

# Emigranti "veri" e "finti" Ecco come colpisce il fisco

Stefano Marchese

Spesso l'Amministrazione finanziaria è chiamata ad individuare, ai fini dell'imposizione sui redditi, la linea di discriminazione fra i cittadini italiani effettivamente emigrati all'estero e quelli emigrati fittiziamente. Una rassegna di giurisprudenza comparata

**U**na recente interpretazione ministeriale<sup>1</sup> offre il destro per approfondire la problematica della residenza delle persone fisiche ai fini fiscali, e segnatamente ai fini dell'imposizione sui redditi. Oggetto del presente lavoro non è tanto la ricerca della definizione di residenza ai fini fiscali, su cui vi è abbondante letteratura già a livello di manualistica istituzionale, e che pertanto mi limiterò a richiamare, quanto l'approfondimento di quella peculiare fattispecie che riguarda il cittadino, residente in Italia, che decide di trasferire all'estero la propria residenza fiscale.

Tale indagine ha lo scopo di individuare la linea di discriminazione fra i cittadini italiani "effettivamente" emigrati all'estero e quelli, come definiti dalla stessa Amministrazione finanziaria, "fittiziamente" emigrati all'estero.

Giova ricordare, in via preliminare, che secondo l'art. 2, comma 2, t.u.i.r., "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".

La norma testé citata prevede quindi tre criteri per qualificare una persona fisica come "fiscalmente residente in Italia", e cioè:

- l'iscrizione nell'anagrafe della popolazione residente per la maggior parte del periodo d'imposta ossia, essendo questo per le persone fisiche coincidente con l'anno solare, per almeno 183 giorni o, in caso di anno bisestile, per almeno 184 giorni;
- la residenza, in senso civilistico, in Italia per almeno 183 (o 184) giorni nell'anno;
- il domicilio, in senso civilistico, in Italia per almeno 183 (o 184) giorni nell'anno.

Si tratta di criteri alternativi, nel senso che è sufficiente la verifica di uno di essi per arrivare alla qualificazione del soggetto come "fiscalmente residente", e va ulteriormente rimarcato che non è necessario che il periodo di 183 (o 184) giorni nell'anno sia continuativo.

E' da notare che non rileva più, ai fini della residenza fiscale, il requisito della dimora nella maggior parte del periodo d'imposta, già previsto dall'art. 2 del d.p.r. n. 597 del 1973. Di conseguenza, un soggetto che dimori in Italia per più di 183 giorni in un anno, ma che non sia iscritto all'anagrafe dei residenti né abbia in Italia la residenza o il domicilio, è considerato fiscalmente "non residente" in Italia. L'esempio più tipico è dato dai soggetti stranieri che seguono un corso di studi in Italia, oppure sono in cura in Italia, o ancora sono "ospiti" delle "patrie galere".

La sussistenza o meno della residenza fiscale in Italia produce tutta una serie di conseguenze, innanzitutto con riguardo alla definizione della base imponibile dell'imposta sul reddito. Difatti, come prevede l'art. 3, comma 1, t.u.i.r., per i residenti la base imponibile è costituita da tutti i redditi prodotti su base mondiale (c.d. principio della *world wide taxation*) mentre per i non residenti essa è limitata a quelli prodotti nel territorio dello Stato italiano, secondo i criteri di localizzazione e collegamento previsti dal successivo articolo 20.

Si può ora procedere con l'analisi, necessariamente sintetica, dei tre criteri che determinano la sussistenza della residenza fiscale.

## L'iscrizione all'anagrafe

L'iscrizione all'anagrafe della popolazione residente è disciplinata dalla legge 24 dicembre 1954, n. 1228 e dal re-

lativo regolamento di attuazione approvato con d.p.r. 30 maggio 1989, n. 223<sup>2</sup>. Presupposto per l'iscrizione all'anagrafe è quello di avere nel Comune la propria residenza 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 dimoranti all'estero per l'esercizio di occupazioni stagionali o per cause di durata limitata. L'istituzione o la mutazione di posizioni anagrafiche può essere oggetto di accertamenti d'ufficio in caso di omessa dichiarazione delle parti, ex art. 15 del regolamento.

I cittadini italiani che abbiano stabilito la propria dimora abituale all'estero devono cancellarsi dall'anagrafe della popolazione residente ed iscriversi all'anagrafe degli italiani residenti all'estero (A.I.R.E.). In base alla legge 27 ottobre 1988, n. 470, non sono iscritti all'Aire i cittadini italiani che si recano all'estero per cause di durata limitata o per periodi inferiori ai dodici mesi, come per occupazioni stagionali, i dipendenti dello Stato in servizio all'estero e le persone con essi conviventi.

## La residenza civilistica

A norma dell'art. 43 del Codice civile, "la residenza è nel luogo in cui la persona ha la sua dimora abituale".

