



UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI ROMA "LA SAPIENZA"

DIPARTIMENTO DI SCIENZE POLITICHE

RIVISTA DI DIRITTO TRIBUTARIO INTERNAZIONALE

INTERNATIONAL TAX LAW REVIEW

3

2014

settembre/dicembre

Fondata da | *Founded by*
GIOVANNI PUOTI

Diretta da | *Directors*
ANDREA AMATUCCI, JACQUES MALHERBE,
GIOVANNI PUOTI, CLAUDIO SACCHETTO,
JOSÈ MANUEL TEJERIZO LÓPEZ



SAPIENZA
UNIVERSITÀ
EDITRICE

SAPIENZA UNIVERSITÀ EDITRICE

UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI ROMA "LA SAPIENZA"
DIPARTIMENTO DI SCIENZE POLITICHE

RIVISTA DI DIRITTO TRIBUTARIO INTERNAZIONALE

INTERNATIONAL TAX LAW REVIEW

FONDATORE/FOUNDER

Giovanni PUOTI

DIREZIONE SCIENTIFICA/SCIENTIFIC DIRECTORS

Andrea AMATUCCI – Jacques MALHERBE – Giovanni PUOTI –
Claudio SACCHETTO – José Manuel TEJERIZO LOPEZ

COMITATO SCIENTIFICO/SCIENTIFIC COMMITTEE

Ruben ASSOREY (Argentina) – Domenico DA EMPOLI (Italia) – Lorenzo DEL FEDERICO (Italia) – Eugenio DELLA VALLE (Italia) – Patrick DIBOUT (France) – Adriano DI PIETRO (Italia) – Hans FLICK (Deutschland) – Gabor FOLDES (Magyarország) – Daniel GUTMANN (France) – Pedro Manuel HERRERA MOLINA (España) – Haron JORAN (Israel) – Joachim LANG (Deutschland) – Gaetano LICCARDO † (Italia) – Leonardo PERRONE (Italia) – Franco PICCIAREDDA (Italia) – Manuel PIRES (Portugal) – Mauricio PLAZAS VEGA (Colombia) – Franco ROCCATAGLIATA (Italia) – Roman SEER (Deutschland) – Stanley SIEGEL (U.S.A.)

DIREZIONE DELLA REDAZIONE/EDITORIAL DIRECTORS

Fabrizio AMATUCCI – Pietro SELICATO

COMITATO DI REDAZIONE/EDITORIAL COMMITTEE

ROMA (Responsabile: Pietro SELICATO)

Gemma CARALLO – Pier Luca CARDELLA – Mauro CICCOLINI – Serenella CRISAFULLI – Isabella CUGUSI – Carla LOLLIO – Pietro ROSSOMANDO – Carla SCAGLIONI – Valentino TAMBURRO – Piergiorgio VALENTE – Marco VERSIGLIONI – Marianicola VILLANI

NAPOLI (Responsabile: Fabrizio AMATUCCI)

Roberta ALFANO – Anna Rita CIARCIA – Sossio COLELLA – Tatiana COMPAN PARODI – Maria Beatrice D'ANNA – Cristina MAYER – Alfonsoantonio MORGILLO – Valeria NASTI – Maria Pia NASTRI – Giovanna PETRILLO – Maria Catalina PLAZAS MOLINA – Angela Andreina PUOPOLO – Roberta SCARPATO – Loredana STRIANESE

TORINO (Responsabile: Claudio SACCHETTO)

Marco BARASSI – Francesco CANNAS – Alberto FRANCO – Roberto FRANZÉ – Mario GRANDINETTI – Barbara TESSA – Alessandro TERZUOLO – Giuseppe VANZ – Alessandro VICINI RONCHETTI

PESCARA (Responsabile: Lorenzo DEL FEDERICO)

