamente degli obblighi di natura negativa, volti a prevenire una discriminazione fiscale di tipo formale improntata, in definitiva, al mero principio di reciprocità. Il punto nodale si tocca nella circostanza che, mentre l'articolo 24 del Modello OCSE non vieta la diversità di trattamento ma la riconduce al criterio di reciprocità, l'articolo 12, nella giurisprudenza della Cge, soprattutto dopo il caso *Schumacker*, considera discriminatorio il trattamento tra residenti e non residenti solo quando il non residente consegue nello Stato della fonte la totalità o quasi dei propri redditi tanto da essere fiscalmente equiparabile ad un residente.

### **3.6 RAPPORTO TRA IL PRINCIPIO DI NON DISCRIMINAZIONE E LE NORME COSTITUZIONALI**

Una volta descritti i principi di non discriminazione in ambito comunitario e OCSE, occorre verificare in che rapporti essi si trovano con gli ordinamenti nazionali e nel confronto reciproco.

Sotto il primo profilo, è ben vero, infatti, che al principio di non discriminazione così come a quello di non doppia imposizione è attribuita la natura di principio generale dell'ordinamento in funzione regolatrice dei possibili conflitti, ma occorre comunque giustificare la portata e la compatibilità con l'ordinamento interno.

Nessun dubbio che il principio dell'articolo 12 sia direttamente applicabile nell'ordinamento interno: le norme del Trattato di Roma sono pacificamente norme a copertura costituzionale.

Come pure appare chiaro che la non discriminazione in base alla nazionalità si pone su un piano diverso e più ristretto rispetto al generale divieto di trattamenti differenziati in base ai principi di solidarietà e di uguaglianza degli articoli 2 e 3 Costituzione.

Infatti l'articolo 3 della Costituzione, al primo comma, stabilisce che: *“Tutti i cittadini hanno pari dignità sociale e sono eguali davanti alla legge, senza distinzione di sesso, di razza, di lingua, di religione, di opinioni politiche, di condizioni personali e sociali”*.

Questa prima parte della disposizione costituzionale esprime la base del principio di eguaglianza nel nostro ordinamento giuridico - la cosiddetta eguaglianza formale - che rappresenta l'eguaglianza dei cittadini di fronte alla legge e garantisce a ciascuno di essere valutato per ciò che egli è come persona, tutelandone l'identità individuale e la pari dignità sociale.

Il secondo comma della medesima norma, infatti, affida allo Stato il compito di rimuovere quegli ostacoli di ordine economico e sociale che, limitando di fatto la libertà e l'eguaglianza dei cittadini, impediscono il pieno sviluppo della persona umana; ciò rappresenta la cosiddetta eguaglianza in senso sostanziale. Appare opportuno effettuare una valutazione in ordine al rapporto esistente tra il principio di non discriminazione e il principio di eguaglianza.



Nel confronto con il principio di non discriminazione, il contrasto da sempre esistito (e tuttora esistente) tra la regola posta al primo comma e quella posta al secondo dell'articolo 3 della Costituzione, acquista maggior rilievo, poiché “nell'evidente difficoltà di coniugare il rispetto delle differenze con il principio di eguaglianza formale, lo strumento per esorcizzare la problematica di costruire un diritto veramente rispettoso delle diverse identità, è stato il divieto di discriminazione, in quanto considerato come il primo mezzo per garantire il principio di eguaglianza formale ai sensi del comma primo della Costituzione”.

Conseguentemente, il principio di non discriminazione è perfettamente conforme non solo al primo comma dell'articolo 3 della Costituzione, ma anche al secondo, mostrando così due dati certi: in primo luogo, il principio comunitario e quello di eguaglianza esprimono un bisogno etico di eguale trattamento degli individui, cosicché, i concetti di eguaglianza e di non discriminazione sono entrambi densi di valore morale<sup>46</sup>, e quindi la *ratio* dei divieti di discriminazione non è riconducibile in questo contesto a motivazioni di tipo economico, ma si ricollega invece ad obiettivi di eguaglianza distributiva e a quel processo di estensione all'attività privata, della tutela dei diritti fondamentali della persona, comune all'esperienza storica di tutti gli ordinamenti occidentali<sup>47</sup>.

In secondo luogo, come ulteriore dato certo che in realtà costituisce il pilastro del rapporto tra i due principi, il divieto di discriminazione è in realtà solo l'espressione specifica del principio generale d'eguaglianza, anch'esso parte dei principi fondamentali del diritto comunitario, che infatti impone di non trattare in modo diverso situazioni analoghe, salvo che una differenza di trattamento sia obiettivamente giustificata.

---

<sup>46</sup> AMATUCCI F., “*Il principio di non discriminazione fiscale*”, 1998, Milani-Cedam, vol. LXXXVII, pp. 11 e ss.

<sup>47</sup> BARBERA M., “*Discriminazioni ed eguaglianza nel rapporto di lavoro*”, 1991, Giuffrè, pp. 176; 191.

Nel caso di discriminazione inversa, cioè nel caso di trattamento discriminato a favore dei non cittadini e non residenti di uno Stato, la Cge pacificamente esclude la violazione dell'articolo 12. Non potrebbe certo escludersi la violazione del principio di uguaglianza che riveste portata generale.

In estrema sintesi, si può affermare, sotto il profilo dei rapporti tra ordinamenti, la coesistenza tra il principio costituzionale di uguaglianza, sancito dall'articolo 3 e di cui l'articolo 53 costituisce specificazione e applicazione in campo tributario, il principio di non discriminazione parimenti vigente nel nostro ordinamento per effetto dell'articolo 12 del Trattato istitutivo della Ce, nonché il principio di non discriminazione di cui all'articolo 24 del modello OCSE che è pacificamente riconosciuto norma interna quando recepito nelle convenzioni bilaterali contro la doppia imposizione e cui parrebbe "conformarsi" il nostro ordinamento attraverso il richiamo dell'articolo 10, comma 2 Costituzione.

Passando ad esaminare il rapporto tra principi, si può sostenere che quello di uguaglianza contiene in sé, per comune dottrina, il principio di non discriminazione senza attribuire peraltro a quest'ultimo uno specifico riferimento fiscale.

Quest'ultimo, nella formula contenuta nell'articolo 12 del Trattato istitutivo è coerente, come già ricordato, con le finalità economiche del Trattato: quelle di realizzare il mercato unico eliminando le distorsioni basate sulla nazionalità degli operatori economici. Per questo il principio di non discriminazione non si preoccupa di situazioni difformi trattate difformemente (purché in misura adeguata e proporzionale) perché ciò risponde al principio di proporzionalità e di capacità contributiva. E non si preoccupa della discriminazione inversa o favorevole perché palesemente il trattamento diseguale non incide sulla proiezione dei soggetti nazionali verso il mercato e semmai (ma per

fatto dello Stato destinatario) favorisce l'accesso a quel mercato degli operatori non nazionali.

A sua volta il principio di non discriminazione espresso dall'articolo 24 del Modello OCSE, da un lato presenta una finalizzazione più marcata essendo specificamente riferito al solo ambito tributario e in particolare all'eliminazione della doppia imposizione; dall'altro presenta un ambito più circoscritto essendone più precisamente determinata l'applicazione.

Dato che non tutte le situazioni fiscalmente discriminatorie comportano doppia imposizione, è evidente che l'articolo 24 va riferito soltanto a quelle ipotesi di discriminazione che configurano ipotesi di duplicazione.

D'altro canto ci possono essere situazioni di doppia imposizione, pregiudizievoli o contestabili in base alle convenzioni, che tuttavia non configurano ipotesi di discriminazione<sup>48</sup>. Se ne deduce che il principio di non discriminazione contenuto nel modello ha funzione sussidiaria e residuale rispetto alle altre disposizioni della convenzione: la clausola di non discriminazione opera dunque nei limiti negoziati dagli Stati e non è, anche, un criterio d'interpretazione dei Trattati.

---

<sup>48</sup> ADONNINO P., *“Il principio di divieto di discriminazione nella fiscalità internazionale”*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, III, pag. 183.

## **CAPITOLO QUARTO**

### **IL TRASFERIMENTO DELLA RESIDENZA A FINI ELUSIVI**

#### **4.1 IL TRASFERIMENTO DI RESIDENZA COME COMPORTAMENTO ELUSIVO**

La residenza nel diritto tributario si propone allo studio anche come fenomeno elusivo.

Possiamo sottolineare, che se una persona si qualificasse come un soggetto residente nel sistema tributario del Paese in cui vive e lavora, vedrebbe convenientemente limitata la propria imposizione a quelle fattispecie che hanno tutti i loro elementi costitutivi nell'ambito del territorio dello Stato.

Ma anche con riferimento ai soli ordinamenti che adottano la tassazione territoriale, e con particolare riguardo all'imposta sul reddito delle persone fisiche, ai residenti si applicano aliquote progressive, mentre ai non residenti si applicano aliquote proporzionali, nella forma di ritenute alla fonte.

Le "esterovestizioni", quindi, sono molto ricercate, soprattutto tra quelle persone fisiche e quelle società ed enti che hanno la possibilità di giustificare uno "stile" di vita economica e sociale che abbia dei risvolti internazionali.

Se si pensa che tutti gli Stati possono definirsi, in maniera approssimativa, ad alta fiscalità, ovvero a bassa fiscalità, a seconda della pressione fiscale esercitata sui propri residenti, se ne può desumere che anche il trasferimento di residenza, ancorché sopportato dal reale venir meno del collegamento con un territorio e da successivi collegamenti con un altro territorio, rileva come fenomeno elusivo.

Ciò è tanto più vero se si pensa alla rapida evoluzione dei sistemi socio economici, ed alla velocità con cui si riducono le barriere spazio temporali negli scambi di cose, persone e capitali.

In questo contesto, allora, vi sono categorie di contribuenti per le quali vi è un rapporto inversamente proporzionale tra la scelta del luogo dove vivere e la scelta del livello di imposizione cui essere assoggettati.

Nel senso che ad una maggiore flessibilità di spostamento corrisponderà una maggiore rigidità nell'assoggettarsi ad elevati prelievi fiscali.

Infatti le vicissitudini giudiziarie di noti personaggi dello spettacolo hanno portato alla ribalta il problema dei trasferimenti fittizi della residenza.

Sono sempre più numerosi i casi di attori, cantanti o sportivi che, costretti a vagare continuamente da un capo all'altro del globo, dichiarano all'Amministrazione Finanziaria del proprio Paese natio di risiedere stabilmente in un altro Stato che – guarda caso – è sistematicamente caratterizzato da un bassissimo (più spesso nullo) prelievo fiscale sui redditi personali.

Il trasferimento fittizio della residenza fiscale attraverso la cancellazione dall'anagrafe della popolazione residente è infatti uno dei più tradizionali e ricorrenti meccanismi di evasione fiscale per le persone fisiche con elevati redditi personali.

Per contrastare questo escomotage, ormai ben noto agli uffici verificatori, vengono da tempo spese energie e risorse in grande quantità, con il risultato che il più delle volte - per la lunghezza dei contenziosi o per la difficoltà di giustificare sul piano normativo le contestazioni mosse al contribuente - il fisco del Paese interessato ne esce a mani vuote.

In realtà, e da diverso tempo ormai, le amministrazioni delle Nazioni fiscalmente più evolute sono impegnate in complessi processi di revisione del proprio ordinamento tributario al fine di predisporre gli strumenti normativi più idonei a perseguire con successo questi fenomeni elusivi.

Essendo la residenza un criterio di collegamento personale all'imposizione, il trasferimento all'estero assume un significato del tutto particolare nell'ambito tributario internazionale rispetto alla materia civilistica.

Ecco dunque, che lo status di non residente può essere più favorevole rispetto a quello di residente, stante il differente trattamento tributario in termini sia sostanziali di carico fiscale, sia formali di obblighi dichiarativi.

Tale condizione può indurre il contribuente a trasferire fittiziamente la propria residenza fiscale all'estero al fine di essere soggetto ad imposizione in uno Stato esclusivamente per i redditi ivi prodotti e godendo di tutti i benefici riservati ai non residenti.

Qualora la residenza sia trasferita in un Paese a fiscalità privilegiata, inoltre, il carico tributario complessivo del contribuente, risulta notevolmente ridotto.

In questo modo il trasferimento della residenza all'estero può essere, quindi, utilizzato a fini di evasione fiscale.

Proprio per far fronte a questi fenomeni, nei vari ordinamenti tributari sono previste specifiche norme anti-elusive.

Infatti, come già accennato nei capitoli precedenti, in Italia l'articolo 10 della L. 448/1998 ha inserito nell'articolo 2 TUIR, il comma 2-bis.

Il regime fiscale privilegiato dello Stato della nuova residenza della persona fisica rappresenta, quindi un indice di fittizio trasferimento che, unitamente all'altro indice della cittadinanza italiana, motiva la deroga, salvo prova contraria, ai criteri di collegamento fissati dal comma 2 dello stesso articolo 2 TUIR.

Nel contesto in esame la normativa fiscale nazionale impone la pubblicità obbligatoria del trasferimento della persona fisica all'estero mediante la cancellazione dall'anagrafe della popolazione residente e l'iscrizione all'A.I.R.E.

L'introduzione dell'articolo 2, comma 2-bis TUIR si inquadra nel programma governativo di rafforzamento degli strumenti per la lotta all'elusione ed all'evasione fiscale, che ha portato all'introduzione di vari provvedimenti normativi in materia di accertamento.

L'inversione dell'onere della prova imposta dall'articolo 2, comma 2-bis, pur agendo in fase di accertamento, incide indubbiamente sulla situazione sostanziale del contribuente, il quale – ove non riesca a fornire prova adeguata dell'avvenuto trasferimento – potrebbe risultare contemporaneamente assoggettato ad imposizione del reddito mondiale in Italia e nel Paese di immigrazione.

La peculiare natura di questo strumento rende necessario verificare che il perseguimento dell'interesse fiscale non debba risolversi a danno delle garanzie fondamentali del prelievo tributario.

L'esistenza di questa misura negli ordinamenti tributari nazionali di altri Paesi della Unione Europea rende utile un confronto in chiave comparata.

Piuttosto marginali rimangono invece a questo riguardo gli aspetti comunitari, giacché per espressa volontà legislativa l'articolo 2, comma 2-bis TUIR esclude dal novero dei territori fiscalmente privilegiati tutti quelli appartenenti all'Unione Europea.

L'analisi comparata conferma subito la peculiarità strutturale della misura italiana, che postula l'applicazione temporalmente illimitata della norma sull'inversione dell'onere della prova a carico del contribuente.

Diversa è invece la scelta operata in altri Paesi comunitari, laddove il legislatore ha sancito che l'effetto di questa norma fosse il prolungamento della residenza per un numero limitato di anni, ferma restando l'inversione dell'onere della prova a carico del contribuente emigrato.

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

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

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

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

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

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



quei contribuenti, cittadini italiani, che trasferiscono la residenza anagrafica in alcuni Stati esteri.

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

La norma in commento, in sostanza, stabilisce il principio per cui i contribuenti che siano cittadini italiani<sup>49</sup>, nei cui confronti si presume quindi uno stretto legame con il Paese, debbano continuare a essere considerati residenti in Italia ai fini fiscali, fatta salva la possibilità di fornire prova contraria.

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

Non è necessario, quindi, dimostrare di essere residenti in un altro Stato e, in particolare, nel "paradiso fiscale" nel quale si risulta immigrati.

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

---

<sup>49</sup> La norma si rivolge esclusivamente ai cittadini italiani. Si deve ritenere che la cittadinanza deve essere attuale, cioè sussistere al momento in cui si verifica l'esistenza fiscale. Le modalità di acquisto, perdita e riacquisto della cittadinanza italiana sono regolate dalla legge 5 febbraio 1992, n. 91, e dai regolamenti di attuazione emanati con il Dpr 12 ottobre 1993, n. 572, e con la legge 22 dicembre 1994, n. 736.

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

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

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

Una concreta difficoltà nell'applicazione della norma da parte del Fisco potrebbe derivare dal fatto che spetta all'Amministrazione Finanziaria accertare che il contribuente sia emigrato in un paradiso fiscale (condizione, questa, necessaria affinché possa scattare la presunzione relativa di residenza).

Trasferimenti di residenza, infatti, avvengono - a volte - transitando, in un primo momento, attraverso Paesi che non possono essere considerati paradisi fiscali.