Si tratta quindi di una situazione "di fatto", in contrapposizione alla residenza anagrafica, la quale risulta da un "atto". Il rapporto fra residenza anagrafica e residenza civilistica è nel senso che la seconda deve essere accertata come fatto e le risultanze della prima hanno un valore di presunzione semplice<sup>3</sup>. In particolare il giudice potrà ammettere tutti i mezzi di prova che tendano a dimostrare l'abitudine del dimorare altrove<sup>4</sup>.

Dunque l'individuazione della residenza, intesa come situazione di fatto, si ottiene mediante l'accertamento dei luoghi dove si svolge la vita dell'individuo. Essa si manifesta come un fatto abituale, ossia con l'abitudine di dimorare in un certo luogo, rilevabile attraverso

una serie di atti, costanti e convergenti. La giurisprudenza ha avuto modo di precisare il rilievo, ai fini del mantenimento piuttosto che della perdita della residenza, dell'elemento soggettivo della volontà di abitare stabilmente in un luogo in rapporto a quello oggettivo della permanenza effettiva.

L'intenzione di rimanere in un luogo in modo duraturo andrebbe rilevata mediante fatti univoci di consuetudini di vita e di svolgimento di relazioni sociali<sup>5</sup>. Così, ad esempio, la rilevanza dell'elemento intenzionale impedisce che la residenza venga meno per assenze più o meno prolungate e frequenti, per motivi di cura, lavoro, studio e svago<sup>6</sup>, o per detenzione in carcere<sup>7</sup>.

Dal punto di vista fiscale, la difficoltà di individuare praticamente la residenza si presenta quando il contribuente, cancellatosi dall'anagrafe della popolazione residente, possiede più dimore, in Italia e all'estero. Occorre dunque valutare comparativamente tali dimore per individuare quali di esse assurgano alla dignità di residenza.

Il mero criterio temporale, che porterebbe a concludere che valga quale residenza il luogo nel quale la persona soggiorna maggiormente, appare inappagante, perché non tiene conto dell'elemento psicologico o soggettivo cui prima si è accennato. E difatti la giurisprudenza ritiene che permanga l'abitudine della dimora, che quindi assume la dignità di residenza, anche nell'ipotesi di un soggetto che lavori o svolga altra attività al di fuori del comune di residenza, purché conservi in essa l'abitazione, vi ritorni quando possibile e mostri l'intenzione di mantenere in quel luogo il centro delle proprie relazioni familiari e sociali<sup>8</sup>.

## Il domicilio civilistico

Secondo l'art. 43, 1° comma, c.c., "il domicilio di una persona è nel luogo in cui ha stabilito la sede principale dei suoi affari e interessi".

Si sancisce in tal modo un concetto autonomo di domicilio rispetto a quello di residenza.

Anche qui si discute in dottrina<sup>9</sup> su quale sia la rilevanza dell'elemento intenzionale (la volontà di stabilire il domicilio in un dato luogo) rispetto a quello oggettivo o di fatto. Tale rile-

vanza pare per lo più limitata all'ipotesi in cui il centro degli interessi, dato obiettivo del domicilio, non abbia raggiunto una consistenza tale da esteriorizzarlo, per cui vale per un periodo di tempo limitato.

La rilevanza del domicilio abbraccia anche le relazioni familiari e sociali, non quelle meramente patrimoniali. Non solo gli affari e gli interessi economici contano, quindi, ma anche gli interessi morali, affettivi, familiari e sociali. Il domicilio può dunque essere inteso come centro della vita di relazione della persona<sup>10</sup>.

Così si è affermato che determinano il domicilio anche i rapporti morali "che attengono al consorzio di vita coniugale"<sup>11</sup>, e che "confluiscono normalmente nel luogo in cui vive la famiglia"<sup>12</sup>.

Definito con la necessaria sintesi il concetto di domicilio, l'interesse al tema si sposta sull'accertamento pratico. La questione, di cui nessun autore tace l'intrinseca difficoltà, appare impostata nei primi commenti al codice civile facendo riferimento - nell'eventualità in cui non si potesse distinguere una sede principale degli affari ed interessi fra due o più luoghi potenzialmente suscettibili di tale valutazione - alla sede nella quale la persona ha fissato la residenza<sup>13</sup>.

Nell'eventualità poi che la residenza

non coincida con i luoghi che costituiscono i diversi centri di affari e interessi, si consiglia di qualificare come domicilio la sede degli affari ed interessi costituita per prima<sup>14</sup>.

In realtà entrambe le tesi sono criticabili. La prima, perché tenta di ricondurre la nozione di domicilio a quella di residenza, obliterando surrettiziamente la distinzione concettuale esistente fra le due, chiaramente percepibile dalla lettura delle norme codicistiche.

La seconda perché la priorità temporale nulla ha a che vedere con la maggiore o minore rilevanza del centro degli affari e interessi. Un soggetto che risiedeva in Italia e quivi era domiciliato, potrà benissimo trasferirsi all'estero, e cioè trasferire all'estero il domicilio e la residenza, ben potendo conservare in Italia beni mobili e immobili o altri investimenti. Ciò che conta è il fatto che egli all'estero abbia o intraprenda una attività, che quantitativamente potrebbe essere all'inizio di minor rilevanza rispetto al valore o al reddito dei beni presenti in Italia, ma che assurge a domicilio, essendo il luogo ove essa è localizzata, e non più l'Italia, quello in cui il soggetto impiega tutte le sue energie e che costituisce il centro dei suoi affari.