Marco BALDACCIO – Christian CALIFANO – Silvia GIORGI – Luigi LOVECCHIO – Gabriele MARINI – Francesca MICONI – Francesco MONTANARI – Annalisa PACE – Alberto RENDA – Concetta RICCI – Caterina VERRIGNI

MILANO (Responsabile: Giuseppe MARINO)

Andrea BALLANCIN – Giovanna COSTA – Serena CIBECCHINI – Barbara NIGRO – Luigi VELE – Luca VITALE

CORRISPONDENTI SCIENTIFICI/SCIENTIFIC CORRESPONDENTS

- Rita CALÇADA PIRES, University Lusíada of Lisbon (Portugal)
- Klaus-Dieter DRUEEN, Ludwig Maximilians Universität München (Germany)
- Kerstin EHRKE-RABEL, Karl-Franzens-Universität Graz (Austria)
- J. Clifton FLEMING Jr., Brigham Young University (U.S.A.)
- Daniel GUTMANN, Université Paris 1 Panthéon-Sorbonne (France)
- Maria Amparo GRAU RUIZ, Universidad Complutense - Madrid (Spain)
- Gerard MEUSSEN, University of Nijmegen (The Netherlands)
- Federica LIBERATORE, European Commission (Bruxelles)
- Heleno TAVEIRA TORRES, University of São Paulo (Brazil)
- Edoardo TRAVERSA, Catholic University of Leuven (Belgium)

COORDINATORE DELLA REDAZIONE/PROJECT MANAGER

Pietro SELICATO

SEGRETERIA DI REDAZIONE/EDITORIAL OFFICE

Carmelo BONOMO – Mauro CICCOLINI – Giulia COLLETTI – Pietro ROSSOMANDO
editorialstaff@rdti.it – <http://www.rdti.it>



UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI ROMA "LA SAPIENZA"
DIPARTIMENTO DI SCIENZE POLITICHE

RIVISTA DI DIRITTO TRIBUTARIO INTERNAZIONALE *INTERNATIONAL TAX LAW REVIEW*

Fondata da • *Founded by*
GIOVANNI PUOTI

Diretta da • *Directors*
ANDREA AMATUCCI
Emerito di *Diritto Finanziario*
Università Federico II - Napoli

JACQUES MALHERBE
Emerito di *Diritto Tributario*
Università Cattolica - Lovanio

GIOVANNI PUOTI
Ordinario di *Diritto Tributario*
Università Telematica Niccolò Cusano - Roma

CLAUDIO SACCHETTO
Ordinario di *Diritto Tributario*
Università di Torino

José Manuel Tejerizo López
Cattedratico di *Diritto Finanziario e Tributario*
Universidad Nacional de Educacion a Distancia UNED - Madrid

3

2014

settembre/dicembre



SAPIENZA
UNIVERSITÀ EDITRICE

Sapienza Università di Roma - Dipartimento di Scienze Politiche
RIVISTA DI DIRITTO TRIBUTARIO INTERNAZIONALE
INTERNATIONAL TAX LAW REVIEW

COMITATO SCIENTIFICO DEI REVISORI ESTERNI
PEER REVIEW COMMITTEE

Tutti gli contributi pubblicati sulla Rivista di Diritto Tributario Internazionale sono sottoposti all'approvazione collegiale del Comitato di Direzione.

I contributi destinati alle Sezioni I (Dottrina) e II (Documenti commentati) nonché, ove richiesto dall'Autore, alla Sezione III (Appunti e Rassegne) sono soggetti alla valutazione del Comitato Scientifico dei Revisori con le modalità della double-blind peer review.