#### **4.1.1 AMBITO SOGGETTIVO**

La comune delimitazione dell'ambito soggettivo alla sola cittadinanza da parte della normativa italiana, induce a chiedersi per quale ragione il legislatore abbia ritenuto necessario tale riferimento per l'applicazione di questa misura.

Nel panorama tributario italiano degli ultimi decenni, la cittadinanza ha avuto un ruolo del tutto marginale od addirittura nullo per almeno due ordini di fattori.

Per un verso è sempre stata palese la sua scarsa attitudine ad implicare la presenza effettiva della persona fisica sul territorio; per altro verso va comunque ricordato il poco successo nel nostro Paese delle istanze che legano il prelievo delle imposte al beneficio del godimento dei servizi pubblici (ad esempio molto forte negli Stati Uniti).

La funzione delle norme tributarie in esame è quella di contrastare il trasferimento di residenza verso paradisi fiscali e non piuttosto quello di ostacolare il movimento dei cittadini. L'accresciuta mobilità delle persone e la globalizzazione dell'economia consentono di equiparare in molti casi l'intensità del legame di alcuni residenti con quella di altri che nello stesso Paese sono anche cittadini.

Pertanto, sembrerebbe non aver senso escludere dalla loro applicazione quei soggetti che, pur non essendo cittadini, con la loro emigrazione, effettiva o fittizia che sia, producono al Fisco nazionale un effetto negativo di pari intensità.

#### **4.1.2 AMBITO OGGETTIVO**

Il problema dell'individuazione degli Stati e territori come paradisi fiscali o come fiscalmente privilegiati, è stato affrontato in modo soltanto parziale dal nostro legislatore in occasione dell'introduzione del comma 2-bis dell'art. 2 TUIR.

In altri termini, il legislatore si è preoccupato di selezionare concretamente i paradisi fiscali in base ai rispettivi livelli di imposizione, accettando a priori anche per questa norma la struttura già applicata per la norma sul divieto di deducibilità delle componenti negative di reddito derivanti da rapporti con società (direttamente od indirettamente) collegate e controllate, in vigore da ormai dieci anni al comma 7-bis dell'articolo 76 TUIR.

In entrambe le norme il legislatore, nel tentativo di trovare uno strumento che gli consentisse di avvicinarsi il più possibile al metodo di elencazione casistica riducendo gli spazi all'interpretazione, ha demandato la concreta individuazione dei paradisi fiscali a liste emanate per decreto ministeriale<sup>50</sup>.

Il metodo usato dal legislatore italiano per attuare l'approccio di lista è quello classico. In Italia, i paradisi fiscali sono quelli individuati nella lista ministeriale (o, meglio, nelle liste ministeriali). A dire il vero il legislatore italiano aveva originariamente incluso nell'articolo 76, comma 7-bis alcuni criteri quantitativi di individuazione.

Avendo però nella stessa norma incomprensibilmente stabilito anche che i paradisi fiscali andavano individuati concretamente dal decreto ministeriale, ben presto era emersa la necessità di comprendere la posizione di quei Paesi che presentassero i requisiti sostanziali, pur senza essere stati inclusi nel decreto ministeriale.

Questa pur giusta osservazione ha subito però un effetto opposto a quello desiderabile (che sarebbe stato quello di trasformare il valore della lista da ufficiale in meramente indicativo), portando alla completa soppressione del riferimento ai criteri quantitativi.

---

<sup>50</sup> Ai fini dell'applicazione di tali norme, pertanto, vale l'inclusione del Paese nella lista, al di là di ogni altra considerazione relativa all'imposta effettivamente scontata od ai livelli di imposizione del reddito nello stesso praticati.

Le ragioni per cui una lista ufficiale non è la modalità preferibile per l'attuazione del *designated jurisdiction approach* in relazione all'individuazione concreta dei paradisi fiscali sono state da lungo tempo sintetizzate dalla dottrina nella necessità di aggiornare continuamente la lista per evitare che i sempre nuovi trattamenti fiscali privilegiati offerti nel mondo possano privarla di ogni efficacia.

Diversamente, la natura non ufficiale delle liste avrebbe avuto niente più che una funzione di guida nell'individuare concretamente i Paesi che secondo l'Amministrazione Finanziaria avrebbero soddisfatto i requisiti per essere considerati come territori fiscalmente privilegiati.

D'altra parte, la *ratio* della normativa contro i paradisi fiscali non è quella di ostacolare il trasferimento di residenza *tout court*, ma di evitare che i contribuenti possano in questo modo beneficiare dell'effetto positivo di minori livelli di pressione fiscale.

#### **4.2 LA CIRCOLARE MINISTERIALE N. 304/E**

Con riferimento alla nozione di fiscalmente residente disciplinato dall'articolo 2 TUIR, un ulteriore esempio di qualificazione della denominazione di "soggetto fiscalmente residente" è dato anche dalla Circolare ministeriale del 2 Dicembre 1997 n. 304.

In essa vengono illustrati i principi generali a cui uniformarsi al fine di verificare l'effettiva residenza fiscale in Italia, indipendentemente dalle risultanze anagrafiche, al fine di contrastare i fenomeni evasivi legati a casi di fittizia emigrazione all'estero di persone fisiche residenti.

Infatti, nel corso degli anni si è verificato un fenomeno in crescente aumento, che talvolta ha avuto echi sulla stampa e nei mass-media, il trasferimento della residenza

anagrafica all'estero da parte di cittadini italiani che svolgono attività artistica, sportiva, professionale o imprenditoriale.

Il trasferimento è peraltro suffragato dalla cancellazione dall'Anagrafe della popolazione residente e, di norma, dall'iscrizione nell'Anagrafe degli italiani residenti all'estero (A.I.R.E).

Nella maggior parte dei casi la residenza viene trasferita in paesi a bassa o addirittura nulla fiscalità con il solo scopo di acquisire un indebito beneficio del più favorevole regime impositivo dello Stato estero e di sottrarre all'imposizione progressiva in Italia i complessivi redditi ovunque prodotti.

Costituisce obiettivo rilevante per l'Amministrazione Finanziaria monitorare tali fenomeni e porre in essere ogni azione utile per controllarli e contrastarli, allo scopo di perseguire in concreto il dettato costituzionale del concorso di tutti alle spese pubbliche in ragione della effettiva capacità contributiva e di reprimere situazioni di evasione, che talvolta assumono dimensioni molto significative.

A tal fine è necessario dare impulso ad attività di tipo investigativo e di "intelligence" che consentano di individuare i casi in cui il trasferimento della residenza anagrafica rappresenta un facile espediente posto in essere da cittadini italiani che di fatto hanno mantenuto la residenza o il domicilio in Italia.

L'articolo 2, comma 2, del Testo Unico DPR n. 917 del 1986 stabilisce che *"ai fini delle imposte sui redditi si considerano residenti le persone che per la maggior parte del periodo d'imposta sono iscritte nelle anagrafi della popolazione residente o hanno nel territorio dello Stato il domicilio o la residenza ai sensi del codice civile"*.

Pertanto gli elementi che determinano la residenza fiscale in Italia sono:

- L'iscrizione nelle anagrafi comunali della popolazione residente;

- Il domicilio nel territorio dello Stato, ai sensi dell' art. 43, comma 1, del codice civile;
- La residenza nel territorio dello Stato, ai sensi dell' art. 43, comma 2, del codice civile.

Dal dettato testuale della norma emerge chiaramente che i predetti requisiti sono tra loro alternativi e non concorrenti: sarà pertanto sufficiente il verificarsi di uno solo di essi affinché un soggetto sia considerato fiscalmente residente in Italia.

Nelle ipotesi in argomento, essendo venuto meno il requisito dell'iscrizione nelle anagrafi della popolazione residente, assume fondamentale importanza, ai fini della qualificazione fiscale di soggetto residente in Italia, la verifica della sussistenza di almeno uno dei restanti requisiti.

Al riguardo si evidenzia che la cancellazione dall'anagrafe della popolazione residente e l'iscrizione nell'anagrafe degli italiani residenti all'estero (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 (Cass. 17 luglio 1967, n. 1812; 20 settembre 1979, n.4829; 24 marzo 1983, n. 2070; 5 febbraio 1985, n. 791).

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

In tal caso pertanto occorre rifarsi alle nozioni civilistiche di residenza e di domicilio, per il richiamo espresso del citato articolo 2, comma 2 del TUIR, e all'interpretazione che di esse ha fornito la Suprema Corte di Cassazione.

La residenza è definita dal codice civile come “il luogo in cui la persona ha la dimora abituale”.

Pertanto è possibile affermare che essa 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 (Cass. 5 febbraio 1985, n. 791).

Dottrina e giurisprudenza sono concordi nell'affermare che affinché sussista il requisito dell'abitualità della dimora non è necessaria la continuità o la definitività ( Cass. 29 aprile 1975, n. 2561; Cass. S.U. 28 ottobre 1985, n. 5292).

Cosicché l'abitualità della dimora permane qualora il soggetto lavori o svolga altre attività al di fuori del comune di residenza (del territorio dello Stato), purché conservi in esso l'abitazione, vi ritorni quando possibile e mostri l'intenzione di mantenervi il centro delle proprie relazioni familiari e sociali (Cass. 14 marzo 1986, n. 1738).

La residenza, dunque, 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 (Cass. 12 febbraio 1973, n. 435).

Secondo quanto previsto dall'articolo 43 codice civile, il domicilio di una persona è nel luogo in cui essa ha stabilito "la sede principale dei suoi affari ed interessi".

Alla luce di tale disposto, la giurisprudenza prevalente sostiene che il domicilio è un rapporto giuridico col centro dei propri affari e prescinde dalla presenza effettiva in un luogo (Cass. 29 dicembre 1960, n. 3322).



Esso consiste dunque 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 (Cass. 21 marzo 1968, n. 884).

La locuzione "affari ed interessi" di cui al citato articolo 43, comma 1, deve intendersi in senso ampio, comprensivo non solo di rapporti di natura patrimoniale ed economica ma anche morali, sociali e familiari (Cass. 26 ottobre 1968, n. 3586; 12 febbraio 1973, n. 435); sicché 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 (Cass. 5 maggio 1980, n. 2936).

Va sottolineato che tale interpretazione è stata già seguita dall'Amministrazione finanziaria che, nel caso di un soggetto iscritto all'A.I.R.E ed esercente attività di lavoro autonomo all'estero, ha affermato che la residenza fiscale in Italia si concretizza qualora *“la famiglia dell'interessato abbia mantenuto la dimora in Italia durante l'attività lavorativa all'estero”* o, comunque, nel caso in cui *“emergano atti o fatti tali da indurre a ritenere che il soggetto interessato ha quivi mantenuto il centro dei suoi affari ed interessi”* (Ris. 14 Ottobre 1988, n. 8/1329).

Da ciò discende che deve considerarsi fiscalmente residente in Italia un soggetto che, pur avendo trasferito la propria residenza all'estero e svolgendo la propria attività fuori dal territorio nazionale, mantenga, il "centro" dei propri interessi familiari e sociali in Italia.

Pertanto, 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 il requisito temporale previsto dalla norma.

Com'è noto, il nostro ordinamento tributario adotta il principio del "reddito mondiale" (c.d. "Worldwide income taxation"), in virtù del quale, ai fini dell'imposizione diretta, i soggetti residenti in Italia ai fini fiscali sono assoggettati ad imposizione nel nostro Paese per i redditi ovunque prodotti (articolo 3, comma 1 del TUIR).

Il principio del "*reddito mondiale*" si basa infatti sul criterio della residenza e postula l'assoggettamento dei residenti a tassazione di tipo personale per i redditi ovunque prodotti, ricostruendone le condizioni economiche complessive.

Ai sensi del medesimo articolo 3 nei confronti dei non residenti viene, invece, applicato il principio della "fonte", in virtù del quale vengono attratti ad imposizione in Italia i soli redditi prodotti nel territorio dello Stato.

La maggioranza degli Stati ha, al pari dell'Italia, ordinamenti tributari fondati su criteri di collegamento ad un tempo reali e personali, applicando sia il principio della residenza per i redditi ovunque prodotti dai propri residenti, sia il principio della fonte, limitatamente ai redditi prodotti all'interno del proprio territorio da soggetti non residenti.

Di conseguenza, in caso di reddito transnazionale, derivante cioè, da prestazioni svolte in uno Stato da soggetti fiscalmente residenti in un altro Stato, si può verificare un concorso delle pretese impositive dello Stato di residenza e dello Stato della fonte.

In tutti i casi in cui 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.

Per risolvere il concorso delle pretese impositive, ogni Stato può concludere con altri Stati convenzioni bilaterali contro le doppie imposizioni.

In concreto, con tali Convenzioni gli Stati concordano i criteri (della “residenza” o della “fonte”) per definire, in relazione alle singole categorie di reddito transnazionale (redditi fondiari, interessi, dividendi, royalties, redditi di lavoro dipendente, redditi di lavoro autonomo, redditi diversi), quale sia lo Stato che ha la potestà impositiva. Se la Convenzione prevede espressamente che la potestà impositiva è attribuita in via esclusiva ad uno Stato, l'altro Stato non ha alcuna potestà impositiva. Se però la Convenzione non reca espressamente tale dizione, ma si limita ad indicare un criterio che contrasta con quello della legislazione interna, si verifica, nonostante la Convenzione, un concorso di pretese impositive, in quanto entrambi gli Stati mantengono la potestà impositiva non esclusiva in relazione a quel reddito transnazionale. In tali situazioni, per evitare fenomeni di doppia imposizione giuridica si applicano le norme interne e bilaterali contro le doppie imposizioni.

Da quanto sopra brevemente esposto discende che i fondamenti del potere impositivo di ciascuno Stato, in relazione ai redditi transnazionali, sono espressi oltre che da norme interne anche da norme convenzionali che determinano i criteri di collegamento personali (residenza) o reali (fonte) delle fattispecie reddituali.

Quanto enunciato in questo paragrafo è tutto ciò che è disciplinato nella Circolare Ministeriale del 2 Dicembre 1997 n. 304/E, necessaria per qualificare e definire un soggetto come fiscalmente residente.

## CAPITOLO QUINTO

### I FENOMENI DI RESIDENZA FITTIZIA: IL CASO PAVAROTTI

#### 5.1 LE RESIDENZE FITTIZIE

Le residenze fittizie oggi, sono oggetto di numerosi controlli da parte dell'Amministrazione Finanziaria.

Infatti uno degli obiettivi fondamentali dell'attività di controllo sono proprio i casi di spostamento all'estero per evitare le imposte.

Affinché si possa ritenere un cittadino fittiziamente residente in uno Stato estero è necessario che siano individuati uno o più elementi di prova in base ai quali sia dimostrabile che lo stesso è residente o domiciliato in Italia.

Naturalmente se il personaggio sotto osservazione è famoso l'attività del fisco risulta facilitata dal fatto che le dichiarazioni e gli spostamenti dello stesso risultano in qualche modo già monitorati e raccolti. In questo senso si può affermare che più la persona è famosa più si fa semplice l'attività del fisco.

Detto questo occorre considerare che si tratta in ogni modo di un'attività di tipo investigativo e di intelligence in base alla quale il fisco dovrà reperire sul campo elementi e informazioni tali da dimostrare che, per la maggior parte del periodo d'imposta, il soggetto deve ritenersi residente o domiciliato in Italia.

Le linee guida di questa attività di accertamento sono contenute nella circolare n. 304 del 2 Dicembre 1997, dedicata appunto all'accertamento dei requisiti per la qualificazione di soggetto «*fiscalmente residente in Italia*», enunciata nel capitolo precedente.

Il fenomeno del trasferimento fittizio della residenza all'estero risulta essere connotato dalla cancellazione del soggetto dall'anagrafe della popolazione residente e dalla contemporanea iscrizione, perlomeno nella maggior parte dei casi, nell'anagrafe degli italiani residenti all'estero (A.I.R.E.).

Secondo la citata circolare i fenomeni di fittizia emigrazione all'estero coinvolgono principalmente cittadini italiani che svolgono attività artistica, sportiva, professionale o imprenditoriale.

Le linee operative dettate dalla circolare agli uffici periferici concernono in concreto le effettive modalità di reperimento delle prove della residenza o del domicilio in Italia e forniscono una serie di indicazioni tipo, non esaustive, sulle indagini da effettuare.