Dopo questa breve disamina dei concetti civilistici di residenza e domicilio,



Dall'archivio fotografico della Hulton Getty Picture Limited, una fotografia del 1923 che mostra un gruppo di persone intente a salutare i propri cari costretti ad emigrare verso terre lontane

la conclusione che può essere intanto tratta è che l'accertamento della residenza e del domicilio implicano delicate indagini sulla situazione di fatto, che talora si devono estendere fino alla ricostruzione dell'elemento soggettivo o psicologico del soggetto.

Considerata la rilevanza di tali accertamenti in campo tributario, non vi è dubbio che l'elaborazione dottrinale e giurisprudenziale, quasi esclusivamente di matrice civilistica, dei concetti di residenza e di domicilio, non offra risposte certe sul concetto di residenza fiscale.

Occorre procedere dunque oltre nell'indagine, esaminando dapprima gli elementi che l'Amministrazione finanziaria ritiene siano da valorizzare per l'accertamento della residenza fiscale, e confrontandoli poi con la disciplina convenzionale e alcuni casi di giurisprudenza tributaria comparata che hanno riguardato l'argomento in questione.

## I "fatti indice" per il Fisco

Nella circolare citata<sup>15</sup> vengono valorizzati alcuni fatti rilevanti per considerare una persona fisica "fiscalmente residente in Italia".

Viene in particolare affermato che "deve considerarsi 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", come nel caso in cui la famiglia del soggetto emigrato e svolgente l'attività all'estero abbia mantenuto la dimora in Italia<sup>16</sup>.

Per quanto attiene poi al requisito temporale della permanenza del domicilio in Italia per la maggior parte del periodo d'imposta, il Ministero ritiene che "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".

Una tale impostazione non mi trova consenziente.

Innanzitutto, se è vero che nella nozione di domicilio rientrano non solo i rapporti di tipo economico-patrimoniale, ma anche quelli morali, familiari e sociali, non è affatto vero che comunque i secondi debbano prevalere sempre e comunque sui primi.

Laddove infatti un soggetto abbia il centro dei suoi affari all'estero e i suoi familiari risiedano in Italia, non può affermarsi *tout court* che il domicilio sia posto in Italia.

E questo sia perché l'estensione della nozione di domicilio ai rapporti personali e familiari è tutt'altro che pacifica, sia perché la norma richiede la contemporanea presenza del centro degli affari e degli interessi, per cui nessuna prevalenza è data agli interessi personali rispetto a quelli patrimoniali.

Si tratterà quindi di risolvere caso per caso l'individuazione del domicilio, dando prevalenza ora al luogo degli affari, ora a quello dei rapporti personali, sulla base di un criterio che prediliga l'intensità delle attività che ruotano attorno all'uno o all'altro.

Parimenti non è condivisibile l'affermazione secondo cui, provata la sussistenza dei rapporti familiari in Italia, la prova della permanenza del domicilio in Italia per la maggior parte del periodo d'imposta non dovrebbe essere fornita, come se vi fosse una presunzione legale relativa che invertisse l'*onus probandi* a carico del contribuente.

La norma fiscale, prevedendo che il domicilio debba essere sussistente "per la maggior parte del periodo d'imposta", ai fini dell'acquisto della residenza fiscale in Italia, pone un ulteriore requisito temporale che non può che essere soddisfatto sul piano probatorio.

Meritano ancora di essere segnalati ulteriori "fatti indice" che il Ministero, a mio avviso opportunamente, considera rilevanti ai fini dell'accertamento della residenza fiscale in Italia piuttosto che all'estero.

Essi sono:

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

Condivisibile è anche la qualificazione "paradigmatica" di un soggetto, come fiscalmente residente in Italia, qualora egli, indipendentemente dalla presenza fisica in Italia e dalla sola attività lavorativa, esplicata prevalentemente all'estero, disponga in Italia di una abitazione permanente, mantenga una famiglia, accrediti i proventi dovunque conseguiti, possieda beni anche immobiliari, partecipi a riunioni d'affari, rivesta delle cariche sociali, sopporti spese

alberghiere o di iscrizione a circoli o clubs, organizzi la propria attività e i propri impegni anche internazionali direttamente o attraverso soggetti operanti nel territorio italiano.

Tuttavia è opportuno precisare che, se l'insieme di questi elementi può determinare un giudizio che attesti la sussistenza del domicilio in Italia e, di conseguenza, la residenza fiscale del soggetto nel nostro Paese, non così può dirsi qualora sussistano uno o più elementi, i quali da soli non siano idonei a soddisfare l'onere probatorio della nozione di domicilio in Italia.