- Prof. Francisco ADAME MARTINEZ
(Cattedratico di Diritto Tributario e Finanziario nell'Università di Siviglia)
- Prof. Massimo BASILAVECCHIA
(Ordinario di Diritto Tributario nell'Università di Teramo)
- Prof. Pietro BORIA
(Ordinario di Diritto Tributario nell'Università Sapienza di Roma)
- Prof. Beniamino CARAVITA DI TORITTO
(Ordinario di Istituzioni di Diritto Pubblico nell'Università Sapienza di Roma)
- Prof. Daria COPPA
(Ordinario di Diritto Tributario nell'Università di Palermo)
- Prof. Roberto CORDEIRO GUERRA
(Ordinario di Diritto Tributario nell'Università di Firenze)
- Prof. Francesco D'AYALA-VALVA
(già Ordinario di Diritto Tributario nell'Università dell'Aquila)
- Prof. Stefano FIORENTINO
(Ordinario di Diritto Tributario nell'Università di Salerno)
- Prof. Emma GALLI
(Associato di Scienza delle Finanze nell'Università Sapienza di Roma)
- Prof. Alessandro GIOVANNINI
(Ordinario di Diritto Tributario nell'Università di Siena)
- Prof. Marco GREGGI
(Associato di Diritto Tributario nell'Università di Ferrara)
- Prof. Manlio INGROSSO
(Ordinario di Diritto Tributario nella Seconda Università di Napoli)
- Prof. Enrico LAGHI
(Ordinario di Economia Aziendale nell'Università Sapienza di Roma)
- Prof. José Maria LAGO MONTERO
(Cattedratico di Diritto Finanziario e Diritto Tributario nell'Università di Salamanca)
- Prof. Carlos Maria LÓPEZ ESPADAFOR
(Cattedratico nell'Università di Jaén)
- Prof. Paolo LIBERATI
(Ordinario di Scienza delle Finanze nell'Università di Roma Tre)
- Prof. Jean Claude MARTINEZ
(Ordinario di diritto tributario nell'Università di Paris II)
- Prof. Giuseppe MELIS
(Straordinario di Diritto Tributario nell'Università LUISS-Guido Carli)
- Prof. Mario NUSSI
(Ordinario di Diritto Tributario nell'Università di Udine)
- Prof. Pasquale PISTONE
(Associato di Diritto Tributario nell'Università di Salerno)
- Prof. José Andrés ROZAS
(Professore Titolare di Diritto Finanziario e Tributario nell'Università di Barcellona)
- Prof. Salvatore SAMMARTINO
(Ordinario di Diritto Tributario nell'Università di Palermo)
- Eugenio SIMÓN ACOSTA
(Cattedratico di Diritto Finanziario nell'Università di Navarra)
- Prof. Giuseppe TINELLI
(Ordinario di Diritto Tributario nell'Università di Roma Tre)
- Prof. Loris TOSI
(Ordinario di Diritto Tributario nell'Università di Venezia)
- Prof. Antonio URICCHIO
(Ordinario di Diritto Tributario nell'Università di Bari)
- Prof. Juan Enrique VARONA ALABERN
(Cattedratico di Diritto Tributario e finanziario nell'Università di Cantabria)

Sezione I – Dottrina

Section I – Academic Essays

FABRIZIO AMATUCCI

Sanzione tributaria e principio di proporzionalità 5

GIUSEPPE MARINO

La sanzione tributaria nella giurisprudenza della CEDU 19

PIETRO BORIA

The European freedoms and the principle of non-restriction for tax purposes 53

LOREDANA STRIANESE

European warrantees and the procedural adversarial principle: new tax compliance standards 69

PIERGIORGIO VALENTE

La residenza delle persone fisiche in ambito nazionale, internazionale e comunitario 91

Sezione II – Documenti commentati

Section II – Commented documents

MARINA BISOGNO

Recupero di aiuti di stato incompatibili: il ruolo del giudice nazionale alla luce del caso Mediaset.

(Nota a Corte di Giustizia dell'Unione Europea - Sentenza 13 febbraio 2014 - Causa C-69/13) 123

VALERIO SEVERO MAROTTA

Il regime *USA* delle *sales tax* e il commercio elettronico: l'*Amazon case*.