Fra queste si evidenziano:

- Consultare e reperire tutti i documenti e le informazioni utili dall'anagrafe dell'ultimo comune di residenza del soggetto.
- Consultare ed acquisire tutte le informazioni presenti nelle banche dati dell'anagrafe tributaria.
- Acquisire copia di tutti gli atti compiuti dal soggetto quali: compravendite, donazioni, costituzioni di società, conferimenti ecc.
- Esaminare attentamente i rapporti dallo stesso intrattenuti con le controparti degli atti di cui sopra o con i soggetti con esso cointeressati (esempio altri soci).
- Acquisire informazioni di natura finanziaria inerenti ai movimenti di denaro, il luogo di emissione di assegni bancari, gli investimenti effettuati in titoli e obbligazioni italiane, i movimenti di denaro da e per l'estero ecc..

Più in generale, ricorda la circolare n. 304, l'attività investigativa deve consentire di reperire elementi di prova dai quali sia possibile desumere l'esistenza di legami

familiari o affettivi e più in generale un attaccamento all'Italia da parte del soggetto indagato, l'esistenza nel nostro paese di interessi economici in base ai quali tenere o far rientrare in Italia i proventi delle prestazioni svolte all'estero nonché l'intenzione, anche futura, ad abitare in Italia.

Per questi fini può essere utile anche monitorare costantemente la stampa locale e nazionale, i servizi televisivi e ogni pubblicazione utile a ricavare dichiarazioni del soggetto in esame che possano avvalorare le tesi investigative dell'ufficio.

Da quanto finora evidenziato si evince che l'obiettivo più importante da perseguire nella prima fase delle indagini è l'accertamento della simulazione del soggetto che:

- Nonostante le risultanze anagrafiche attestanti il trasferimento della residenza all'estero, mantenga il "centro" dei propri interessi rilevanti in Italia;
- Ovvero, preordinando una "pluralità di centri", renda difficoltosa l'individuazione della sede principale degli affari ed interessi;
- Attraverso l'imputazione formale dei proventi, direttamente conseguiti, a soggetti terzi (società), abbia realizzato una interposizione fittizia.

Alla fine dell'attività investigativa e dall'insieme degli elementi di prova raccolti dovrà emergere una «valutazione d'insieme» circa i molteplici rapporti intrattenuti dal soggetto con l'Italia che consenta di poter stabilire che la sede principale degli affari e degli interessi di quest'ultimo è situata all'interno del territorio dello Stato.

Utili alla suddetta ricostruzione possono rivelarsi anche il possesso in Italia di beni mobili e immobili, la partecipazioni a riunioni d'affari, l'assunzione di cariche sociali, l'iscrizione a circoli, club e simili, l'organizzazione della propria attività e dei propri impegni direttamente o tramite strutture operanti sul territorio dello stato.

Ecco dunque che i principali elementi indiziari a far comprendere un caso di “residenza fittizia”, possono essere i seguenti:

- *Proprietà immobiliari in Italia.* Elemento indiziario di particolare rilevanza se ubicate nel comune di ultima residenza o zone limitrofe;
- *Presenza in Italia del nucleo familiare.* La presenza della famiglia e degli affetti in Italia fa presumere un contatto costante con il nostro paese;
- *Titolarità e movimentazione di conti correnti in Italia.* Indici di presenza in Italia. La valenza probatoria si incrementa se intrattenuti con banche ubicate nel comune di ultima residenza;
- *Titolarità e movimentazione di valori mobiliari in Italia.* Indici di interesse e di presenza del soggetto in Italia
- *Attività di partecipazioni commerciali in Italia.* Particolarmente rilevante se testimonia attività successiva al trasferimento di residenza all'estero
- *Partecipazione ad assemblee, incontri pubblici, conferenze ecc., svoltesi in Italia.* Estremamente utile ai fini della dimostrazione del requisito temporale richiesto dall'art. 2 del Tuir
- *Dichiarazioni rese agli organi di informazione.* Rilevanti se testimoniano la presenza di un effettivo interesse verso il nostro paese

Come si può facilmente comprendere la raccolta di queste informazioni ed elementi di prova può richiedere molto tempo e un notevole impegno da parte dell'ufficio, tuttavia i risultati ai quali può condurre, non solo in termini di recupero di gettito, può in molti casi giustificare l'impegno profuso (riproduzione riservata).

## **5.2 L'ACCERTAMENTO DEL CONCETTO DI RESIDENZA FISCALE**

Per l'Amministrazione Finanziaria la caccia ai cittadini italiani fittiziamente emigrati all'estero costituisce obiettivo rilevante al fine di perseguire, nel concreto, il dettame costituzionale del «concorso di tutti alle spese pubbliche».

L'esame a ritroso nel tempo dell'attività investigata dell'Agenzia delle Entrate in questo particolare settore mostra come, con una certa ciclicità, personaggi più o meno famosi, anche a livello internazionale, finiscano nella rete del fisco e siano oggetto di accertamento a causa della dimostrata residenza fiscale in Italia.

Com'è noto il nostro sistema fiscale è improntato sul principio del reddito mondiale (cosiddetto world wide taxation) in base al quale i soggetti residenti fiscalmente in Italia sono assoggettati ad imposizione nel nostro paese per i redditi ovunque dagli stessi prodotti. Ciò che diviene pertanto rilevante ai fini dell'assoggettamento a tassazione di un soggetto è la sua qualificazione di «residente fiscale italiano».

Ai sensi dell'articolo 2, comma 2, del Tuir è fiscalmente residente in Italia il soggetto che posseda almeno uno dei seguenti requisiti:

- 1.** Sia iscritto nell'anagrafe della popolazione residente;
- 2.** Sia domiciliato nel territorio dello stato;
- 3.** Abbia la residenza nel territorio dello stato.

Per ognuno di questi requisiti la norma pone anche il requisito temporale della maggior parte del periodo d'imposta e pertanto, per essere considerati fiscalmente residenti in Italia occorre che uno o più dei tre requisiti si sia verificato per la maggior parte dell'anno solare (di regola 183 giorni).

Ciascuno dei tre requisiti è mutuato dal codice civile ed è alla dottrina civilistica che bisogna rifarsi per interpretare e definire correttamente ciascuno di essi.



Mentre per la iscrizione nei registri anagrafici della popolazione residente non vi sono particolari problematiche interpretative le questioni più scottanti sono evidentemente legate alla definizione di domicilio e di residenza.

L'articolo 43 del codice civile definisce quale domicilio di una persona quello in cui la stessa «ha stabilito il luogo principale dei suoi affari e interessi» mentre la residenza è definita come «il luogo in cui la persona ha la sua dimora abituale».

Come si vede entrambi i due requisiti sono caratterizzati da elementi astratti la cui concreta interpretazione può dar luogo a notevoli difficoltà.

Per l'amministrazione finanziaria, in ossequio alla dottrina e giurisprudenza civilistica maggioritaria, la concreta individuazione dei due requisiti deve tener conto del fatto che:

**1)** Il concetto di domicilio va inteso quale rapporto giuridico del soggetto con i propri affari prescindendo dalla presenza effettiva in tale luogo ed essendo sufficiente la volontà di stabilire e conservare nel luogo stesso la sede principale dei propri affari e interessi, da intendersi in senso ampio, comprensivo non solo di rapporti di natura economico e patrimoniale ma anche morali, sociali e familiari (Cass. n. 3322/1960, n. 884/1968, n. 435/1973);

**2)** In tema di residenza invece il concetto di abitualità della dimora deve intendersi non necessariamente collegato alla continuità o definitività della stessa, essendo sufficiente che il soggetto mantenga nel territorio la sua abitazione, vi torni quando sia possibile e mostri l'intenzione di mantenervi il proprio centro di relazioni familiari e sociali (Cass. n. 791/1985, n. 2561/1975, n. 5292/1985).

Partendo dunque, da queste considerazioni, l'azione di contrasto del fisco nei confronti dei cittadini fittiziamente emigrati all'estero, mira a dimostrare l'esistenza in Italia o del domicilio o della residenza o di entrambi, per la maggior parte del periodo d'imposta.

Una volta che ciò sia stato dimostrato, il fisco italiano dovrà anche preoccuparsi di evitare la doppia imposizione giuridica a livello internazionale che si verifica allorquando sul medesimo presupposto impositivo più Stati pretendono di riscuotere le proprie imposte.

In tali ipotesi entrano in gioco le convenzioni bilaterali contro le doppie imposizioni.

Se la residenza fiscale è stata invece trasferita in uno dei c.d. paesi black list, allora il problema della prova si sposta dal fisco al contribuente.

Ai sensi del comma 2-bis del già citato articolo 2 del Tuir, infatti: «si considerano residenti, salvo prova contraria, i cittadini italiani cancellati dall'anagrafe tributaria della popolazione residente ed emigrati in stati o territori aventi un regime fiscale privilegiato [...]». In questi ultimi casi è quindi il contribuente che deve dimostrare l'effettiva sua residenza nel paese estero a fiscalità privilegiata.

### **5.3 LA TASSAZIONE DEGLI ARTISTI: ARTICOLO 17 MODELLO OCSE**

Abbiamo finora analizzato il concetto enunciato dall'articolo 2 TUIR, sulla residenza delle persone fisiche e poi riproposto anche nel Modello OCSE.

Il fulcro del presente lavoro è quello di analizzare il concetto della residenza a fini elusivi, e spesso questo diventa l'obiettivo di molti artisti e sportivi i quali al fine di eludere il sistema impositivo, trasferiscono la loro residenza in paesi esteri.

Considerando che il presente capitolo, ha ad oggetto l'analisi del caso concreto riguardante il noto tenore Pavarotti, è necessario poter prima comprendere come

avviene la tassazione di tali artisti.

Ecco dunque che in questa parte cercheremo di comprendere il significato disposto nell'articolo 17 del Modello OCSE, il quale enuncia la tassazione degli artisti e sportivi, in modo da poter meglio comprendere come viene tassato il reddito di tali soggetti, posto che tale lavoro ha ad oggetto l'analisi di un artista professionista.

L'articolo 17 del Modello OCSE cita *“nonostante le disposizioni degli articoli 7 e 15, i redditi che un residente di uno stato contraente, in qualità di professionista dello spettacolo quale artista di teatro, del cinema, della radio o della televisione, o musicista o sportivo, ritrae dalle sue attività personali esercitate nell'altro Stato contraente sono imponibili in detto altro Stato”*.

Qualora i redditi relativi a prestazioni personali effettuate da un artista o sportivo siano corrisposti non all'artista direttamente, ma ad un'altra persona, detta remunerazione è nonostante le disposizioni degli articoli 7 e 15, imponibile nello Stato contraente nel quale le prestazioni dell'artista e dello sportivo sono esercitate.

La tassazione viene poi diversificata in relazione al rapporto di lavoro sia esso autonomo o dipendente.

Alla luce di questa interessante pronuncia, vediamo allora la questione sottoposta al vaglio della Cassazione e il giudizio della Corte suprema, accennando poi brevemente alla disciplina del reddito di lavoro dipendente secondo le convenzioni contro le doppie imposizioni ratificate dall'Italia.

In generale i *“redditi degli artisti e sportivi transnazionali”* sono i redditi derivanti da una fattispecie con elementi di estraneità rispetto ad un certo ordinamento e quindi di solito si tratta di redditi aventi la fonte in un certo Stato, ma percepiti ed economicamente imputabili ad un soggetto che è residente in uno Stato diverso dallo

Stato della Fonte dei redditi degli artisti e sportivi stessi, cioè lo Stato di Residenza del percettore di tali redditi.

Con riferimento all'ordinamento italiano i redditi degli artisti e sportivi transnazionali sono i redditi derivanti da una fattispecie con elementi di estraneità rispetto ad esso e sono distinguibili in due categorie:

- *I redditi degli artisti e sportivi prodotti in Italia*, cioè i redditi degli artisti e sportivi (così qualificati in base alle norme italiane e convenzionali) prodotti all'interno del territorio dell'Italia (in base alle norme italiane e convenzionali) da un soggetto non residente in Italia (in base alle norme italiane e convenzionali): in questo caso l'Italia è lo Stato della Fonte dei redditi degli artisti e sportivi transnazionali, mentre l'altro Stato è lo Stato della Residenza del percettore i redditi degli artisti e sportivi transnazionali.
- *I redditi degli artisti e sportivi prodotti all'estero*, cioè i redditi degli artisti e sportivi prodotti fuori dal territorio dell'Italia da un soggetto residente in Italia: in questo caso l'Italia è lo Stato della Residenza del percettore i redditi degli artisti e sportivi transnazionali, mentre l'altro stato è lo Stato della fonte dei redditi degli artisti e sportivi transnazionali.

Dato che, il presente lavoro prende ad oggetto il caso di un artista, si cercherà di focalizzare l'analisi solo in riferimento alla tassazione degli artisti.

Il rapporto di lavoro di un artista può inquadrarsi nei due schemi contrattuali tipici del contratto di lavoro subordinato o del contratto di lavoro autonomo.

Il criterio di localizzazione dei redditi degli artisti e sportivi transnazionali è generalmente univoco, e si rifà al luogo in cui è esercitata l'attività sportiva ed artistica che dà luogo a siffatto reddito transnazionale.

Il criterio del luogo della prestazione artistica o sportiva non determina il trattamento tributario concreto dei redditi degli artisti o sportivi transnazionali, né che essi siano effettivamente tassati nel luogo in cui siano localizzati in quanto dovranno essere applicate le norme sostanziali interne.

I redditi degli artisti e sportivi sono ordinariamente tassati sia nello Stato delle Fonte che in quello della residenza, che hanno potestà impositiva concorrente; lo stato della residenza può poi concedere un rimedio alla doppia imposizione giuridica internazionale gravante sui redditi degli artisti e sportivi transnazionali.

L'aspetto economicamente più importante dei redditi degli artisti e sportivi transnazionali è che essi, per loro natura, sono assoggettati alla (variabile) fiscalità dello Stato della fonte, cosicché spesso patrimoni degli artisti e sportivi sono detenuti attraverso strutture societarie (cd. "Rent-a-star-companies") o trust al fine di ridurre l'impatto della fiscalità nei confronti del soggetto che esercita l'attività sportiva o artistica.

L'articolo 17, Modello OCSE, sancisce la regola generale secondo cui i redditi che un residente di uno Stato contraente in qualità di professionista dello spettacolo, quale artista di teatro, cinema, radio o televisione, musicista o sportivo ritrae dalle sue attività personali esercitate nell'altro Stato contraente sono imponibili in detto altro Stato.

Quindi, secondo il Modello OCSE, le prestazioni di artisti e sportivi possono essere tassate nello Stato in cui dette prestazioni sono effettuate.

Mancando la clausola di esclusività ai sensi del paragrafo 6 del commentario all'articolo 23 del Modello OCSE, lo stesso reddito potrà essere assoggettato sia nello Stato in cui è effettuata la prestazioni che nello Stato in cui colui che effettua la prestazione è residente. Nello Stato di residenza potrà essere riconosciuto il credito d'imposta o

l'esecuzione del reddito al fine di evitare la doppia imposizione.

### **Nozione Convenzionale**

Abbiamo definito in precedenza in termini generali, l'articolo 17 del Modello OCSE.

Esso si riferisce ai redditi derivanti dalle prestazioni personali esercitate nell'altro Stato Contraente in qualità di artista dello spettacolo, quale artista di teatro, del cinema, della radio o della televisione, o in qualità di musicista, nonché di uno sportivo.

Tuttavia, l'articolo 17, Modello OCSE, non rinvia espressamente al significato assunto dai termini “*artista*” e “*sportivi*” negli ordinamenti degli Stati Contraenti.

Ne consegue che uno dei problemi che nella pratica si riscontra più spesso è la definizione di “*artista*” e di “*sportivo*”. La definizione di “*sportivo*” è agevole; il Commentario OCSE, all'articolo 17 chiarisce che “[...] *la definizione di sportivo non è limitata ai partecipanti di tradizionali eventi atletici, ma si estende anche ai piloti, giocatori di golf, ecc... [...]*”.

A differenza la definizione di “*artista*” è invece riconosciuta, anche dall'articolo 17 del modello OCSE, l'impossibilità di individuare una definizione esaustiva.

Ecco dunque, che sono considerati anche artisti i presentatori televisivi, attori, etc...