Esemplificando, il mantenimento - dopo l'emigrazione, lo spostamento della residenza e il trasferimento del domicilio all'estero - dell'iscrizione ad un club italiano non potrà certo assurgere a criterio probante della residenza fiscale in Italia; così, da solo, non lo sarà il mantenimento di alcuni familiari, né il possesso di una casa di abitazione che il soggetto utilizza quando torna in Italia, né tantomeno il fatto che egli possa ricoprire cariche sociali o tenere qualche riunione d'affari in Italia.

Laddove vi sia invece una intensità di rapporti e una pluralità di indicazioni, solo allora potrà ritenersi provata la sussistenza del domicilio in Italia.

## Il diritto convenzionale

Nelle convenzioni contro la doppia imposizione stipulate dall'Italia, come pure nel modello dell'Ocse, la residenza viene in rilievo per una pluralità di scopi.

In primo luogo, come prevede l'art. 1 della convenzione modello, essa si applica alle persone che sono residenti di uno o entrambi gli Stati contraenti.

Quindi la residenza fiscale è il criterio con cui si determina quali sono i soggetti che possono beneficiare delle norme pattizie contro la doppia imposizione.

In secondo luogo, le norme convenzionali mirano a risolvere le ipotesi di doppia (o plurima) residenza fiscale, che darebbero luogo a doppie (o plurime) tassazioni internazionali.

Si pensi al caso di un contribuente che abbia la propria residenza anagrafica in Italia, risieda in Francia e abbia il proprio domicilio in Svizzera.

Applicando le norme interne di diritto tributario dei tre gli Stati, costui sarebbe fiscalmente residente in tutti e tre gli Stati, ciascuno dei quali potrebbe pretendere di tassare i redditi del soggetto prodotti su base mondiale, dando luogo - sia pure con i correttivi previsti dalle

norme interne contro la doppia imposizione internazionale (come il credito d'imposta per i redditi prodotti all'estero) - ad una tripla imposizione.

In terzo luogo la residenza viene in rilievo per l'applicazione di certi articoli della convenzione: ad esempio, a norma dell'art. 10 (dividendi) del modello è necessario determinare la residenza della società che paga i dividendi ad un residente dell'altro Stato contraente.

Ecco allora che le convenzioni internazionali fissano due principi.

Il primo che "ai fini della Convenzione" l'espressione "residente di uno Stato contraente" designa ogni persona che, in virtù della legislazione di detto Stato, è assoggettata ad imposta nello stesso Stato, a motivo del suo domicilio, della sua residenza, e così via.

Il diritto convenzionale prevede dunque un rinvio integrale alle norme interne che disciplinano la residenza fiscale dei contribuenti, per cui chi è residente fiscalmente in uno Stato secondo tali norme, lo è anche ai fini dell'applicazione della Convenzione.

Il secondo concerne l'ipotesi in cui una persona fisica, applicando le norme di diritto interno, è considerata residente in entrambi gli Stati contraenti. In tal caso il problema della doppia residenza, o il "conflitto di residenza" che dir si voglia, viene risolto attribuendo la residenza fiscale nello Stato in cui:

a) dispone di un'abitazione permanente;

se dispone di un'abitazione permanente in entrambi gli Stati, la residenza fiscale sarà attribuita allo Stato in cui:

b) le sue relazioni personali ed economiche sono più strette (centro degli interessi vitali);

se non si può determinare il luogo nel quale una persona ha il centro degli interessi vitali o se essa non dispone di un'abitazione permanente in nessuno degli Stati, si sceglie lo Stato in cui:

c) soggiorna abitualmente;

e se soggiorna abitualmente in entrambi gli Stati, o non soggiorna affatto in alcuno di essi; la prevalenza va attribuita allo Stato di cui:

d) ha la nazionalità;

e se ha la nazionalità di entrambi gli Stati o non ha la nazionalità di alcuno di essi;

e) le autorità competenti degli Stati contraenti risolveranno la questione di comune accordo<sup>17</sup>.

Questa norma viene definita "tie-breaker clause"<sup>18</sup> e risponde al princi-

pio di unicità di residenza fiscale ai fini dell'applicazione della convenzione.

L'analisi delle norme della convenzione assume particolare interesse anche ai fini del diritto interno, stante la sostanziale equipollenza fra i concetti di "centro degli interessi vitali" e "domicilio", ovvero fra "soggiorno abituale" e "residenza" civilistica<sup>19</sup>.

Così il Commentario al Modello Ocse precisa innanzitutto il concetto di "abitazione permanente", che può essere esplicitato ed adattato alla situazione italiana. Per "abitazione" si intende una casa o appartamento, di proprietà, in affitto o detenuto ad altro titolo (comodato, ad es.), compresi gli appartamenti ammobiliati in affitto. La "permanenza" significa che il contribuente deve averne la disponibilità continuativamente, e quindi non sarà tale la casa in affitto per esigenze transitorie, o la multiproprietà, in cui vi è una disponibilità limitata nel tempo.