(Nota a Corte Suprema degli Stati Uniti – Caso 134 S. Ct. 682 No. 13 – 259 - Sentenza 2 Dicembre 2013) 143

MARIO CARDILLO

La Corte di Giustizia apre alla falcidia dell'Iva nel concordato preventivo.

(Nota a Corte di Giustizia UE - 7 aprile 2016 - causa C-546/14) 161

Sezione III – Appunti e rassegne

Section III – Notes and Surveys

OMAR SALVINI

Infra-Group services: il TP come contrasto all'aggressive tax planning delle MNE

173

EMANUELE CANEGRATI

The reform of international corporate taxation: evidence from the Italian Internationalization Decree

195

ISABELLA CUGUSI

Tax rulings and international taxation (the Italian perspective)

213

GIOVANNI FONTANA

Review of the meeting: «Soft law and inherent clauses in international taxation: is there a “silent” tax law?» Faculty of Political Sciences, Sociology, Communication of Sapienza University of Rome (December 18, 2015)

231

SEZIONE I
DOTTRINA

SECTION I
Academic essays

Residence of individuals under Italian, international and EU laws

Piergiorgio Valente

SUMMARY: 1. Residence of individuals under Italian law; 2. Residence of individuals under international treaty rules; 3. Residence of individuals in EU legislation.

1. Residence of individuals under Italian law

Under Italian legislation, the tax residence of individuals is regulated by Article 2 of the TUIR (i.e., Italian Income Tax Code, hereinafter «TUIR»), which refers, in particular, to two key aspects:

1. A basis for acknowledgment of tax residence in Italy (Article 2, paragraph 2 of the TUIR);
2. A presumption of residence in Italy for individuals having transferred their residence in so-called «tax havens» (Article 2, paragraph 2-*bis* of the TUIR).

The afore-mentioned Article 2, paragraph 2 of the TUIR establishes that: «any individual who is registered for the greater part of the tax year with the Office of Vital Statistics of the resident population, or is domiciled in the State's territory or is a resident thereof, shall be deemed a resident to all effects and purposes of the Civil Code».

Removal from the records of the Vital Statistics Office of the resident population and subsequent registration with the *AIRE*¹, (i.e., Registry of Italians Resident Abroad, hereinafter, «AIRE») does not constitute a decisive element for the purposes of excluding either domicile, or residence in the State, given that these latter may be inferred through any and all evi-

¹ The AIRE was established with Law No. 470 of 27 October, 1988.

dentiary means, even where in conflict with findings of any Vital Statistics Registries².

Any subject is to be deemed tax-resident in Italy if same, although having transferred his/her own residence abroad and having carried out his/her own business activities therein, keeps his/her «center of own family and social interests» in Italy.

The Italian Revenue Office specified that by means of Resolution No. 351 of 7 August, 2008, any subject must be considered tax-resident in the State's territory, if same – although having transferred one's own residence abroad for working purposes – keeps one's family ties or the «center of own equity and social interests» in Italy.

The fact that the subject keeps one's family ties or «center of own equity and social interests» (so-called «center of vital interests»³) is, in and of itself, sufficient to determine a stable link/connection that is legally relevant for the territory of the Italian State.

It might be useful to evaluate all of the relationships entered into by the same individual in Italy in order to establish whether, during the period in which the same was resident abroad, pursuant to the AIRE Registry, the said subject might have actually lost any and all significant link with the Italian State and might, therefore, no longer be deemed tax-resident.

To such purpose, and for strictly practical purposes, the Italian Revenue Service may:

- acquire sure information on the individual's historical-vital records position from the Municipality of his last tax-residence in Italy; such information may be found with each Municipality as well as

² Cf. Ministerial Circular No. 304/E of 2 December, 1997, Supreme Court Case No. 1812 of 17 July, 1967; Case No. 4829 of 20 September, 1979; 24 March, 1983, Case No. 2070 of 24 March, 1983; Case No. 791 of 5 February, 1985. The same position was recently confirmed by the Supreme Court through its ruling No. 9723 of 13 May, 2015, reiterating that substantial requirements are more important than formal ones, while the concrete center of economic-social interests prevails over any registration with the AIRE.