### **Nozione Interna**

L'articolo 23 considera prodotti nel territorio dello Stato da parte di soggetti non residenti:

- i redditi di lavoro dipendente prestato nel territorio dello Stato, compresi i redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente di cui alle lettere a) e b) del comma 1 dell'articolo 50;
- i redditi di lavoro autonomo derivanti da attività esercitate nel territorio dello Stato;
- i redditi d'impresa derivanti da attività esercitate nel territorio dello Stato mediante

stabili organizzazioni.

Ne consegue che, nei confronti dell'artista o dello sportivo, saranno applicabili le norme sostanziali interne in materia rispettivamente di redditi da lavoro dipendente, autonomo e d'impresa a seconda dei casi.

Inoltre, poiché si applica il principio del luogo della prestazione artistica o sportiva, se l'attività è svolta nel territorio italiano, l'Italia è lo Stato della fonte e quindi la nozione interna di redditi di lavoro dipendente, autonomo e d'impresa rileva per quanto attiene i redditi degli artisti e sportivi transnazionali prodotti in Italia.

La definizione dei redditi di lavoro dipendente, autonomo e d'impresa, va ricercata nella nozione interna relativa agli stessi redditi.

Si configurano come “*redditi di lavoro dipendente degli artisti e degli sportivi*” quelli derivanti da prestazioni artistiche o sportive rese in dipendenza di un contratto di lavoro subordinato (articoli 49 e 50 TUIR).

Rientrano invece “*nei redditi da lavoro autonomo*”, i redditi degli artisti e sportivi derivanti da prestazioni rese nell'ambito del lavoro autonomo.

In tali casi, le remunerazioni percepiti dall'artista o sportivo residente faranno quindi parte dell'ammontare dei compensi percepiti dal soggetto nel periodo d'imposta; detto reddito complessivo, al netto delle spese sostenute nel periodo, sconta l'Irpef alle aliquote progressive per scaglioni.

Rientrano tra i “*redditi d'impresa*”, i redditi derivanti da prestazioni artistiche e sportive rese da artisti e sportivi dipendenti di soggetti che producono redditi d'impresa.

Il reddito produttivo da queste prestazioni è incluso nella base imponibile dell'impresa ed è assoggettato alle normali regole dettate dal TUIR.

L'articolo 17, comma 1, del modello di convenzione proposto dall'OCSE, stabilisce, come già enunciato, chiaramente che nonostante quanto disposto dagli articoli 14 e 15 in materia di lavoro autonomo e dipendente, i redditi che un soggetto residente in uno Stato contraente ritrae da attività artistiche o sportive da lui stesso realizzate nell'altro Stato contraente, sono soggetti a tassazione in detto altro Stato: il principio di fondo è che comunque artisti e sportivi sono tassati nel Paese ove hanno realizzato la propria prestazione.

La portata dell'articolo 17 deve essere intesa come una esplicita deroga alle disposizioni di cui ai citati articoli 14 e 15; questi, ogniqualvolta si sia in presenza di redditi da lavoro autonomo ovvero dipendente comunque derivanti dalla esecuzione di prestazioni artistiche o sportive, dovranno essere disattesi verso l'applicazione dell'articolo 17, concepito dall'OCSE proprio per disciplinare in via autonoma e distinta tali forme di reddito. In tal senso, nessuna sovrapposizione con la normativa italiana, al riguardo molto chiara e precisa: l'articolo 20, comma 1, lettera D del TUIR, dispone che i redditi di lavoro autonomo (compresi quelli derivanti da attività artistiche e sportive) dei non residenti si considerano prodotti in Italia se le prestazioni da cui derivano sono ivi realizzate.

Di più, il medesimo articolo, al comma 2 lettera D, dispone anche, in perfetta sintonia con quanto disposto dall'articolo 17, paragrafo 2 del Modello OCSE, che il medesimo criterio debba valere nel caso in cui le prestazioni artistiche o sportive siano rese sotto forma d'impresa; derogando, quindi, a quanto in articolo 20, comma 1, lett. E del TUIR (così come, nel Modello OCSE, l'articolo 17, paragrafo 2 in deroga a quanto in articolo 7, paragrafo 1) a proposito del requisito dell'esistenza di una sede fissa d'affari come condizione per l'imposizione dei redditi d'impresa.



Posto quanto sopra, l'artista italiano che ha effettuato le proprie prestazioni in Paesi "convenzionati" con l'Italia, potrà essere soggetto, in base all'articolo 17 di ciascuna delle vigenti convenzioni, a tassazione estera dei proventi ivi percepiti.

Sarà tuttavia necessario verificare, preventivamente all'analisi dei singoli trattati, le rispettive normative tributarie che potrebbero anche prevedere, per tali redditi, forme di esenzione ovvero modalità impositive diverse dalla ritenuta alla fonte a cura del committente (ad esempio, dichiarazione volontaria dei redditi).

Il prestatore, in quanto residente fiscale italiano, sarà poi tenuto ad includere tali redditi nella propria base imponibile, così come disposto nell'articolo 3, comma 1 del TUIR; al riguardo si sottolinea che la portata dell'articolo 17 dei Trattati in questione, nella misura in cui stabilisce un diritto dello Stato della fonte alla tassazione dei redditi ivi generati dal non residente, non è mirata a conferire allo Stato della fonte un diritto in esclusiva al prelievo tributario, a scapito dello Stato di residenza.

La doppia imposizione potrà essere scongiurata facendo ricorso all'articolo 15, TUIR, per il recupero delle imposte scontate all'estero.

Il lavoratore transfrontaliero, che presta la propria attività lavorativa in Italia ed è residente all'estero, deve essere assoggettato a imposizione in base alla propria residenza, a prescindere dal luogo di produzione del reddito.

E' questa la principale precisazione fornita dai giudici della Corte suprema di cassazione che, con la *sentenza n. 12595 dell'8 Luglio 2004*, si sono pronunciati sul principio della territorialità dell'imposizione da applicare ai lavoratori residenti in un altro Paese e che prestano la loro attività in Italia.

Alla luce di questa interessante pronuncia, vediamo allora la questione sottoposta al vaglio della Cassazione e il giudizio della Corte suprema, accennando poi brevemente

alla disciplina del reddito di lavoro dipendente secondo le convenzioni contro le doppie imposizioni ratificate dall'Italia.

Per poter meglio comprendere tale normativa convenzionale, e poter poi approfondire il caso attraverso l'analisi del caso Pavarotti, si fa riferimento al caso di una musicista residente a Mentone (Francia) e dipendente del comune di Sanremo, invocando la convenzione Italia - Francia contro le doppie imposizioni fiscali, ha impugnato il silenzio-rifiuto formatosi a seguito della presentazione di istanze di rimborso dell'Irpef pagata in Italia dal 1993 al 1996.

Essendo stato il ricorso accolto dalle due commissioni tributarie adite, l'Amministrazione Finanziaria ha proposto ricorso in Cassazione, eccependo la falsa applicazione degli articoli 15 e 17 della Convenzione Italia - Francia, in quanto avrebbe dovuto trovare applicazione il disposto dell'articolo 17 della medesima convenzione, secondo cui i redditi dei musicisti sono imponibili nello Stato in cui viene svolta l'attività che li produce (nel caso di specie, in Italia) e non in quello di residenza.

Respingendo il ricorso proposto dall'Amministrazione, i giudici della Corte suprema hanno innanzi tutto precisato che la previsione di cui all'articolo 17 della convenzione Italia - Francia, riguardante gli artisti e gli sportivi, e secondo cui i redditi di tali soggetti sono imponibili nello Stato in cui viene svolta l'attività, ha valenza derogatoria rispetto alla regola generale dettata dall'articolo 15 della stessa Convenzione, che invece equipara il frontaliere al residente e dispone che i redditi derivanti dal lavoro dipendente di persone abitanti nella zona di frontiera di uno degli Stati e che lavorano nella zona di frontiera dell'altro Stato sono imponibili soltanto nello Stato in cui tali soggetti sono residenti.

In particolare, la disciplina dettata dall'articolo 15 della Convenzione Italia-Francia ha, secondo il giudizio della Cassazione, natura speciale rispetto a quella generale posta dall'articolo 17, che, con riferimento agli artisti e sportivi, è ispirata al cosiddetto principio del world-wide income e all'esigenza di scongiurare fenomeni di evasione fiscale collegati alle attività svolte in regime di lavoro autonomo "[...] *nelle località più disparate*".

La Convenzione contro le doppie imposizioni stipulata tra Italia e Francia il 5 Ottobre 1989 e ratificata in Italia con legge 7 Gennaio 1992, n. 20, confermando l'assunto dell'articolo 23, comma 1, lettera d), del Tuir, stabilisce all'articolo 17 che il reddito prodotto dagli artisti italiani o francesi, rispettivamente in Francia o in Italia, viene tassato nello Stato in cui le prestazioni artistiche sono state rese, ciò anche se i redditi non derivano dall'effettuazione di una prestazione, ma dalla notorietà acquisita dal medesimo artista.

Pertanto, in applicazione di tale principio, la Corte ha ritenuto opportuno respingere il ricorso dell'Amministrazione Finanziaria contro le sentenze di merito che avevano riconosciuto il diritto al rimborso dell'Irpef corrisposta alla musicista francese.

In altri termini, si determina un nesso di collegamento tra la singola fattispecie di reddito e il territorio nazionale, per cui saranno imponibili solo i redditi considerati prodotti in Italia dalle norme vigenti.

Risulta evidente, pertanto, che è di estrema importanza riuscire a qualificare un soggetto come residente o non residente.

La maggior parte dei Trattati contro le doppie imposizioni sui redditi stipulati dall'Italia si ispira al Modello di convenzione elaborato dall'OCSE, il quale, all'articolo 15, statuisce le norme concernenti le modalità per evitare la doppia imposizione

internazionale sui redditi di lavoro dipendente.

In particolare, tale articolo prevede che i redditi derivanti da lavoro dipendente e le altre remunerazioni analoghe percepite da un residente di uno Stato, in relazione ad attività ivi svolte, sono tassabili solo in detto Stato.

Se lo Stato in cui si svolge l'attività è diverso da quello di residenza, è prevista la tassazione nello Stato dove il lavoratore esercita la propria attività, secondo le disposizioni interne vigenti.

Nel caso in cui, invece, il lavoratore presti la propria attività lavorativa in Paese con il quale l'Italia non ha stipulato alcuna convenzione contro le doppie imposizioni, egli sarà assoggettato a "doppia imposizione".

Da una parte, infatti, il Paese della fonte (i.e. dove viene svolta l'attività lavorativa) avanzerà le proprie pretese impositive in relazione al nesso di territorialità che caratterizza il reddito prodotto, dall'altra il Paese di residenza avanzerà le proprie pretese impositive in base al worldwide principle.

Tale sovrapposizione potrà però essere attenuata mediante l'applicazione del nuovo articolo 165 del Tuir, dal quale scaturisce la possibilità per il lavoratore di ottenere un credito di imposta per i redditi prodotti all'estero.

In generale i “*redditi di lavoro dipendente transnazionale*” sono i redditi derivanti da una fattispecie con elementi di estraneità rispetto ad un certo ordinamento e quindi si tratta di solito di redditi aventi la fonte in uno certo Stato ma percepiti ed economicamente imputabili ad un soggetto che è residente in uno Stato diverso dallo Stato della fonte dei redditi di lavoro dipendente, cioè lo Stato di residenza del percettore dei redditi di lavoro.

L'articolo 15 del Modello OCSE, prevede che, i salari, gli stipendi e le altre remunerazioni analoghe che un residente di uno Stato Contraente riceve come corrispettivo di un'attività dipendente sono imponibili soltanto in detto Stato, a meno che tale attività non venga svolta nell'altro Stato Contraente. Se l'attività è quivi svolta, le remunerazioni percepiti a tal titolo sono imponibili in questo altro Stato.

L'articolo 15, inoltre prevede, con riguardo all'ipotesi in cui il contribuente svolga attività di lavoro dipendente nell'altro Stato Contraente, che, le remunerazioni che un residente di uno Stato Contraente riceve in corrispettivo di un'attività dipendente svolta nell'altro Stato Contraente sono imponibili soltanto nel primo Stato (Stato della residenza) se:

- il beneficiario soggiorna nell'altro Stato per un periodo e per periodi che non oltrepassano in totale 183 giorni nel corso dell'anno fiscale considerato;
- le remunerazioni sono pagate da per o per conto di un datore di lavoro che non è residente dell'altro Stato;
- l'onere delle remunerazioni non è sostenuto da una S.O. o da una base fissa che il datore di lavoro ha nell'altro Stato.

L'articolo 49 del TUIR prevede, che sono redditi di lavoro dipendente quelli che derivano da rapporti aventi per oggetto la prestazione di lavoro, con qualsiasi qualifica, alle dipendenze e sotto la direzione di altri.

Tuttavia l'articolo 15, Modello OCSE, non contiene una espressa definizione di "*redditi di lavoro subordinato*", bensì si riferisce genericamente agli "stipendi" ed alle "altre remunerazioni analoghe" che "un residente di uno Stato Contraente riceve come corrispettivo di un'attività dipendente."

A differenza la tassazione del reddito di lavoro autonomo era disciplinato dall'articolo 14 del Modello OCSE, fino alla versione del 2000.

In generale, i “*redditi di lavoro autonomo transnazionali*” sono i redditi derivanti da una fattispecie con elementi di estraneità rispetto ad un certo ordinamento e quindi di solito si tratta di redditi avente la fonte in un certo Stato, ma percepiti ed economicamente imputabili ad un soggetto che è residente in uno Stato diverso dallo Stato della fonte dei redditi di lavoro autonomo stessi, cioè lo Stato di residenza del percettore dei redditi di lavoro autonomo.

In esso si stabiliva che la potestà impositiva spettava esclusivamente allo Stato di residenza del soggetto che ritraeva redditi dall'esercizio di una libera professione o da altre attività di carattere indipendente, se il lavoratore svolgeva l'attività avvalendosi di una “base fissa” situata nell'altro Stato Contraente, anche lo Stato della fonte poteva procedere al prelievo, ma soltanto nella misura in cui il reddito fosse imputabile a tale “base fissa”. Era così configurata una ipotesi di potestà impositiva esclusiva dello Stato della residenza del percipiente dei redditi di lavoro autonomo con deroga e previsione di una ipotesi di potestà impositiva concorrente dello Stato della residenza e dello Stato della fonte.

Ai sensi dell'articolo 14 del Modello OCSE, nella formulazione precedente al 2000, i redditi che un residente di uno Stato Contraente, ritrae dall'esercizio di una libera professione o da altre attività indipendenti di carattere analogo, sono imponibili anche nello Stato in cui è situata la base fissa di cui tale soggetto disponga abitualmente, nell'altro Stato Contraente, per l'esercizio delle sue attività. Se esso dispone di tale base fissa, i redditi sono imponibili nell'altro Stato Contraente ma unicamente nella misura in cui sono imputabili a detta base fissa. Tuttavia, pur in assenza di definizione del termine

“base fissa”, si riteneva che essa consistesse in una organizzazione idonea allo svolgimento dell’attività a seconda dei contenuti dell’attività concretamente svolta.

Tale articolo è stato eliminato nel 2000, a seguito di uno studio condotto dall’OCSE, secondo il quale non esiste alcuna differenza tra il concetto di “Stabile Organizzazione” e quella di “base fissa”, cui faceva riferimento l’originaria formulazione dell’articolo 14. Nonostante non venisse fornita alcuna definizione di “base fissa”, era comunque agevole desumere che si trattava di un’organizzazione idonea allo svolgimento dell’attività, atta ad essere assorbita dalla nozione di “Stabile Organizzazione”.

In seguito alla soppressione dell’articolo 14, nelle Convenzioni stipulate sulla base del Modello OCSE, il trattamento dei redditi derivanti da professioni indipendenti è disciplinato secondo le disposizioni dell’articolo 7.

I redditi di lavoro autonomo sono disciplinati dall’articolo 53, TUIR e sono quelli che derivano dall’esercizio di arti e professioni. La norma definisce altresì la nozione di “*esercizio di arti e professioni*”, stabilendo che con tale espressione si intende l’esercizio per professione abituale ancorché non esclusiva, di attività di lavoro autonomo, diverse da quelle considerate gerenti redditi di impresa. Gli elementi caratterizzanti il reddito di lavoro autonomo sono quindi:

- i. L’esercizio di attività diverse da quelle di impresa;
- ii. L’esercizio per professione abituale di tale attività;
- iii. La non necessaria esclusività di tale esercizio.

A questo punto, avendo chiarito come avviene la tassazione di tali soggetti, si può procedere all’analisi del caso concreto del noto tenore Luciano Pavarotti.