Per quanto concerne il "centro degli interessi vitali", ossia il "domicilio", occorrerà individuare il luogo in cui il contribuente ha le sue relazioni familiari e sociali, le sue occupazioni, le sue attività politiche e culturali, svolge i suoi affari economici, da cui amministra le sue proprietà, così via.

Il Commentario ha cura di precisare - e la notazione è assai utile allo scopo della presente indagine - che se una persona, che già dispone di un'abitazione in uno Stato, ne crea un'altra in un altro Stato mantenendo la prima, quest'ultimo fatto di mantenere la vecchia abitazione nell'ambiente in cui ha sempre vissuto, dove svolgeva la sua attività lavorativa, in cui ha la sua famiglia e le sue proprietà, insieme ad altre circostanze significative, può dimostrare che egli ha mantenuto il suo centro degli interessi vitali nel primo Stato<sup>20</sup>.

Per altro verso il "soggiorno abituale" può essere determinato, sempre secondo il Commentario, sulla base del tempo in cui il contribuente, di fatto, soggiorna nell'uno piuttosto che nell'altro Stato.

## Giurisprudenza comparata

Appare ora interessante esaminare alcuni casi risolti dalla giurisprudenza fiscale in taluni Paesi.

In Svizzera la soggettività passiva è legata al domicilio in Svizzera, definito come il luogo dove il soggetto "dimora con l'intenzione di stabilirvisi durevolmente" (art. 23 del codice civile svizze-

ro). La stessa norma precisa che "nessuno può avere contemporaneamente il domicilio in più luoghi" ma "questa disposizione non si applica al domicilio di affari", che quindi può essere plurimo.

Ai fini fiscali, sono soggette all'imposta federale diretta sulla base dei redditi prodotti in tutto il mondo le persone fisiche "che hanno il domicilio nella Svizzera" o "che dimorano nella Svizzera e ivi attendono a un'occupazione lucrativa".

L'art. 24 del c.c. svizzero precisa che "il domicilio di una persona, stabilito che sia, continua a sussistere fino a che essa non ne abbia acquistato un altro".

Di conseguenza, il contribuente che si reca all'estero conserva il suo domicilio in Svizzera fino a quando non potrà dimostrare di averne costituito uno nuovo all'estero.

Così, una persona che ha alienato la sua casa d'abitazione e la sua azienda in Svizzera e soggiorna per un periodo prolungato all'estero senza prendervi domicilio, rimane illimitatamente assoggettato all'imposta federale diretta<sup>21</sup>, alla stessa stregua di chi si annuncia partente per l'estero a scopo di studio o per relazioni di affari durante un certo periodo di tempo<sup>22</sup>.

Qualora però non dovesse più esservi ritorno in Svizzera e dalle circostanze non dovesse risultare che si possa contare su detto ritorno, si dovrà concludere per la rinuncia al domicilio svizzero, con le relative conseguenze di ordine tributario<sup>23</sup>.

La dottrina<sup>24</sup> ritiene che contribuenti non coniugati che si trasferiscono all'estero per un periodo superiore ad un anno o a tempo indeterminato, non sono più soggetti passivi su base mondiale dell'imposta svizzera, di regola dal giorno della loro partenza. E ciò anche se svolgono un'attività per una ditta svizzera ovvero se fanno accreditare in Svizzera una parte del loro stipendio.

Si ritiene altresì che quei contribuenti che partono con coniuge e figli e che interrompono le loro relazioni personali e professionali nel luogo del loro domicilio, abbiano rinunciato, dal giorno della loro partenza, al loro domicilio, e che il loro obbligo di pagare l'imposta cessi, ancorché essi si rechino occasionalmente in Svizzera per visite o per vacanze. Al contrario, però, quei contribuenti che lasciano moglie e figli in Svizzera mantengono il centro dei loro interessi in Svizzera, anche se la loro assenza è prolungata, e quindi mantengono il loro status di soggetti fiscalmente residenti.

Difatti, non sempre fa stato il luogo indicato dal contribuente per stabilire il

domicilio ma si dovrà trovare il luogo che metta in evidenza, attraverso il comportamento del contribuente, il centro dei suoi interessi personali e professionali<sup>25</sup>.

Si può avere il domicilio svizzero di una persona dimorante all'estero se questa ha in Svizzera il centro della sua esistenza, delle sue relazioni di vita, dei suoi interessi materiali e spirituali, della sua vita domestica, e si darà maggior peso al centro della vita domestica, al domicilio della famiglia e non al luogo dell'attività professionale<sup>26</sup>.

All'occorrenza, un albergo, una pensione o persino una camera presa in locazione possono bastare perché vi siano i presupposti del domicilio<sup>27</sup>.

Il Tribunale federale ha negato l'esistenza di un domicilio in Svizzera per quel dipendente di un'impresa svizzera che esegue per conto della stessa dei lavori di montaggio all'estero e che ritorna in Svizzera soltanto occasionalmente, sia per ricevere istruzioni, sia per trascorrere le vacanze; ma per i marinai occupati presso la "Navigazione del Reno e dell'alto mare" il domicilio si mantiene se la loro famiglia rimane in Svizzera e, per i celibi, se mantengono una camera nell'abitazione dei loro genitori e trascorrono le vacanze e ogni altro tempo libero in Svizzera<sup>28</sup>.