³ The expression «center of vital interests» defines the place in which personal and economic relations are closer. As far as personal relations are concerned, all family and social ties are duly taken into consideration, including occupation, political, cultural or other kinds of activities, while as far as economic relations, the legal seat of business and the place from which any property/equity is administered are taken into account. Cf. VALENTE P., *Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni*, Ipsoa, 2016, p. 269 et seq.; VALENTE P., VINCIGUERRA L., *Esterovestizione delle persone fisiche: centro degli interessi vitali e nomadismo fiscale*, IPSOA, 2016, p. 73 et seq.

with the Ministry of the Interior, as both of which keep records of subjects whose names were removed from the records of the Office of Vital Statistics of the Resident Population, in view of their permanent transfer abroad;

- acquire any and all information to be found in data banks used by the Revenue Office;
- acquire copies of Deeds involving donations, sales/purchases, incorporations of partnerships and/or corporations, also on a narrow equity basis, corporate contributions;
- carefully assess relations held between/among associated parties having an interest in the said Deeds;
- acquire any and all information on inbound and outbound monetary transactions of sums flowing from and to foreign countries, as well as location and date of issue of bank checks, investments in Italian shares and debentures.

Once the «center of vital interests» has been identified, the same shall be decisive for the purposes of identifying the location of the subject's tax residence.

2. Residence of individuals under international treaty rules

The OECD Model Tax Convention (“*OECD Model*”) provides for specific rules (Article 4) which – in the event of a double residence – establish some provisions, known as “*tie-breaker rules*” to define the subject's sole residence for Treaty purposes.

For the purposes of Article 4 of the OECD Model, the right to tax income appertains to the State of residence, whether the relevant income is derived from sources or capitals located in only one of the two States, or whether it derives from sources located in both States.

In case of dual residence, the OECD Model provides for autonomous nexus criteria in order to attribute residence to only one of the contracting States (i.e., «*tie-breaker rules*»); the said rules have the purpose of settling any conflicts of taxing sovereignty that might arise between/among States, by establishing which of the contracting State has the right to be considered the State of residence and which to be considered the source State for Treaty purposes, such to allow the due allocation of taxing power in observance of Treaty rules.

The afore-mentioned criteria are not to be applied as an alternative, but rather to be abided by in compliance with the hierarchical order in which they are expressed; all of the foregoing means the impossibility to have any access to such criteria following the first, where this latter has been fully complied with⁴.

Article 4 grants preference to the contracting State in which the individual avails itself of a permanent abode. Should the said individual avail him/herself of a permanent abode in both contracting States, paragraph 2 of Article 4 grants preference to the State in which the individual has established his/her own personal as well as the closest economic ties. Such is the State in which the center of vital interests of the said individual⁵ is established. To such effect, the individual's family and social ties are taken into consideration as well as his/her occupation, his/her political, cultural or other activities, the place of business, the place from which his/her own assets are administered, etc.

In the case where the individual:

- a) Avails him/herself of a permanent abode in both contracting States, and it cannot be established in which of the two States such individual has his/her center of vital interests;
- b) Does not avail him/herself of a permanent abode in either of the contracting States;

preference shall then be granted to the contracting States in which the person habitually dwells. Where the individual either has a habitual dwelling in both contracting States, or has none in any of the above States, preference shall be granted to the State of which the individual is a natural born citizen.

The burden of establishing the individual's residence rests with the competent Authorities, by resorting to a Mutual Agreement Procedure

⁴ The relationship that is, therefore, established may rightly be deemed to have been duly acquainted with the principle of "*specialty*", due to prevalence being given to the special rather than to the more general rule. Provisions subsequent to the first tie-breaker rule include, as a matter of fact, all elements characterizing the first criterion as well as all elements typifying the new criterion.