#### **5.4 IL CASO PAVAROTTI: RESIDENZA A MONTECARLO E TASSABILITÀ IN ITALIA**

La formale iscrizione all'A.I.R.E. non vale ad escludere l'imposizione fiscale in Italia nei confronti del contribuente ove questi risulti effettivamente residente o, quantomeno domiciliato nel territorio dello Stato.

Al fine della ricostruzione del criterio del domicilio e della residenza effettivi si deve fare riferimento alle disposizioni contenute nell'articolo 43 Codice Civile integrandole con il criterio temporale secondo cui, per quanto attiene alla residenza, il luogo dove la persona dimora abitualmente (cioè per la maggior parte dell'anno) corrisponde all'effettiva residenza e, per quanto attiene al domicilio, il luogo in cui la persona ha la sede principale dei suoi affari ed interessi corrisponde al suo domicilio effettivo.

Per meglio comprendere il fenomeno del trasferimento all'estero della residenza anagrafica a scopo prettamente fittizio, verrà di seguito esposta ed analizzata la sentenza del celebre tenore italiano Luciano Pavarotti.

Agli inizi del 1999, con apposita sentenza, una Commissione tributaria provinciale respingeva il ricorso proposto dal noto artista italiano, Luciano Pavarotti, avverso l'accertamento dell'Amministrazione Finanziaria tendente a dimostrare il trasferimento fittizio della sua residenza nel Principato di Monaco al solo scopo di eludere il sistema tributario nazionale.

Nella sentenza n. 985 del 18 Maggio 1998 depositata il 27 Marzo 2000 viene annotato un maggior debito per IRPEF e per ILOR e l'applicazione di pene pecuniarie, comminate per incomplete dichiarazioni, oltre che, in minima parte, per omessa tenuta della contabilità. Il provvedimento della sentenza veniva sorretto da varie motivazioni relative a molteplici aspetti delle attività realizzate dal contribuente, fossero esse di tipo artistico, commerciale ovvero di partecipazioni e si fondava sul presupposto



dell'assoggettamento del Pavarotti agli obblighi tributari del proprio paese d'appartenenza nonostante la sua iscrizione all'anagrafe degli italiani residenti all'estero (A.I.R.E.).

Nonostante la sua iscrizione all'A.I.R.E., era onere dell'amministrazione dimostrare, che egli era tassabile in Italia per aver avuto, ex articolo 2 TUIR, il domicilio o la dimora in Italia per la maggior parte del periodo d'imposta, e cioè per oltre sei mesi (183 giorni, o 184 nel bisestile), e detta prova non era stata fornita.

Il noto tenore, era iscritto all'AIRE e residente nel Principato di Monaco dal 1983; in ordine alla sua residenza fiscale si può evidenziare:

- *Sull'elemento oggettivo*, che occorreva mettere in rilievo il requisito della durata, in quanto, senza un criterio di collegamento economicamente significativo tra una persona ed un ordinamento, la tassazione secondo il principio del "reddito mondiale" sarebbe stata incostituzionale; che la cittadinanza era elemento irrilevante, che occorreva dare rilievo alla sola dimora abituale e al domicilio, con il requisito della durata; che il tipo di attività svolta dal ricorrente escludeva la sussistenza della dimora abituale e volontaria per più di sei mesi all'anno in Italia. Tuttavia il tenore era proprietario di un appartamento a Montecarlo, utilizzava un'abitazione a New York, ed era proprietario di un casolare a Pesaro, acquistato nel 1974, ed egli non abitava stabilmente (o comunque per più di sei mesi) in nessuna località italiana, sia per scelta che per necessità di lavoro. Inoltre trascorreva la maggior parte del tempo libero dagli impegni di lavoro in Montecarlo, e faceva rientro in Italia soltanto per tenere concerti o per far visita ai familiari; e la sua permanenza a Modena si era protratta per pochi giorni; ed era pertanto arbitrario ritenere che egli avesse dimorato più di sei mesi all'anno in Italia e che potesse essere residente in Modena ai fini fiscali.

- *Sull'elemento soggettivo*, si osserva che il Maestro non aveva avuto l'intenzione di risiedere a Modena, avendo acquistato e ristrutturato un appartamento in Montecarlo proprio con l'intento di fissare la sua residenza e di dimorare stabilmente in tale esclusiva località; e quindi le proprietà in Italia non avevano alcun rilievo.

Il domicilio, inteso come centro degli affari e interessi di una persona ai fini fiscali assumeva rilievo solo se si protrae per più di sei mesi nel corso di un periodo di imposta; nel caso di specie il ricorrente aveva lavorato all'estero, e non aveva tenuto nessun concerto a Modena, non avevano sede in Modena gli uffici che amministrano la sua attività, i suoi manager non erano italiani, tanto la casa discografica quanto la società per cui egli lavorava non erano ubicate in Italia.

Nella massima della sentenza si afferma che “[...] *l'apprezzamento in ordine alla sussistenza del domicilio e della residenza di una persona fisica, onde inferirne lo status di soggetto passivo Irpef residente, deve essere informato alla stregua dei tratti caratterizzanti i due istituti, come individuati dalla dottrina e dalla giurisprudenza civilistica, dovendosi per conseguenza guardare essenzialmente al carattere dell'abitudine della dimora e del mantenimento degli affari e degli interessi patrimoniali, patrimoniali e familiari, nel territorio dello Stato*<sup>51</sup>”.

L'accertamento, nel suo complesso, valutava partecipazioni in società ed enti commerciali, indagini bancarie, elargizioni a familiari, dichiarazioni bibliografiche o giornalistiche, notizie pubbliche relative a partecipazioni a manifestazioni artistiche, la determinazione dei relativi compensi e del conseguente reddito.

Fermo restando che, da svariati anni (circa quindici), Pavarotti era regolarmente residente in Montecarlo ed iscritto all'A.I.R.E, la controversia si è instaurata al fine di

---

<sup>51</sup> Sentenza della Commissione tributaria di Modena n. 985 del 18 Maggio 1998.

verificare la sussistenza di almeno uno dei requisiti previsti dall'articolo 2, comma 2, TUIR, secondo cui un soggetto, ancorché formalmente e civilisticamente residente nel territorio del Principato di Monaco, può essere inserito tra coloro che, ai fini fiscali, si considerano residenti.

La Commissione provinciale evidenziava preliminarmente che per residenza deve intendersi “la località dove il soggetto soggiorna con una certa stabilità” (criterio dell'abitudine) e che per la sua determinazione non era sufficiente fare riferimento alla semplice individuazione anagrafica, ma occorreva individuare una situazione concreta, determinabile sulla base dell'osservazione della vita dell'individuo nel particolare momento storico considerato, con riguardo ai luoghi in cui egli aveva di fatto stabilito la propria abitazione. Tenendo presente tale principio, il giudice tributario riconosceva la molteplicità degli elementi di prova offerti dall'Ufficio finanziario, dai quali poteva fondatamente desumersi la sussistenza di un fittizio trasferimento di residenza a Montecarlo, al fine di beneficiare del più favorevole regime fiscale quivi vigente, caratterizzato dall'assenza di qualsiasi imposta sul reddito delle persone fisiche.

Nella circostanza, l'Ufficio dimostrava che il contribuente:

- Risultava socio ed amministratore di svariate società con sede nel territorio nazionale, a favore delle quali il medesimo aveva effettuato ingenti finanziamenti;
- Aveva mantenuto rapporti con numerosi istituti bancari nazionali;
- Aveva stipulato e registrato in Italia vari atti pubblici.

Punto di partenza per la soluzione della controversia è il comma 2 dell'articolo 2 D.P.R. n. 917/86, laddove si prevede che siano soggetti passivi ai fini delle imposte dirette i soggetti iscritti nell'anagrafe della popolazione residente ovvero i soggetti che nel territorio dello Stato hanno il domicilio o la residenza ai sensi del Codice Civile.

Per espressa previsione normativa, dunque, le nozioni di domicilio e di residenza utilizzate dalla legge tributaria coincidono con quelle civilistiche e su questa base si può affermare che il concetto di residenza ai fini fiscali contiene in sé quello di “dimora” (“luogo nel quale la persona si trova anche solo in via transitoria”) interpretato in unione con il requisito della abitualità nel senso che la “*dimora*” si caratterizza ed assume il significato di “*residenza*” quando è “*abituale*” (articolo 43, comma 2, Codice Civile). Quest’ultimo requisito (la “abitualità”), è poi concetto che deve essere prima di tutto verificato con riferimento alla sola persona interessata e che può meglio definirsi da un punto di vista “oggettivo” (ed in tal senso esprimere la situazione di fatto della permanenza in un luogo) ma anche da un punto di vista “soggettivo” (ed in tale senso esprimere la “volontà” di permanere in “quel” luogo).

Così enucleato il concetto civilistico, ma a questo punto anche fiscale, di “residenza” siccome desumibile dal secondo comma dell’articolo 43 Codice Civile diviene abbastanza agevole rendersi conto di come tale concetto sia assai poco utilizzabile allo scopo di stabilire l’assoggettamento del contribuente Pavarotti alla legge fiscale italiana. E ciò almeno per un duplice ordine di considerazioni: in primo luogo il fatto che il ricorrente è pur sempre iscritto all’Anagrafe degli Italiani Residenti all’Estero (A.I.R.E.) e, pur senza voler con ciò addentrarsi nell’analisi della portata costitutiva o meno di tale iscrizione, essa rappresenta comunque una circostanza da tenersi nel dovuto conto.

In secondo luogo, poi, il concetto codicistico di residenza appare ancorato ad un elemento soggettivo (la “volontà di permanere nella dimora abituale”) di difficilissima accertabilità e la cui sussistenza o meno può variare a seconda del variare di innumerevoli circostanze di fatto, che possono intervenire favorendola ovvero ostacolandola. D’altra parte, il legislatore civilistico per primo, ma anche, per espresso

richiamo, quello tributario, di ciò dovevano essere ben consapevoli se è vero che entrambi hanno elaborato, affiancandolo al concetto di residenza, anche quello di “domicilio”, inteso (articolo 43, comma 1, Codice Civile) come il “luogo” in cui la persona “ha stabilito la sede principale dei suoi affari e interessi”.

Anzi, a tal punto il legislatore fiscale ha inteso rendere i due concetti (di origine civilistica) l’espressione di due fenomeni affini ma distinti, quanto meno nel senso che essi potranno coincidere ma anche che l’uno potrà esistere in capo alla persona indipendentemente dall’altro, che all’articolo 2, comma 2, del D.P.R. n. 917/86, i concetti di domicilio e residenza sono previsti anche in possibile alternativa fra loro.

Eloquente in proposito è la congiunzione “*il domicilio o la residenza ai sensi del Codice Civile*” di cui alla richiamata norma, evidente espressione dell’intento di comprendere nell’ambito della soggettività fiscale passiva sia chi è residente ma anche chi, in un luogo determinato, può dirsi abbia il semplice domicilio. E tale ultimo concetto (sempre utilizzandone la nozione civilistica) si mostra, come vedremo, caratterizzato da una oggettività ed un’ampiezza di contenuti sicuramente più adeguata a meglio comprendere il caso di specie. La nozione civilistica di “domicilio” stabilisce che questo sia il luogo ove la persona “*ha stabilito la sede principale dei suoi affari e interessi*” (articolo 43, comma 1, Codice Civile) e non vi è dubbio che il riferimento agli “interessi” della persona ricomprenda tanto gli interessi patrimoniali quanto quelli personali.

E che tale ultima nozione sia particolarmente adatta per interpretare al meglio il presente caso è rilievo di tutta evidenza non appena si ponga riguardo ai molteplici argomenti, prove ed indizi posti dall’Ufficio a sostegno della propria pretesa.

Unico requisito particolare richiesto dalla norma tributaria è che la persona mantenga il suo domicilio nel territorio dello Stato “per la maggior parte del periodo d’imposta” ed è evidente che questo requisito sia, nel caso nostro, ampiamente rispettato laddove si ponga riguardo alla natura degli interessi mantenuti dal contribuente nel territorio dello Stato Italiano, ancorché il contribuente stesso formalmente risiedesse altrove (nel territorio del Principato di Monaco dal 21 Febbraio 1983).

Ove infatti l’interesse mantenuto dalla persona sia (ad esempio) una proprietà immobiliare il cui diritto perdura per tutto il tempo considerato, è di tutta evidenza come parlare di durata sia in tal caso un fuor d’opera ove solo si consideri che gli interessi di cui si parla sono sempre stati stabilmente mantenuti (e, se possibile, incrementati) dal contribuente. Diviene dunque a questo punto importante mettere ancora una volta in luce in che cosa siano consistiti gli “interessi” mantenuti dal Pavarotti nel corso dei periodi d’imposta 1989 e 1991 nel territorio dello Stato Italiano.

Tuttavia, l’amministrazione finanziaria ha reso evidente che:

- Pavarotti dopo aver acquisito la residenza nel 1983 nel Principato di Monaco e l’automatica iscrizione all’A.I.R.E., aveva ritenuto di presentare in Italia ex art. 3 TUIR, la dichiarazione prescritta per i non residenti, omettendo così ogni indicazione relativa ai compensi percepiti per le prestazioni artistiche oggetto della sua attività professionale;
- Per ottenere la residenza in Montecarlo era sufficiente la dimostrazione di una autonomia economica; che tale fatto non poteva rappresentare elemento di convincimento in ordine all’effettivo trasferimento all'estero del domicilio e delle residenza;

- L'imposizione appariva legittima ai sensi dell'art. 2 TUIR, comma secondo, ultimo periodo, articolo 43 Codice Civile (non avendo nella fattispecie accesso la presunzione di cui al primo periodo della stessa previsione normativa) in quanto il ricorrente, nonostante le frequenti assenze dovute alle particolari esigenze del lavoro, svolto pressoché esclusivamente all'estero, aveva mantenuto in Italia ed in particolare a Modena l'unico punto di riferimento corrispondente alle sue naturali consuetudini di vita e allo svolgimento delle sue normali relazioni sociali.

Si noti a questo punto che i beni immobili posseduti dal noto tenore, si trovano tutti in Italia e che l'acquisto della maggior parte di essi da parte dello stesso risale a data immediatamente successiva ai periodi d'imposta oggetto di accertamento ed appare pertanto del tutto coerente con i redditi accertati.

Beni immobili, inoltre, che il contribuente si è preoccupato di mantenere adeguatamente, con interventi di recupero e di ristrutturazione.

La proprietà di beni immobili che si trovano in Italia, ad ogni buon conto, rappresenta un eloquente indizio della sussistenza dei presupposti normativi civilistici necessari per riconoscere in Italia il luogo dove il Pavarotti aveva stabilito il proprio domicilio (la sede principale dei suoi affari ed interessi, recita il primo comma dell'articolo 43 Codice Civile).

In aggiunta a ciò, varrà la pena di spendere qualche parola per ricordare che il territorio dello Stato italiano costituisce anche la sede ove il Pavarotti mantiene i propri interessi personali ed affettivi: in Italia ha vissuto per lunghi anni di matrimonio con la prima moglie, in Italia sono nate le figlie e ancora in Italia ha stabilito il suo nucleo familiare, dopo la separazione dalla prima moglie, con la nuova compagna.

Infatti, anche se il celebre tenore lungi dall'essersi rifugiato sin dal 1983 in Montecarlo come sostenuto nel ricorso, dopo aver interrotto i legami affettivi e familiari, senza conservare, interessi o beni in Italia ad eccezione di alcuni investimenti di carattere patrimoniale, aveva al contrario sempre conservato la propria casa, gli affetti, la moglie prima, la compagna poi e particolari interessi in Italia, ed in particolare in Modena.

Dunque, il tenore non soltanto non era privo di interessi ed affetti Italia, ma soltanto in Italia disponeva di punti di riferimento in cui soddisfare le sue naturali consuetudini di vita, svolgere normali relazioni sociali, coltivare i suoi hobby, egli non aveva mai abbandonato il nostro paese, dove aveva vissuto con la moglie in continua comunione di interessi, fra la residenza estiva di Pesaro e Modena, ove nel corso degli anni “[...] si è costruito un villaggio e, per il suo passatempo, un intero ippodromo [...]”.