In Francia il termine "abitazione permanente" ha formato oggetto di esame in un'importante sentenza del *Conseil d'Etat*<sup>29</sup>. Il caso era il seguente: dal 1977 alla fine del 1978 il contribuente ha vissuto in Francia viaggiando per prestare la sua attività lavorativa in Germania, dove aveva preso in locazione un ufficio. Dal 1979 costui prese in locazione un appartamento in Germania dove viveva nei giorni feriali, tornando nei fine-settimana alla sua casa in Francia dove viveva la sua famiglia. Il *Conseil d'Etat* ha statuito che, fino alla fine del 1978, l'abitazione permanente del contribuente doveva essere considerata in Francia, ma dal 1979 costui disponeva di un'abitazione permanente in entrambi gli Stati, i suoi interessi vitali erano presenti sia in Francia (relazioni familiari) sia in Germania (rapporti di affari) e il luogo di soggiorno abituale non poteva essere univocamente determinato. Il problema è stato quindi risolto sulla base della nazionalità francese, secondo quanto disponeva la convenzione contro la doppia imposizione fra Francia e Germania. La sentenza in esame è assai importante perché il *Conseil d'Etat*, cassando la sentenza della Corte di Appello, si è rifiutato di attribuire un valore diverso ad un luogo di soggiorno

abituale rispetto ad un altro utilizzando elementi sussidiari (come il fatto che un'abitazione era di proprietà e l'altra in affitto, o valorizzando il luogo in cui viveva la famiglia del contribuente); per far scattare il criterio sussidiario della nazionalità, previsto dalle Convenzioni, è stato soltanto necessario provare il soggiorno abituale in entrambi gli Stati.

Per altro verso il Ministero degli Affari Esteri francese ha interpretato la locuzione "abitazione permanente" nel senso del luogo in cui il contribuente ha le sue relazioni personali, essendo irrilevanti quelle economiche e finanziarie<sup>30</sup>. Questa prospettiva di analisi è stata confermata da una decisione giurisprudenziale<sup>31</sup> con riguardo ad un cittadino francese nato a Parigi che aveva trasferito la sua residenza in Svizzera. Il *Conseil d'Etat* ha sottolineato che i suoi legami personali con la Svizzera erano più intensi rispetto a quelli con la Francia.

Con riguardo al centro degli interessi vitali, il *Conseil d'Etat*<sup>32</sup> ha avuto modo di risolvere un caso in cui il contribuente disponeva di una casa in Spagna e di una in Francia, mentre i suoi legami personali ed economici erano più stretti in Francia, perché il suo reddito derivava da fonti interamente site in questo paese e in Spagna non aveva relazioni familiari. Il centro degli interessi vitali fu individuato in Francia in quanto, in mancanza di significative relazioni familiari o personali, si è privilegiato il luogo della fonte dei redditi del contribuente. In senso analogo è stato risolto il caso di un autore americano, che non aveva un'abitazione permanente né in Francia né negli Usa: poiché il suo reddito derivava da diritti d'autore che riceveva dall'America, fu data prevalenza a tale Paese per designare il luogo dei suoi interessi vitali<sup>33</sup>.

In Germania il *Bundesfinanzhof* ha statuito che "abitazione permanente" significa un speciale tipo di domicilio (usato nel senso di "casa") in cui la persona vive non occasionalmente e per un periodo di tempo non breve<sup>34</sup>.

Quando, ai fini della individuazione del centro degli interessi vitali, le relazioni economiche siano in uno Stato, mentre quelle personali siano in un altro Stato, si attribuisce prevalenza al luogo di quelle personali<sup>35</sup>. Nel caso di una famiglia tedesca, composta da padre, madre e due figli, che si trasferì in Spagna per lavoro per poco più di un anno, il problema sorse in merito alla tassazione dello stipendio del padre: la giurisprudenza ha risolto il caso evidenziando che il padre aveva mantenuto il proprio

domicilio in Germania a causa del fatto che la casa in Germania non era stata affittata ma mantenuta a disposizione, ancorché egli fosse residente in Spagna. Certamente, l'abitazione permanente era posta in entrambi gli Stati: la vecchia casa in Germania e un appartamento ammobiliato in Spagna messi a disposizione dal proprio datore di lavoro. Ma il fatto di aver mantenuto la casa in Germania lasciava presumere l'intenzione di tornare in Germania<sup>36</sup>.

Va detto che l'Amministrazione fiscale tedesca, per determinare il luogo degli interessi vitali, attribuisce peso sia al luogo in cui il contribuente risiede, sia al luogo in cui vive il suo coniuge, purché evidentemente non sia separato da questo.

In Olanda, con riguardo a individui che lavoravano in Germania ma la cui famiglia viveva in Olanda, la Corte di Amsterdam ha dato preferenza, come luogo degli interessi vitali, all'Olanda<sup>37</sup>.