Cf. VALENTE P., *Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni*, Ipsoa, 2016, p. 272 et seq.

⁵ For further details on the concept of "*centro degli interessi vitali*" (i.e., Center of Vital Interests), cf. VALENTE P., *Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni*, IPSOA, 2016, p. 269 et seq.; VALENTE P., VINCIGUERRA L., *Esterovestizione delle persone fisiche: centro degli interessi vitali e nomadismo fiscale*, IPSOA, 2016, p. 73 et seq.

(hereinafter, “MAP”), as stated under Article 25 of the OECD Model⁶, if such individual is a natural citizen of both contracting States, or if he is not a national of either.

3. Residence of individuals in EU legislation

The definition of an individual’s residence was subject to in-depth deliberations by the EC Court of Justice in connection with cases regulated under Directive No. 83/182/EEC, related to tax-free allowances that are applicable within the EU in matters of temporary imports of certain transportation means.

To such purpose, the notion of «ordinary residence» becomes particularly significant. Pursuant to EU Judges, where an individual has personal and professional ties in two Member States, the place of his/her «ordinary residence» is the location in which the permanent interests of such individual have been identified. In the case where such evaluation does not lead to the said conclusion, the preeminence of personal ties must be declared/disclosed (i.e., physical presence of the same individual and family members, availability of a dwelling, place in which his/her children attend school, place in which such individual carries out a professional activity, etc.).

In particular, the above principle was restated by the EC Court of Justice in its ruling on case No. C262/99 of 12 July, 2001, in connection with a Greek and Italian citizen (Mr. Louloudakis).

Pursuant to the Court, reference must be made to the physical presence of an individual and his family members, to the availability of a dwelling, to the actual attendance of a school by his/her children, to the carrying out of a professional activity/activities, to the place in which there are equity interests and administrative relations with the public authorities. Should such assessment not effectively lead to identify the relevant residence with certainty, the preeminence of personal ties has to be declared/disclosed.

The Court of Justice referred back to the notion of an individual’s “*ordinary residence*” in its ruling on case No. 156/04 of 7 June 2007, essentially confirming the same position already previously expressed. The Court fur-

⁶ For further details on Article 25 of the OECD Model, cf. VALENTE P., *Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni*, IPSOA, 2016, p. 1063 et seq.; VALENTE P., ALAGNA C., MATTIA S., *Controversie internazionali: procedure amichevoli e gestione delle relazioni*, IPSOA, 2014, p. 39 et seq.

ther reiterated that the determination criteria of the notion of «ordinary residence» as defined under Article 7, No. 1, of Directive No. 83/182/EEC envisage not only an individual's professional and personal ties with a given place, but also the duration of such ties; the said notion has been defined as the place in which the interested party has established his center of permanent/vital interests.

Thus, in order to clearly establish the place of «ordinary residence», the professional and personal ties of the individual must both be taken into consideration in connection with a given place, as well as their duration and, where such ties are not concentrated in a unique Member State, Article 7, No. 1, second paragraph of Directive No. 83/182/EEC acknowledges the preeminence of both, personal and professional ties.

As to the notion of «ordinary residence», the European Commission had already intervened back in 1963, with a Recommendation to Member States, which defines the notion of «ordinary residence» for application purposes of the regime on temporary imports of private street vehicles between/among Member States.

In view of the fact that the lacking definition of the notion of «*ordinary residence*» has a negative impact on relations between/among Member States, a uniform and mutually agreeable interpretation of the said notion had to be established: for application purposes of the regime on temporary imports of private street vehicles, the vehicle's owner who resides in different Member States, is deemed to have his/her «ordinary residence» in the Country in which the individual's family is domiciled, provided that he returns to such domicile at least once a month.