A fronte dei beni immobili, degli interessi affettivi ed economici in Italia, delle attività di partecipazione in società italiane, delle disponibilità liquide e dei titoli depositati presso banche italiane, il Pavarotti contrappone un appartamento di circa 90 mq. al quarto piano di uno stabile condominiale in Monaco-Montecarlo, Boulevard Princesses Charlotte, per affermare che, grazie all'appartamento ed alla iscrizione all'Anagrafe degli Italiani residenti all'estero dall'anno 1983, egli non ha avuto né ha alcun obbligo verso gli Uffici finanziari italiani.

Il contribuente, in altre parole, ove ne fosse stato in grado avrebbe dovuto dimostrare che il suo domicilio era altrove, ma con la gran mole delle produzioni documentali svolte ha saputo solo documentare l'esistenza di relazioni contrattuali con il mondo intero ma non anche un “*centro di interessi*”, stabile e duraturo nel tempo, diverso da Modena e dall'Italia. Seguendo la logica invocata dalla sua difesa, si arriverebbe alla



conseguenza paradossale di una persona per la quale un “domicilio” non si potrebbe individuare: ma egli sarebbe, per dir così, domiciliato nel mondo intero.

Domiciliato, dunque, in ogni luogo ma anche, contemporaneamente, in nessun luogo e, come tale, senza oneri fiscali provenienti da ordinamenti diversi da quello in cui mantiene la residenza (dove, come noto, i redditi della persona non sono soggetti a tassazione).

Diviene così naturale affermare che i redditi prodotti e gli interessi mantenuti dal contribuente in paesi diversi dall’Italia seguiranno la sorte che loro spetta secondo le normative locali, ma anche che il patrimonio accumulato in questo paese, al pari della capacità di produzione del reddito del loro titolare, non potranno essere esclusi dagli obblighi tributari previsti dal nostro ordinamento.

La debenza tributaria nasce, infatti, dall’articolo 43, comma 1 Codice Civile, dal momento che il contribuente, ancorché residente all’estero, mantiene in Italia quella che ben può a tutti gli effetti essere ritenuta la “*sede principale di interessi ed affari*”.

Il noto tenore, contro questa conclusione, non ha dimostrato alcunché e non ha saputo allegare che la “sede principale” fosse altrove: si è limitato a dire che egli si sposta in continuazione da un paese all’altro, che interessi ne ha dovunque e che, per ciò soltanto, non potrebbe dirsi che egli è domiciliato in Italia.

In questa prospettiva, pur prescindendo dall’istintivo stupore che si prova nell’accertare i fatti di causa, al ricorrente sembra sfuggire che, se anche la residenza a Monaco-Montecarlo lo escludesse da obblighi tributari in quel paese, vista la mole degli interessi patrimoniali e non, che mantiene in Italia, egli non avrebbe potuto sottrarsi agli obblighi previsti dalle leggi di questo paese perché comunque domiciliato in Italia.

Si può dire, in conclusione, che il domicilio in Italia è stato ampiamente mantenuto e che il trasferimento altrove della residenza non vale a far venir meno gli obblighi tributari italiani, tanto più che il domicilio, per come disciplinato dall'articolo 43, comma 1, Codice Civile, può anche essere svincolato dalla residenza.

Secondo l'articolo 2 D.P.R. n. 917/86, norma volta allo scopo di stabilire la soggettività passiva della persona all'obbligo di dichiarazione e versamento delle imposte sui redditi, sul contribuente imposte che ne scaturivano.

Emergeva, inoltre, che, nonostante il formale trasferimento di residenza in Montecarlo, l'artista, non solo non aveva trasferito la famiglia, ma aveva continuato a mantenere nel luogo di residenza dei familiari l'abitazione e gli interessi morali, sociali ed economici.

Infine, era stato ritenuto decisivo - ai fini della sentenza - il raffronto tra l'abitazione italiana e quella di Montecarlo, inadeguata per le ristrette dimensioni (circa 100 mq.) ad ospitare domestici, personale di servizio, di sicurezza, ospiti, amici e collaboratori e, in ogni caso, inadeguata alla professione artistica svolta.

Di ben diverso genere risulta l'abitazione storica della famiglia del contribuente, *“composta da quindici unità immobiliari, circondata da ampio parco recintato [...], casa in grado di soddisfare le esigenze abitative dell'intera famiglia allargata ai parenti dei due coniugi, nonché quelle transitorie di ospiti e personale e di servizio”*.

Queste ed altre circostanze di fatto, documentate e comunque non contestate in atti, indipendentemente dall'utilizzo dei dati addotti dall'Ufficio finanziario e desunti da articoli di stampa, convincevano il giudice tributario a dichiarare infondato il ricorso dell'artista. Secondo la Commissione tributaria provinciale, *“da nessun atto o documento risulta provato che il soggetto, nel periodo in contestazione, si sia*

*effettivamente trasferito a Montecarlo, nell'appartamento condominiale sopra descritto, inadeguato persino ad ospitare l'intera famiglia, o in altro luogo estero".*

Se ne concludeva affermando che *"gli elementi di prova offerti dall'ufficio appaiono dunque più che sufficienti, per la loro gravità, precisione e concordanza, per fare ritenere il ricorrente "fiscalmente residente", nonostante la formale iscrizione all'Aire, per avere egli mantenuto il centro dei propri interessi familiari e sociali in Italia"*.

Il celebre tenore è stato, infatti, condannato dalla commissione tributaria provinciale di Modena (la sentenza è la n. 986 del 1998) al pagamento di una somma che tra imposte non versate, sanzioni ed interessi supera i dieci miliardi di lire, del vecchio conio, per il solo anno d'imposta 1991.

Il punto focale delle contestazioni sta nel fatto che, nonostante il tenore fosse ufficialmente residente nel Principato di Monaco e regolarmente iscritto all'A.I.R.E. dal 1983, non aveva affatto troncato i rapporti con l'Italia, né sotto il profilo affettivo, né sotto quello delle normali relazioni sociali che caratterizzano le sue abitudini di vita.

Pavarotti ha infatti continuato a mantenere cariche sociali in Italia, ha effettuato ricorrenti donazioni ai familiari e detiene un patrimonio immobiliare ingente e, soprattutto, consono allo standard di vita da lui mantenuto.

Elementi, questi, tutti adeguatamente documentati dall'Amministrazione Finanziaria, che testimoniavano inequivocabilmente la presenza del domicilio in Italia ed ai quali la difesa non è stata in grado di opporre controprove significative.

Ecco dunque, che vediamo più in dettaglio quali sono stati gli appigli normativi in base ai quali la commissione tributaria provinciale ha respinto il ricorso del contribuente.

La motivazione della sentenza ruota intorno al fatto che i tre elementi atti a determinare il luogo di tassazione del reddito siano alternativi tra loro e non concorrenti, come è

stato più volte confermato dalla Corte di Cassazione, e recentemente ribadito dal Ministero delle Finanze con la Circolare n. 304/E del 2 dicembre 1997 mirante a stimolare l'attività investigativa sui falsi trasferimenti di residenza.

Nella Circolare viene infatti evidenziato che l'iscrizione all'A.I.R.E. non costituisce in alcun modo un elemento determinante per escludere il domicilio o la residenza nello Stato, dal momento che questi possono essere desunti *"con ogni mezzo di prova anche in contrasto con le risultanze dei registri anagrafici"*.

Tuttavia, a partire da quest'anno, il legislatore italiano ha nettamente modificato il quadro normativo sulla residenza fiscale introducendo una disposizione che per l'impostazione di fondo avvicina la nostra legislazione a quella statunitense.

Con il collegato alla Finanziaria del 1999 (legge n. 448/98) è stato, infatti, aggiunto un nuovo comma all'articolo 2 del Testo Unico: nel futuro, i cittadini italiani che decideranno di spostare la propria residenza in un Paese con un regime fiscale privilegiato saranno considerati residenti in Italia nonostante l'iscrizione all'anagrafe dei non residenti e saranno perciò tenuti al pagamento delle imposte sul reddito in Italia.

In base alla nuova norma dunque, le iscrizioni A.I.R.E. dalle quali risulti che il cittadino italiano è emigrato in un paradiso fiscale saranno considerate nulle dal fisco italiano (indipendentemente dal fatto che il trasferimento è effettivo o solo fittizio), con una presunzione relativa che ammette ovviamente la prova contraria, ma che pone ora a carico del contribuente l'onere di dimostrare la realtà del trasferimento.

Il contenuto della disposizione è insomma più che chiaro e tale da non lasciare spazio, una volta tanto, a dubbi o incertezze interpretative.

L'unico aspetto tuttora non definito è quello che riguarda la "lista nera" dei Paesi che verranno inclusi dal Ministero delle finanze tra quelli aventi regime fiscale privilegiato, per i quali c'è dunque grande attesa tra gli appartenenti alla popolazione A.I.R.E.

Tuttavia, a parte le preoccupazioni che circondano la famigerata lista e a parte i legittimi dubbi relativi all'organo che sarà preposto al controllo ed alla valutazione delle prove fornite dal contribuente (verosimilmente si tratterà del ministero e non della magistratura tributaria), è fuor di dubbio che la nuova norma accentuerà notevolmente il potere accertativo degli uffici, aumentando le probabilità di recupero delle imposte evase e soprattutto riducendo gli elevati costi derivanti dalle attuali procedure di accertamento.

Nel caso in oggetto, ad esempio, le costose attività investigative miranti ad accertare la reale consistenza del patrimonio personale detenuto in Italia e la natura degli interessi che ad essa lo legano non sarebbero state necessarie perché l'Amministrazione Finanziaria avrebbe "presunto", sic et simpliciter, la residenza in Italia e sarebbe spettato unicamente al contribuente fornire gli elementi di prova che dimostravano il contrario.

Con ogni probabilità, inoltre, il contenzioso si sarebbe risolto molto più celermente.

## **5.5 INTERPRETAZIONE DEL CASO PAVAROTTI**

E' noto che l'articolo 2 del TUIR (DPR 22.12.86 n. 917 e successive modificazioni ) individua come soggetti passivi di imposta sono le persone fisiche residenti e non residenti nel territorio dello Stato, stabilendo, al successivo articolo 3, che - l'imposta venga applicata sul reddito complessivo *“formato per i residenti da tutti i redditi*

*posseduti e per i non residenti soltanto da quelli prodotti nel territorio dello Stato [...]*” (articolo 3 comma 1 TUIR).

Il secondo comma del ricordato articolo 2 introduce, ai fini delle imposte sul reddito, una presunzione: *“[...] 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 al sensi del codice Civile”* (articolo 2 comma 2 TUIR).

E' noto altresì che detta norma ha innovato la precedente formulazione dell'articolo 2 del DPR n. 597 n. 3 stabilendo, per quanto interessa nella presente vertenza, il ricordato criterio temporale per tutti i cennati requisiti, e non soltanto, come per l'appunto previsto per il passato, per la sola dimora.

La relazione ministeriale sul punto risulta inequivoca: la modifica era stata introdotta poiché si trattava di accertare il presupposto di una obbligazione tributaria “di periodo” ed era pertanto necessario precisare per quanta parte del periodo di imposta doveva sussistere la condizione richiesta.

La maggior parte degli interpreti ritiene, infine, che i ricordati requisiti siano autonomi, per cui ai fini della configurabilità della “residenza fiscale” è sufficiente che si verifichi anche soltanto uno di essi.

Il quadro normativo è completato dalla previsione dell'articolo 43 Codice Civile secondo il quale il domicilio di una persona *“[...] è nel luogo in cui essa ha stabilito la sede principale dei suoi affari ed interessi”* (articolo 43 comma 1 c.c.), e la residenza *“[...] E' nel luogo in cui la persona ha la dimora abituale”* (articolo 43 comma 2 c.c.).

E' di tutta evidenza l'importanza del concetto di persona fisica “residente” nell'ordinamento tributario, perché allo status di “residente” sono connessi molteplici

obblighi e da esso discende la soggezione alla potestà impositiva dello Stato la quale, com'è noto, ha adottato - per i soli residenti - il principio del cd. "reddito mondiale" (*worldwide income taxation*), secondo il quale l'imposizione personale colpisce tutti i redditi, ovunque prodotti o conseguiti dal soggetto che ha una determinata relazione di natura personale con l'ordinamento stesso *World-wide principle* ciò a differenza di altri ordinamenti in cui rileva non tanto il dato personale quanto la relazione oggettiva con l'ordinamento, quale -in genere- il luogo di produzione del reddito.

La tesi dell'Ufficio, contestata dalla difesa, è che Pavarotti, nato e cresciuto nella comunità modenese, abbia trasferito soltanto fittiziamente la propria residenza nel Principato di Monaco al solo scopo di eludere il gravoso regime tributario (ovvero di conseguire i notori benefici riservati ai fortunati residenti del principato monegasco); ed abbia in realtà mantenuto in Italia, e precisamente in Modena, il proprio domicilio e/o la propria dimora abituale.

E' certo e non contestato che, dal 1983, Pavarotti è residente in Montecarlo ed iscritto all'A.I.R.E. La presente controversia verte dunque sostanzialmente, sulla sussistenza di almeno uno dei requisiti di cui all'articolo 2 comma 2 TUIR in forza del quale il ricorrente, ancorché formalmente e "civilisticamente" residente nel Principato, può essere inserito fra coloro che, ai fini fiscali, "[...] si considerano residenti [...]" (articolo 2 Tuir).

Il Codice Civile vigente, ha mutuato la definizione del domicilio dall'articolo 16 del Codice Civile 1865 il quale distingueva il domicilio, ritenuto il centro degli interessi patrimoniali e morali, dalla residenza, intesa come luogo della stabile dimora del soggetto.

Per domicilio deve pertanto intendersi il centro di interessi di maggiore importanza del soggetto, interessi non soltanto patrimoniali comprendendo l'espressione "affari ed interessi" (art. 43 c.c.) sia le attività economiche che quelle di indole morale e familiare.

Per residenza deve intendersi la località dove il soggetto soggiorna con una certa stabilità (abitudine); per la sua determinazione non basta fare riferimento alla indicazione anagrafica, ma occorre individuare una situazione concreta, determinabile sulla scorta della osservazione della vita dell'individuo nel momento storico considerato, con particolare riguardo ai luoghi in cui egli ha stabilito la sua casa di abitazione.

La giurisprudenza di legittimità ha chiarito che per la sussistenza del requisito della abitudine della dimora non è necessaria la continuità o la definitività e pertanto esso permane anche quando il soggetto lavori o svolga la propria attività al di fuori del comune di residenza, purché conservi in esso l'abitazione, vi ritorni quando possibile e dimostri intenzione di mantenersi il centro delle proprie relazioni familiari e sociali, e che la residenza non viene meno per assenza più o meno prolungate dovute a ragioni di studio, di lavoro, cura o svago (v. Cass. 29.4.75 n. 256, S.U. 28-10.85 n. 5292; Cass. 14.3.86 n. 1738, Cass. 12.2.73 n. 435, tutte citate nella motivazione dell'avviso; Cass. 5.2.85 n. 791).

Dagli atti risulta che, il Maestro cantante lirico di fama mondiale, svolge la propria attività professionale per la maggior parte all'Estero, ove non può che trattenersi per periodi più o meno lunghi nel corso delle varie "tournées".

Risulta altresì che egli è proprietario ed ha la disponibilità di abitazioni in Italia (Modena e Pesaro) e a Montecarlo. Manca la prova che egli possieda altre abitazioni all'estero (forse negli U.S.A., come indicato nel ricorso) occorre desumere, pertanto, che



durante i periodi di lavoro all'estero egli dimori in alberghi o residenze temporanee site nei vari paesi ove vengono effettuate le rappresentazioni artistiche.

Molteplici sono gli elementi di prova offerti dall'Ufficio dai quali può desumersi la sussistenza di un fittizio trasferimento di residenza in Montecarlo, onde beneficiare del favorevole e particolare regime fiscale ivi vigente, com'è noto caratterizzato dall'assenza di qualsiasi imposta sul reddito delle persone fisiche; detti elementi non appaiono contrastati da prove contrarie: la difesa ha soltanto prodotto un documento sulla consistenza e valore dell'appartamento posto in Montecarlo; non ha provato né che il ricorrente dimori abitualmente altrove, né che egli abbia dichiarato i propri redditi da lavoro artistico (o da diritti d'autore o royalties) o da partecipazione in altro Paese, o che abbia subito ritenute fiscali d'acconto all'estero (diverse, comunque, da quelle indicate nell'avviso impugnato).