## Conclusioni

La rassegna di giurisprudenza comparata potrebbe continuare, ma questo breve "assaggio" appare significativo per dimostrare come, ai fini della individuazione della linea di discriminazione fra emigrati "veri" e "finti", sia necessario un giudizio di fatto, particolarmente approfondito, che metta in luce, caso per caso, singoli elementi che abbiano una caratteristica di significatività.

Il cuore del problema, come emerge dallo studio sia della legislazione italiana, sia di quella convenzionale, e dalla giurisprudenza comparata, è certamente l'individuazione del luogo del domicilio.

La residenza anagrafica e verosimilmente quella civilistica vengono trasferite sempre all'estero, sia dai veri che dai finti emigranti. Resta da vedere se anche il loro domicilio è trasferito all'estero. Questo rileva particolarmente ai fini della norma domestica. Infatti, se vi è il domicilio in Italia, vi è anche la residenza fiscale.

Nel caso di applicazione delle norme convenzionali, se l'abitazione permanente è posta all'estero, e quella italiana viene venduta o locata, la residenza fiscale viene senza dubbio attribuita al Paese estero nel quale la persona ha la casa di abitazione, e diventano irrilevanti gli altri criteri. Se invece la casa in Italia viene mantenuta, con lo scopo di utilizzarla per i brevi soggiorni nel nostro Paese o per vacanza (ossia si trasforma la prima casa in seconda ca-

sa), occorrerà preconstituirsì la prova della veridicità di quanto sopra per evitare che il fisco italiano possa eccepire la presenza di un'abitazione permanente in Italia e quindi applicare il criterio del domicilio, di assai più difficile accertamento. E qui la prova potrà essere data, ad esempio, conservando i biglietti e le carte d'imbarco degli aerei, che dimostrino il soggiorno in Italia per brevi periodi, e le bollette per le utenze domestiche, che comprovino la coincidenza, solo in quei periodi, dei consumi di elettricità o gas, o ancora l'effettuazione di chiamate telefoniche.

Qualora invece, sia per la presenza di un'abitazione permanente mantenuta in Italia oltre che all'estero, sia per la mancanza di una convenzione contro la doppia imposizione con il paese in cui il contribuente è andato a risiedere, debba applicarsi il criterio del domicilio, il giudizio e le prove diventano assai più complessi.

Se, come si è detto, appare criticabile in linea generale e di principio che nella localizzazione del domicilio si dia prevalenza agli interessi personali e familiari rispetto a quelli patrimoniali, è al-

trettanto innegabile che la giurisprudenza svizzera e tedesca, ad esempio, applichino questo criterio. Non però la Francia, come si è avuto modo di sottolineare sopra, ma in caso di applicazione della convenzione, difficilmente scatterà il criterio del soggiorno abituale e il conflitto di residenza sarà risolto a favore dell'Italia, ove il contribuente emigrato sia di nazionalità italiana.

Anche qui, però, la valutazione deve tener conto di tutte le circostanze del caso. Ad esempio, qualora un uomo di affari, per ragioni di lavoro o le più varie, anche fiscali, decida di emigrare all'estero, ma abbia figli che studino in Italia e che desiderino continuare a risiedere in Italia, e la moglie acconsenta a rimanere con i figli, il giudizio sul domicilio di quest'uomo non potrà esaurirsi nell'equazione: famiglia in Italia uguale domicilio in Italia. Certo, se tutte le settimane, o comunque con una certa frequenza, quest'uomo torna a visitare la famiglia, si dovrà ritenere valida la suddetta equazione. Ma se i soggiorni in Italia sono assai sporadici, le assenze si protraggono per qualche mese, l'attività sociale, politica e culturale dell'individuo si svolgo-

no all'estero insieme alla gestione dei suoi affari, appare assai difficile che il mero legame familiare possa far scattare la residenza fiscale italiana.

In una visione più generale, l'argomento della residenza fiscale delle persone fisiche e la reazione dell'Amministrazione fiscale italiana contro i "finti" emigrati, assolutamente da condividere, offrono un'ulteriore occasione per rimarcare una mia costante convinzione in merito alla pianificazione fiscale internazionale.

Innanzitutto, fra gli strumenti della pianificazione fiscale internazionale rientra anche il trasferimento all'estero della residenza fiscale delle persone fisiche. Ma, come tutti gli strumenti e le tecniche, tale operazione deve essere effettiva, non apparente; di sostanza, e non meramente cartacea. Altrimenti, non si è trasferito un bel nulla all'estero, ma si sta soltanto simulando un'emigrazione che non c'è; in altri termini, non si sta facendo pianificazione fiscale, ma si sta realizzando un'evasione fiscale che - come non mi stancherò mai di ripetere alla maniera di Catone il Vecchio con il suo "*delenda Cartago*" - con la prima non ha nulla a che vedere.