Lastly, on the matter of dual residence, it should be noted that as far as tie-breaker rules are concerned, in connection with the definition of the tax-residence of individuals, these may be found, within an EU context, in the European Commission's Recommendation No. 2011/856/EU of 15 December 2011, related to double tax avoidance rules in matters of inheritance, with reference to tax relief in the case of «multiple personal ties of one and the same individual» (paragraph 4.4).

La residenza delle persone fisiche nel diritto italiano, internazionale e comunitario

Piergiorgio Valente

SOMMARIO: 1. Premessa; 2. La residenza delle persone fisiche nel diritto italiano; 2.1. La ricerca del «centro degli interessi vitali» delle persone fisiche; 3. La residenza delle persone fisiche nel diritto internazionale convenzionale; 3.1. Le c.d. tie-breaker rules; 3.2. Le c.d. tie-breaker rules: cenni di diritto comparato; 4. La residenza delle persone fisiche nel diritto comunitario; 4.1. La residenza delle persone fisiche nella giurisprudenza della Corte di Giustizia; 4.2. La residenza delle persone fisiche secondo la Commissione europea.

1. Premessa

Ai fini dell'esercizio della potestà impositiva sui redditi prodotti dalle persone fisiche, i regimi tributari dei vari Stati possono fare riferimento sia a criteri di collegamento di tipo soggettivo tra il fatto impositivo ed il territorio statale¹, rappresentati dalla residenza e dalla cittadinanza (*criterio personale*), sia a criteri di tipo oggettivo, come il luogo di produzione del reddito sottoposto a tassazione (*criterio territoriale*)².

Gli ordinamenti tributari che adottano il criterio impositivo della residenza assoggettano ad imposizione il reddito del soggetto residente ovunque esso venga prodotto, sia nello Stato di residenza sia all'estero. In tali sistemi giuridici, pertanto, la residenza della persona viene considerata come

¹ Tali criteri sono «l'espressione in materia tributaria della dialettica fra principio della territorialità e principio della personalità della legge».

² I due criteri di collegamento di maggiore rilievo sono la residenza e il luogo di produzione del reddito.

Per approfondimenti cfr. VALENTE P., *Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni*, IPSOA, 2016, p. 269 ss.; VALENTE P., VINCIGUERRA L., *Esterovestizione delle persone fisiche: centro degli interessi vitali e nomadismo fiscale*, IPSOA, 2016, p. 124 ss..

collegamento sufficiente per attribuire allo Stato di residenza il potere di assoggettare ad imposizione anche i redditi prodotti all'estero³.

Secondo il criterio territoriale tutti, cittadini o residenti nello Stato e cittadini o residenti all'estero, vengono assoggettati ad imposizione nello Stato dove il reddito viene prodotto. In sostanza, l'elemento che consente di collegare una determinata fattispecie alla pretesa impositiva dello Stato è rappresentato dal luogo di produzione del reddito. Gli ordinamenti tributari che adottano esclusivamente il criterio della territorialità limitano, pertanto, la potestà impositiva solo alle fattispecie giuridiche che si originano all'interno del loro territorio, prescindendo da residenza, domicilio e cittadinanza del contribuente⁴.

L'ordinamento tributario italiano applica un sistema in virtù del quale la tassazione delle persone fisiche è, da un lato, ancorata al criterio del collegamento personale per i soggetti residenti e, dall'altro, a quello di natura reale per i soggetti non residenti. Per questi ultimi, il presupposto dell'imponibilità dei redditi percepiti si ravvisa nella necessità, costituzionalmente sancita, di concorrere alle spese della collettività da parte di tutti coloro che beneficiano dei pubblici servizi⁵.

2. La residenza delle persone fisiche nel diritto italiano

Nell'ordinamento fiscale italiano, la residenza fiscale delle persone fisiche è disciplinata all'art. 2 del TUIR, che fa riferimento, in particolare, a due fattispecie:

1. i presupposti per il riconoscimento della residenza fiscale in Italia (art. 2 comma 2 del TUIR);

³ Altri ordinamenti, invece, applicano quale criterio di connessione sufficiente la cittadinanza, assoggettando ad imposizione tutti i redditi ovunque prodotti dal cittadino.