Risulta dunque evidente che Pavarotti, nonostante il “formale” trasferimento di residenza in Montecarlo, non solo non ha trasferito la famiglia da Modena, ma ha continuato a mantenere nel luogo di residenza dei familiari (nel periodo che interessa, ma anche successivamente alla separazione coniugale) l'abitazione e gli interessi morali, sociali ed economici.

Gli elementi di prova offerti dall'Ufficio appaiono dunque più che sufficienti per la loro gravità, precisione e concordanza, per far ritenere il ricorrente “fiscalmente residente”, nonostante l'avvenuta formale iscrizione all'A.I.R.E, per aver egli mantenuto il centro dei propri interessi familiari e sociali in Italia. Parimenti infondate appaiono le ulteriori eccezioni sollevate dalla difesa.

Tuttavia, Pavarotti, nonostante il suo comportamento ritenuto elusivo, su un punto non può essere contestato: fino all'avviso di accertamento oggetto della presente

controversia le dichiarazioni dei redditi, regolarmente presentate - per i redditi prodotti in Italia - in qualità di cittadino residente all'estero non sono state oggetto di contestazione da parte degli Uffici competenti.

Questa considerazione, lungi dall'aver indotto nel contribuente la consapevolezza della "legittimità fiscale" del fittizio trasferimento, non può che aver contribuito a rafforzare la consapevolezza della quasi certa impunità.

## **5.6 CONSIDERAZIONI SUL CASO PAVAROTTI**

Il delicato tema affrontato dalla Commissione tributaria Provinciale di Modena sull'accertamento della residenza fiscale costituisce un argomento di grossa attualità.

L'articolo 10 della L. 488/98, legge di accompagnamento alla finanziaria per l'anno 1999 ha modificato l'articolo 2 del TUIR che identifica i soggetti passivi di imposta.

Per effetto delle citate modifiche ora si considerano residenti nel territorio dello Stato, salvo prova contraria, anche i cittadini italiani che risultino cancellati dall'anagrafe della popolazione residente ed emigrati in Stati o territori aventi un regime fiscale privilegiato, come individuato con decreto del ministero delle finanze.

Il nuovo articolo 2 TUIR prevede un'inversione dell'onere della prova a carico del contribuente che ha trasferito la residenza in un paese a bassa fiscalità, che dovrà dimostrare tale circostanza.

Nella sentenza sopra riportata, invece, l'Amministrazione Finanziaria ha svolto un accertamento nei confronti del noto cantante avente la propria residenza nel principato monegasco e, in base alla formulazione del vecchio articolo 2 del TUIR, ha dimostrato, sulla base degli accertamenti esperiti, che il soggetto in questione aveva il proprio domicilio fiscale in Italia.

Con riferimento all'attività di accertamento dell'Amministrazione Finanziaria volta all'individuazione di cittadini italiani fittiziamente emigrati all'estero, la circolare ministeriale n. 304/E del 2 Dicembre 1997 individua degli elementi di prova volti ad individuare se il contribuente ha trasferito la propria residenza in un paradiso fiscale.

Questi elementi si sostanziano in: possesso di immobili, legami familiari e sociali, disponibilità di conti bancari, partecipazione a società, interesse a far rientrare in Italia i proventi conseguiti.

La giurisprudenza di legittimità ha chiarito che per il requisito della abitudine della dimora non è necessaria la continuità o la definitività, e pertanto esso permane anche quando il soggetto lavori al di fuori del comune di residenza, purché conservi in esso l'abitazione, vi torni quando possibile e dimostri intenzione di mantenersi il centro delle proprie relazioni familiari e sociali, e che la residenza non viene meno per assenza più o meno prolungata dovute a ragioni di studio lavoro, cura o svago.

L'articolo 2 del TUIR considera residenti le persone che hanno domicilio o dimora per la maggior parte del periodo di imposta in Italia, e cioè per oltre 6 mesi.

Appare evidente dalle risultanze fornite dagli uffici che il professionista senz'altro ha particolari interessi in Italia, anche se lo stesso fino al 1983 è stato residente nel nostro paese. Da una analisi più attenta del caso non viene però fornita dagli uffici finanziari una argomentata prova della permanenza del professionista per più di sei mesi in Italia.

Con riferimento all'anno 1989, cui si riferisce l'avviso di accertamento impugnato, si rileva che in quel periodo il professionista non ha effettuato investimenti immobiliari in Italia, né ha effettuato donazioni, ma sono stati rilevati solamente accrediti sul suo conto corrente italiano. Un'altra circostanza, che risulta opportuno evidenziare, è che sui conti correnti del cantante sono accreditate delle cifre miliardarie e in prima approssimazione

appare difficile ritenere che il guadagno di tali cifre e quindi il “centro dei propri affari” si possa ricondurre in Italia in mancanza di un manager o una società che curino sul territorio dello stato la sua attività.

Senz’altro il noto professionista mantiene dei saldi vincoli familiari e sociali nel nostro paese ma non bisogna dimenticare che il centro degli affari è dato principalmente dallo svolgimento dell’attività lavorativa del professionista.

E’ opportuno ricordare che il Modello convenzionale OCSE all’articolo 17, comma 1, stabilisce che: *“[...] i redditi ottenuti da un soggetto residente in uno stato contraente per le attività artistiche o sportive personalmente realizzate in un altro stato contraente sono soggette a tassazione in tale ultimo stato”*.

Gli artisti quindi seguono come regola di fondo la tassazione nel Paese dove la prestazione viene realizzata.

L’articolo 20 del TUIR recita: *“ai fini dell’applicazione dell’imposta nei confronti dei non residenti si considerano prodotti nel territorio dello stato : [...] i redditi di lavoro autonomo derivanti da attività esercitate nel territorio dello stato [...], i redditi di impresa derivanti da attività esercitate nel territorio dello stato mediante stabili organizzazioni”*.

Nell’accertamento effettuato dagli Uffici Finanziari non c’è una descrizione dell’attività e del tipo di prestazione lavorativa effettuata dal Maestro, ma vengono effettuate delle riprese a tassazione solo sulla scorta delle movimentazioni bancarie, che indirettamente si collegano ai proventi conseguiti.

Nel caso in questione, quindi, gli uffici non fanno riferimento ad “attività esercitate nel territorio dello stato”, senz’altro uno degli elementi più qualificanti al fine di stabilire il “centro di affari e interessi” di un soggetto.

Accertare la effettiva permanenza di Pavarotti, cantante avente fama internazionale, sul territorio dello stato per un periodo superiore ai sei mesi appare senz'altro un'impresa difficile. Nel caso di calciatori o di sportivi in genere, che hanno la residenza in paradisi fiscali, risulta più agevole rilevare il luogo in cui gli stessi effettuano gli allenamenti e svolgono la loro attività in base a calendari agonistici di facile consultazione; numerosi sono gli sciatori professionisti che fanno parte di gruppi sportivi di Corpi di polizia e che naturalmente hanno la propria residenza in Italia, in quanto pubblici dipendenti.

Probabilmente tutti gli elementi che indirettamente forniscono elementi di valutazione circa i legami che il famoso cantante ha con il nostro paese hanno di fatto perduto di vista l'attività lavorativa vera e propria del soggetto in questione che svolge tournée in tutto il mondo.

Non spetta in ogni caso al professionista rispetto a quanto previsto dall'articolo 2 del TUIR fornire prova dell'effettivo spostamento della propria residenza ma all'amministrazione finanziaria. La recente modifica dell'articolo 2 del TUIR che sposta sul contribuente l'onere di provare lo spostamento della residenza sarà senz'altro valido strumento per combattere fenomeni di evasione.

## **5.7 IL SISTEMA FISCALE NEL PRINCIPATO DI MONACO**

Nel paragrafo precedente si è visto, come il celebre tenore, abbia trasferito la propria residenza anagrafica a fini prettamente elusivi, nel Principato di Monaco.

Secondo, alcuni studiosi, sarebbero in molti gli artisti che eludono il sistema fiscale, attraverso il trasferimento in questa cittadina.

Ci si chiede a questo punto, perché molti verrebbero a scegliere proprio il Principato di Monaco. Naturalmente per la maggior parte dei residenti che arrivano da altre zone del

mondo, Montecarlo è un luogo ove celare la propria ricchezza senza dare troppe spiegazioni. Per avvantaggiarsi della politica fiscale monegasca sulle persone fisiche occorre stabilire la propria residenza entro il territorio del Principato.

Il permesso di residenza (carte de sejour) viene rilasciato dalle autorità dietro presentazione di domanda corredata da un attestato di proprietà (o affitto) di un bene immobiliare locale e da una dichiarazione da parte di una banca locale che attesti il deposito di un capitale adeguato ad un elevato standard di vita, ed infatti come citato nella sentenza il celebre tenore possedeva una casa di proprietà nella cittadina di Montecarlo.

Infatti, come visto nel caso del celebre tenore, Luciano Pavarotti, il quale aveva la residenza a Monaco, ma secondo il fisco italiano il suo centro d'interessi principale era in Emilia, dove aveva mantenuto ville, proprietà varie e scuderie.

Così, dopo anni di tira e molla legali, Pavarotti ha scucito alle casse dello Stato arretrati per 25 miliardi di vecchie lire. Da lì è cominciata un'emorragia di celebrità che hanno lasciato il principato alla volta di altri lidi.

La validità del permesso è inizialmente di un anno, e il documento va rinnovato ogni 12 mesi per i due anni successivi; in seguito, la validità diventa di 3 anni, e dopo 9 anni è possibile ottenere un permesso della durata di 10 anni.

Coloro che sono in possesso di tale permesso possono anche richiedere la cittadinanza del Principato.

Essendo Monaco un Paese a fiscalità privilegiata, come viene testualmente definito dalla legislazione italiana, spetta al cittadino italiano ivi residente dimostrare l'effettiva permanenza in loco per almeno 183 giorni l'anno, allo scopo di non essere sottoposto al regime fiscale italiano. Dimostrare di risiedere in un luogo significa davvero esserci.

Le prove della residenza monegasca sono normalmente qualificabili in ricevute di utenze domestiche, scontrini locali, prove cartacee che dimostrino come nel periodo in esame la persona sia davvero stata a Monaco, di conseguenza non è così difficile organizzare una raccolta di ricevute, biglietti del teatro, ticket del garage e quant'altro.

Detto ciò, si può affermare che i vantaggi fiscali per la persona che trasferisce la propria residenza nel Principato, sono notevoli.

Il regime fiscale di Monaco prevede che i profitti delle società con un fatturato proveniente per oltre il 25% dall'esterno del Principato siano soggetti a un'aliquota del 35%; quindi, in modo contrario a quanto avviene nelle classiche giurisdizioni offshore, solo le imprese strettamente locali ottengono benefici fiscali.

Inoltre, ogni impresa deve richiedere una specifica autorizzazione da parte del governo per potere stabilirsi in loco, presentando un dettagliato business plan.

Non è prevista dall'ordinamento la classica IBC (International Business Company) tipica delle giurisdizioni offshore, ossia una società senza una presenza fisica in loco. L'assenza di tassazione per le persone fisiche rappresenta invece un atout per le aziende che intendano stabilire in loco centri di servizio, laboratori di ricerca, uffici logistici, e altre branches che non prevedono la realizzazione di profitti.

Va comunque, tenuta in considerazione l'alta incidenza sui costi dei contributi sociali, che essendo stabiliti al 40% dei salari rappresentano un forte disincentivo alla creazione di impresa. Monaco inoltre è di scarso interesse anche per la creazione delle classiche società finanziarie offshore (banche, assicurazioni, fondi di investimento), che oltre ad avere un regime fiscale sfavorevole si scontrerebbero con notevoli vincoli normativi.

Alla fine, Monaco figura nella lista nera dei cinque disobbedienti dell'OCSE, cioè i cinque paesi che non hanno ancora adottato una politica di trasparenza economico-

finanziaria aprendo il proprio sistema informativo alle richieste di informazioni provenienti da altri Paesi.

Pur non essendo inserito nella black list della FATF (Financial Action Task Force on Money Laundering), Monaco è ancora in quella dell'OCSE.

Di questo ormai ristretto club fanno parte, oltre al Principato, Andorra, Liberia, Liechtenstein, e le Isole Marshall. E' evidente che ciò danneggia l'immagine del piccolo stato, e lo relega in una posizione di secondo piano nell'ambito della finanza internazionale.

Il principio generale del fisco monegasco é l'assenza di qualsiasi imposizione diretta.

Esistono due eccezioni a questo principio:

- Le imprese che realizzano più del 25% del loro giro d'affari al di fuori del Principato e le società la cui attività a Monaco percepisce guadagni su brevetti o diritti di proprietà letteraria o artistica, sono assoggettati ad un'imposta sui profitti del 33,33%;
- Le persone fisiche di nazionalità francese che non potevano giustificare 5 anni di residenza a Monaco al 31/10/1962, sono sottomesse all'imposta sui redditi francese.

Le persone fisiche residenti a Monaco (eccetto le persone di nazionalità francese) non sono sottomesse, nel Principato, ad alcuna imposta sui redditi, sui guadagni da capitale o sul patrimonio, esistono solo imposte sulle donazioni e successioni, sui consumi e di registro. Esiste, però, tassazione diretta per i cittadini francesi che sono residenti a Monaco da dopo il 1957.



Le persone fisiche di nazionalità monegasca o straniera, residenti nel Principato di Monaco, non sono perciò soggette ad alcuna tassazione sui patrimoni personali, qualsiasi origine essi abbiano.

C'è comunque da ricordare un trattato, la convenzione fiscale franco-monegasca del 18 maggio 1963, la quale stabilisce che le persone di nazionalità francese, che hanno assunto domicilio a Monaco dopo il 18 maggio 1957 o che comunque non possono provare di averlo preso prima di tale data, sono soggette al sistema fiscale francese, alle stesse condizioni delle persone fisiche che hanno il proprio domicilio in Francia.

Tuttavia, il Principato dispone di un sistema bancario efficiente, con tutela molto blanda del segreto bancario. In virtù dei vari trattati firmati con la Francia, il Principato di Monaco fa parte del sistema bancario francese.

La regolamentazione del controllo dei cambi, al quale il Principato era sottoposto, è stata ora abolita per permettere una libera circolazione dei capitali dentro e fuori dal Principato. Non esiste alcuna restrizione nel Principato di Monaco, per quanto riguarda l'apertura di conti bancari, sia da parte di cittadini stranieri (residenti o no), sia da parte di società estere.

A differenza il sistema tributario italiano, appare più rigido.

Solo a partire dal 1971 esso fu organicamente riformato e semplificato attorno a una grande imposta diretta, l'Irpef (affiancata dall'Irpeg per i redditi delle persone giuridiche e dall'Ilor, imposta locale sui redditi), ed a una indiretta, l'Iva, che assorbì le precedenti imposte di consumo.

Molte altre imposte indirette furono mantenute: le principali riguardano i trasferimenti di ricchezza (successioni, donazioni, compravendite di immobili ecc.), imposte di fabbricazione e tributi diversi (bolli ecc.).

Dalla fine degli anni settanta la quota delle imposte dirette superò il 50 per cento del gettito complessivo del sistema tributario, rovesciando una tendenza che per più di un secolo aveva visto prevalere nettamente l'imposizione indiretta.

Peraltro non furono risolti i gravi problemi di evasione fiscale che, fin dalle origini, costituirono un grave limite del sistema fiscale italiano. La riforma del 1971 abolì quasi del tutto l'autonomia impositiva degli enti locali, che venne loro parzialmente restituita tra il 1991 e il 1993 con imposte sui fabbricati.

Ecco dunque, che queste sono le principali motivazioni che spingono un soggetto a sottrarsi al sistema tributario italiano, che per un soggetto risulta essere fortemente penalizzante.

Concludendo si può affermare che è utile o conveniente pensare a Montecarlo come ad un luogo da inserire in un pacchetto di strategie per l'elusione fiscale o il buon investimento. Monaco può entrare a far parte di una strategia globale se vi sono le adeguate premesse, ma raramente si candida ad essere la "soluzione unica" per il cliente.

## CONCLUSIONI

Come già in precedenza più volte sostenuto i trattati internazionali hanno quale obiettivo primario l'eliminazione delle doppie imposizioni nonché la prevenzione dell'evasione e dell'elusione fiscale.

Essi sono stipulati, in genere, su base bilaterale al fine di regolare, mediante reciproche limitazioni, le disposizioni previste dalle legislazioni interne.