#### note

1 Cfr. Circ. Min. Fin., 2 dicembre 1997, n. 304/E/1/2/705, che può leggersi in *Fisco*, 1997, 13664 e ss.

2 Cfr. Leo, Monacchi, Schiavo, *Le imposte sui redditi nel testo unico*, quinta ed., Milano, 1997, 19 e ss.; La Commare, voce "*Anagrafe della popolazione*", in *Digesto*, quarta ed., disc. pubbl., I, Torino, 1987, 260 e ss.

3 Cfr. in dottrina per tutti Candian, voce "*Domicilio, residenza, dimora*", in *Digesto*, quarta ed., disc. priv., sez. civ., VII, Torino, 1991, 119 e ss., ove ult. rif.; Esu, *Il domicilio, la residenza e la dimora*, in *Trattato di diritto privato*, a cura di Rescigno, II, Torino, 1982, 370 e ss.

4 Cfr. Cass., 20 settembre 1979, n. 4829, in *Foro it.*, 1979, I, 990.

5 Cfr. ad es. Cass., 5 maggio 1980, n. 2936, in *Mass. giur. civ.*, 1980.

6 Cfr. Cass., 12 febbraio 1973, n. 435, in *Mass. Foro it.*, 1973.

7 Cfr. App. Milano, 11 maggio 1976, in *Foro pad.*, 1976, I, 172.

8 Cfr. Cass., 14 marzo 1986, n. 1738, in *Mass. giur. civ.*, 1986.

9 Cfr. Candian, *Op. loc. cit.*; Esu, *Op. loc. cit.*

10 Cfr. Cass., 5 maggio 1980, n. 2936, in *Mass. giur. it.*, 1980, 734.

11 Cfr. per tutte Cass., 28 marzo 1968, n. 884, in *Foro it.*, 1968, I, 2861.

12 Cfr. per tutte Cass., 23 dicembre 1977, n. 5726, in *Mass. Foro it.*, 1977, 1073.

13 Cfr. Russo, *Del domicilio e della residenza*, in *Comm. cod. civile*, diretto da D'Amelio, Firenze, 1940, I, 186 e ss. e spec. 196.

14 Cfr. Baratta, voce "*Domicilio*", in *Nuovo Digesto it.*, V, Torino, 1938, 177.

15 A nota 1.

16 Cfr. anche Ris. min. 14 ottobre 1988, n. 8/1329.

17 In simili situazioni le ipotesi vanno da un giudizio complesso, a trattative negoziali, fino a quella, tutt'altro che scherzosa, dello tirare a sorte.

18 Cfr. Baker, *Double taxation conventions and international tax law*, seconda ed., Londra, 1994, 126.

19 Cfr. Garbarino, *La tassazione del reddito transnazionale*, Padova, 1990, 173 e ss. Per questo Autore, ferma restando la possibilità di equiparare il centro degli interessi vitali al domicilio, ritiene che la nozione di residenza civilistica italiana sia assimilabile a quella di "abitazione permanente" piuttosto che a quella di "soggiorno abituale", come da me ritenuto.

20 Cfr. Commentario al Modello Ocse di Convenzione contro la doppia imposizione del 1992, sub art. 4, § 15.

21 Cfr. *Archiv für Schweizerisches Abgaberecht*, vol. 37, 35.

22 *Ibidem*, vol. 23, 25.

23 *Ibidem*, vol. 11, 403.

24 Cfr. Masshardt, Tatti, *Imposta federale diretta*, Lugano, 1985, 28.

25 Cfr. *Archiv für Schweizerisches Abgaberecht*, vol. 16, 44.

26 *Ibidem*, vol. 18, 28; vol. 29, 443.

27 *Ibidem*, vol. 14, 64; vol. 15, 203.

28 *Ibidem*, vol. 29, 443.

29 Cfr. Conseil d'Etat, 26 gennaio 1990, n. 69852, in *Droit fiscal*, 1990, 800, commentata anche in *European Taxation*, 1990, 300 e ss.

30 Cfr. *Droit fiscal*, 1974, 26.

31 Cfr. Conseil d'Etat, 14 marzo 1979, in *Droit fiscal*, 1980, 409.

32 Cfr. Conseil d'Etat, 21 dicembre 1983, in *Revue de Jurisprudence fiscale*, 1984, 54.

33 Cfr. Corte di Appello amministrativa di Bordeaux, 9 marzo 1983; in senso analogo Corte di Appello di Lione, 3 dicembre 1990.

34 Cfr. Bundesfinanzhof, 23 ottobre 1985, n. 244/82 in *Bundes Steuer Blatt*, 1985, II, 133.

35 Cfr. Bundesfinanzhof, 23 luglio 1971, n. 60/70, in *Bundes Steuer Blatt*, 1971, II, 758.

36 Cfr. Bundesfinanzhof, 23 ottobre 1985, n. 244/82, in *Bundes Steuer Blatt*, 1985, II, 133.

37 Cfr. Lower Tax Court of Amsterdam, 5 marzo 1964, in *Beslissingen in Belastingzaken-Nederlandse Belastingrechtspraak*, 1964, 287.