La caratteristica della bilateralità presuppone che i Trattati, come tali, siano funzionalmente preordinati a prevenire, attenuare od eliminare il fenomeno della doppia imposizione scaturente dalle relazioni tra i residenti dei due Stati firmatari.

Si è visto che il fenomeno elusivo viene a coinvolgere numerosi aspetti del diritto non solo la parte fiscale e tributaria, ma anche il contesto comunitario attraverso le libertà fondamentali sancite dal Trattato di Roma.

Esso risulta essere un fenomeno dalle mille sfaccettature, che oggi nell'economia moderna acquisisce notevole importanza.

Il fenomeno nel presente lavoro è stato approfondito ed inquadrato nel concetto di residenza fiscale, più precisamente il riferimento è stato ad artisti e sportivi, per cui si è analizzato anche all'articolo 17 del Modello OCSE, che tratta proprio la tassazione di tali soggetti.

A conclusione di questa breve indagine giuridica, si può affermare che la materia dell'elusione fiscale, nonostante i ripetuti interventi legislativi, non ha ancora raggiunto soddisfacenti *standard* interpretativi ed operativi.

In realtà, queste difficoltà di inquadramento di una materia così delicata, che emergono in tutta la loro evidenza dal dibattito dottrinale e dai contrastanti orientamenti

giurisprudenziali descritti ai paragrafi che precedono, è comune a tutti i Paesi evoluti, sia che si rivolgano ad una disposizione generale, sia che adottino norme analitiche.

Questo in quanto di per sé l'elusione fiscale è un fenomeno *border line*, per il cui corretto inquadramento si deve spesso far ricorso ad elementi metagiuridici, riferiti alla reale volontà delle parti, sfuggente e difficile da indagare.

In tal senso, rileva il generale rinvio operato dalla legge tributaria ai concetti e agli istituti di diritto civile, correlato al principio di riserva di legge vigente in campo tributario.

Essendo questo lo stato dell'arte, potrebbe risultare profittevole valutare anche in Italia, alla luce delle esperienze di altri ordinamenti tributari, l'introduzione nel nostro sistema di una norma generale antielusiva.

Invero, abbiamo già detto che non sono mancati, in passato, tentativi diretti in questa direzione, risultati tutti infruttuosi.

Questo atteggiamento reticente del legislatore nei confronti di una norma generale antielusiva è sintomo della delicatezza della questione e del pericolo di una rottura degli equilibri che l'introduzione della disposizione facilmente comporterebbe.

D'altra parte, si deve considerare che la necessità di adottare una norma generale antielusiva, deriva, al meno in parte, dalla stessa incapacità del legislatore di strutturare un sistema tributario organico, privo di quelli spazi vuoti, che sono facili, e leciti, strumenti di risparmi di imposta.

E così, l'introduzione di una clausola generale costituisce un rimedio *a posteriori*, inevitabilmente affetto da numerose problematiche applicative.

Contro quest'eventualità, sono state mosse almeno tre osservazioni critiche, ed in particolare che:

- La norma generale antielusiva determinerebbe incertezze nei contribuenti e contrasterebbe, pertanto, con il principio di riserva di legge, di cui all'art. 23 della Costituzione;
- L'Amministrazione finanziaria sarebbe impreparata ad utilizzare uno strumento così delicato;
- Nei Paesi in cui operano disposizioni della specie, l'attribuzione di poteri particolarmente incisivi viene temperata dal potenziamento del giudice in guisa di contrappeso.

In altri termini, fin tanto che la nozione di elusione rimane legata a parametri sostanzialmente metagiuridici, com'è in parte inevitabile, si finisce per attribuire un potere molto penetrante all'Amministrazione e solo un giudice sensibile ed in grado di elaborare principi sicuri in tempi rapidi può costituire una garanzia sufficiente per il cittadino-contribuente. Alla stregua di tali considerazioni è dato affermare che l'essenza dell'elusione consiste nell'aggiramento, sovente tramite l'abuso di forme negoziali nominate anche combinate tra loro, di regimi fiscali tipici, ossia di quel trattamento impositivo al quale il contribuente sarebbe andato soggetto se avesse adoperato gli strumenti negoziali fisiologici per la composizione di un determinato assetto di interessi e non avesse fatto ricorso ad un'operazione al solo fine di ottenere un vantaggio fiscale<sup>52</sup>.

---

<sup>52</sup>RUSO, "Note in tema di elusione fiscale", cit., pag. 74; F. GALLO, "Elusione, risparmio di imposta e frode alla legge", cit., ha proposto la seguente formula per una eventuale norma generale antielusiva: "1. Si ha elusione fiscale quando si pongono in essere/atti, atti o procedimenti al fine esclusivo di aggirare l'applicazione di una norma fiscale traendone indebiti vantaggi. 2. I fatti, gli atti e i procedimenti suddetti, singoli o collegati, non sono opponibili alla Amministrazione finanziaria, la quale applica lo stesso trattamento tributario previsto dalla norma elusa".

Infatti per approfondire il concetto di elusione si è cercato di fare riferimento ad un caso concreto di un famoso artista, il quale si è rifugiato in Paradisi Fiscali al fine di eludere il sistema impositivo, per poter meglio comprendere la vera essenza del presente lavoro, ossia il trasferimento fittizio della residenza fiscale.



## **PRASSI**

Circolare Ministeriale 30 Aprile 1977, n. 7-1946.

Circolare Ministeriale 11 Novembre 1992, n. 55.

Circolare Ministeriale 17 Agosto 1996, n. 201.

Circolare Ministeriale 17 Dicembre 1997, n. 304/E.

Circolare Ministeriale 24 Giugno 1999, n. 140/E.



## LEGISLAZIONE

D.L. 167/1990, articolo 5

D.P.R. 12 Ottobre 1993, n. 572

D.P.R. 29 Settembre 1973, n. 597, articolo 2

D.P.R. 30 Maggio 1989, n. 223, articoli 1,3

D.P.R. 29 Settembre 1973, n. 597

D.P.R. 6 Settembre 1989, n. 323

D.P.R. n. 600/1973, articolo 23, 58

D.P.R. n. 917/1986, articolo 2

LEGGE 22 Dicembre 1994, n. 736

LEGGE 23 Dicembre 1998, n. 448, articolo 10

LEGGE 24 Dicembre 1954, n. 1228.

LEGGE 27 Ottobre 1988, n. 470

LEGGE 5 Febbraio 1992, n. 91

LEGGE 516/1982

LEGGE 7 Gennaio 1992, n. 20

## GIURISPRUDENZA

CORTE DI CASSAZIONE 26 ottobre 1968, n. 3586

CORTE DI CASSAZIONE 14 marzo 1986, n. 1738

CORTE DI CASSAZIONE, 5 maggio 1980, n. 2936

CORTE DI CASSAZIONE, 12 Febbraio 1973, n. 435

CORTE DI CASSAZIONE, 21 Marzo 1968, n. 884

CORTE DI CASSAZIONE, 29 Dicembre 1960, n. 3322

CORTE DI CASSAZIONE, 5 Maggio 1998, n. 4518

CORTE DI CASSAZIONE, SEZIONE II, 20 luglio 1999, n. 7750

CORTE DI GIUSTIZIA EUROPEA, 11 Marzo 2004, causa C – 169/2003

CORTE DI GIUSTIZIA EUROPEA, 12 Febbraio 1974, causa C - 152/1973

CORTE DI GIUSTIZIA EUROPEA, 22 Novembre 1994, causa C – 279/1993

CORTE DI GIUSTIZIA EUROPEA, 26 Luglio 1998, causa C - 264/1996

REGOLAMENTO 30 Maggio 1989, n. 223, articoli 1, 3

REGOLAMENTO del 9 Febbraio 1976, n. 76

REGOLAMENTO DEL CONSIGLIO 15 Ottobre 1968, n. 1612

RISOLUZIONE 14 Ottobre 1988, n. 8/1329

## BIBLIOGRAFIA

- AA.VV. (2005) *“Lavoro all'estero”*, IPSOA.
- AMATUCCI F. (1998), *“Il principio di non discriminazione fiscale”*, Milani-CEDAM, Padova vol. LXXXVII.
- ANTONINI L. (1959), *“Evasione ed elusione di imposte (Gli atti simulati e le imposte di registro e sulle successioni)”*, in Gior. it.
- ATTAC IT. (2001), *“I paradisi finanziari ovvero la finanza fuorilegge”*, Asterios editore.
- BARBERA M. (1991), *“Discriminazioni ed eguaglianza nel rapporto di lavoro”*, GIUFFRÈ, Milano.
- BLUMENSTEIN E. (1953), *“Sistema di diritto delle imposte”*, GIUFFRÈ; Milano.
- BUCCI L. (2002), *“La norma generale antielusiva nell'interpretazione del Comitato consultivo: alcune considerazioni”*, in RASSEGNA TRIBUTARIA n. 2/2002.
- CASERTANO A (1987), *“Il presupposto d'imposta ed i soggetti passivi”*, in IL FISCO.
- CELOTTO A.(2001), *“L'Europa dei diritti. Commento alla Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea”*, a cura di Bifulco R., Cartabia M., Celotto A., IL MULINO, Bologna.
- CIPOLLINA (1992), *“La legge civile e la legge fiscale, (Il Problema dell'elusione fiscale)”*, CEDAM, Padova.
- COMMISSIONE DELLE COMUNITÀ EUROPEE (2001), *“Proposta di una Direttiva del Consiglio per assicurare l'effettiva tassazione dei redditi da risparmio in forma di pagamento di interessi all'interno della Comunità”*, Bruxelles, 18 luglio 2001.
- CONTRINO A. (1996), *“Elusione fiscale, evasione e strumenti di contrasto”*, Bologna.
- COSCIANI (1964), *“Stato dei lavori della Commissione per lo studio della riforma tributaria”*.
- COSCIANI C.(1953), *“Principi di scienza delle finanze”*, EINAUDI EDIZIONE, Torino.
- CUZZOCREA L., FIORENZA A., GIAMBANCO C., D. Bosso, (2003) *“Lavoratori italiani all'estero e stranieri in Italia”*, 2 volumi, ECA ITALIA EDITORE.
- D'AMATI N. (1973), *“La progettazione giuridica del reddito”*-Volume III, CEDAM, Padova.
- D'AMATI N. (1992), *“L'imposta sul reddito delle persone fisiche”*, UTET, Torino.

DRAGONETTI, PIACENTINI, SFONDRINI (2004), *Manuale di Fiscalità Internazionale*, IPSOA, Milano.

FANTOZZI A.(2003), “*Diritto Tributario-II Edizione*”, UTET, Torino.

GALEOTTI FLORI (1989), “*L’elusione tributaria*”, in IL FISCO n. 14/1989.

GALLO (1992), “*Prime riflessioni su alcune recenti norme antielusione*”, in RIVISTA DIRITTO TRIBUTARIO.

GALLO F. (2001) “*Rilevanza penale dell’elusione*”, in RASSEGNA. TRIBUTARIA.

GALLO F.(1989), “*Elusione, risparmio di imposte e frode alla legge*”, in GIUR. COMM

GARBARINO C. (2005), “*Manuale di Tassazione Internazionale - I Edizione*”, IPSOA, Milano.

GONZALES GARCIA (1974), “*La cosiddetta evasione fiscale legittima*”, in Rivista Diritto Finanziario e Scienze delle Finanze.

GOTHOT (1985), “*The purpose test and abuse of right*”, in DIRITTO E PRATICA TRIBUTARIA.

GROSSO C. F.(1980), “*L’evasione fiscale*”, CASA EDITRICE EINAUDI, Torino.

HUGHES D. (1998), “*Gilly and the Big Picture*”, Ibd, Aug/Sept.

L. CUZZOCREA, A. FIORENZA, C. GIAMBANCO, D. BOSSO (2003) – “*Lavoratori italiani all’estero e stranieri in Itali*”a, 2 volumi, ECA ITALIA EDITORE.

LOVISCOLA (1989), “*Evasione ed elusione tributaria*”, in ENCICLOPEDIA GIURIDICA TRECCANI, XIII, Roma.

LUNELLI R. (2003), “*L’elusione tributaria*”, in IL FISCO n. 38/2003.

LUNELLI R.(1997), “*Normativa antielusione*”, in IL FISCO.

LUPI (1995), “*Elusione fiscale: modifiche normative e prime sviste interpretative*”, in RASSEGNA TRIBUTARIA.

LUPI (1997), “*Elusione e legittimo risparmio d'imposta nella nuova normativa*”, in RASSEGNA TRIBUTARIA.

LUPI (1998), “*Manuale professionale di diritto tributario*”, IPSOA, Milano.

LUPI R. “*Manuale giuridico professionale di diritto tributario*”, IPSOA, Milano.

M.HAMPTON, J.ABBOTT (1999), *“Offshore finance and tax havens: The rise of global capital”*, MACMILLAN PRESS LTD, London.

MACCARONE M. (1978), *“Teoria e tecnica delle imposte sui redditi”*, Volume I, GIUFFRÈ, Milano.

MAISTO (2000), *“Il regime di imputazione dei redditi delle imprese estere partecipate (c.d. Controlled foreign companies)”*, in RIVISTA DIRITTO TRIBUTARIO.

MARCO PIAZZA (2004), *“Guida alla fiscalità internazionale”*; Il Sole 24 Ore, capitolo 20 – Reddito di lavoro dipendente e assimilato.

MARINO G. (2002), *“La considerazione dei paradisi fiscali e la sua evoluzione”*, in *“Corso di diritto tributario internazionale”*, AA.VV., CEDAM, Padova.

MILLER R.B. (1988), *“Tax Haven Investing”*, Chicago.

NUZZOLO A.–LA COMMARA U. (2002), *“Elusione fiscale”*, in RIVISTA DELLA GUARDIA DI FINANZA, n. 2/2002.

PARRAVICINI G. (1975), *“Scienza delle finanze”*, GIUFFRÈ, Milano.

PERSIANI M – PROIA G. (2005), *“Contratto e Rapporto di Lavoro - IV Edizione”*, Manuali di scienze Giuridiche, CEDAM, Padova.

PEZZUTTO G. (2001), *“I paradisi fiscali e finanziari.; la pianificazione fiscale internazionale; le indagini internazionali del fisco e della magistratura”*. Edizione IL SOLE 24 ORE.

RADAELLI C.M. (1997), *“The politics of corporate taxation in the Europea Union”*, Londra-New York.

RAU A. (1984), *“Problemi fiscali di evasione, di sanzioni e di garanzie”*, GIUFFRÈ, Milano.

ROSSI L. S. (2002), *“Carta dei diritti fondamentali e Costituzione dell’Unione europea”*, GIUFFRÈ, Milano.

ROSSI RAGAZZI F. (2007), *“Manuale di tecnica Professionale e Tributaria”*, Collana di economia e Management, Nuova Università, Gruppo editoriale Esselibri Simone, Napoli.

ROTONDARO (2000), *“Note minime di compatibilità dei regimi fiscali cfc con il diritto comunitario. Alcune riflessioni sul caso italiano”*, in RIVISTA DIRITTO TRIBUTARIO.

RUSSO P. (1999) *“Brevi note in tema di disposizioni antielusive”*, in RASSEGNA TRIBUTARIA n. 1/1999.

SANTAMARIA B.(1987)., “*La frode fiscale*”, GIUFFRÈ, Milano.

SCHETTINO G. (1998), “*Quale evoluzione fiscale?*”, a cura dell’Istituto di Studi Amministrativi e Gestionali (ISAG), Roma.

STRANGE SUSAN (1998), “*Denaro impazzito*”, EDIZIONI DI COMUNITÀ.

TABELLONI (1987), “*L’elusione fiscale*”, Milano.

UCKMAR V. (1983), “*General reporte at the IFA congress on tax avoidance and evasion*”.

UCKMAR V. (2002), “*Diritto Tributario Internazionale-III Edizione*”, CEDAM, Padova.

## SITOGRAFIA

- <http://www.agenziaentrate.it>
- <http://www.cortedicassazione.it>
- <http://www.dirittoue.it>
- <http://www.ec.europa.eu.it>
- <http://www.fisconelmondo.it>
- <http://www.fiscooggi.it>
- <http://www.fiscooggi.it>
- <http://www.giustizia.it>
- <http://www.google.it>
- <http://www.ilsole24ore.it>
- <http://www.italia.gov.it>
- <http://www.italiaoggi.it>
- <http://www.repubblica.it>
- <http://www.sanpaoloimprese.com>