⁴ I sistemi tributari più evoluti prevedono, generalmente, che il potere impositivo dello Stato possa essere esercitato in relazione ai redditi prodotti non solo all'interno del territorio, ma anche al di fuori dei suoi confini. Fanno eccezione gli Stati Uniti e le Filippine, che, oltre ai criteri impositivi della territorialità e della residenza, hanno adottato anche quello della cittadinanza.

⁵ Fra questi sono certamente inclusi i soggetti non residenti, privi di un legame personale con lo Stato italiano, qualora si pongano in tale rapporto di connessione con il territorio, da divenire fruitori dei pubblici servizi.

Per approfondimenti cfr. VALENTE P., VINCIGUERRA L., *Esterovestizione delle persone fisiche: centro degli interessi vitali e nomadismo fiscale*, IPSOA, 2016, p. 122 ss..

2. la presunzione della residenza in Italia per i soggetti che hanno trasferito la residenza nei cd. «paradisi fiscali» (art. 2, comma 2-*bis*, del TUIR)⁶.

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

In base al menzionato art. 2, comma 2 del TUIR «si considerano residenti le persone che per la maggior parte del periodo d'imposta sono iscritte nelle anagrafi della popolazione residente o hanno nel territorio dello Stato il domicilio o la residenza ai sensi del codice civile»⁷.

⁶ «Il comma 2-*bis* dell'art. 2 TUIR è stato introdotto, a decorrere dal 1° gennaio 1999 e nel testo applicabile *ratione temporis*, stabilisce che «si considerano altresì residenti, salvo prova contraria, i cittadini italiani cancellati dalle anagrafi della popolazione residente ed emigrati in Stati o territori aventi un regime fiscale privilegiato, individuati con decreto del Ministro delle finanze da pubblicare nella Gazzetta Ufficiale». A ciò il Ministero competente ha provveduto con il D.M. 4 maggio 1999, pubblicato in G.U. n. 107 del 10 maggio 1999. Dunque, non rileva l'epoca di cancellazione dalle anagrafi della popolazione residente e di emigrazione all'estero, nella specie il 1994, poiché ciò che conta è la ricorrenza, anno per anno, dei requisiti per essere considerato residente all'estero ovvero residente o domiciliato in Italia secondo i parametri vigenti in ciascun anno, senza che vengano in riguardo l'epoca d'iniziale cancellazione anagrafica» (cfr. Corte di Cassazione, Sez. trib., sentenza del 21 gennaio 2015, n. 961).

⁷ Secondo la Corte di Cassazione nella sentenza del 04.04.2012, n. 5382, l'art. 2, secondo comma, del TUIR richiede, per la configurabilità della residenza fiscale nello Stato, tre presupposti, indicati in via alternativa; il primo, formale, rappresentato dall'iscrizione nelle anagrafi delle popolazioni residenti, e gli altri due, di fatto, costituiti dalla residenza o dal domicilio nello Stato ai sensi del codice civile, con la conseguenza che l'iscrizione del cittadino nell'anagrafe dei residenti all'estero non è elemento determinante per escludere la residenza fiscale in Italia, allorché il soggetto abbia nel territorio dello Stato il proprio domicilio, inteso come sede principale degli affari ed interessi economici, nonché delle proprie relazioni

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

1. risultano iscritte nelle anagrafi della popolazione residente nello Stato, anche se hanno soggiornato per gran parte del periodo d'imposta all'estero;
2. non sono iscritte nelle anagrafi, ma hanno il domicilio nello Stato, cioè, hanno stabilito la sede principale dei loro affari ed interessi, anche morali e sociali, nello Stato (cfr. art. 43 c.c.);
3. non sono iscritte nelle anagrafi, ma hanno la residenza nello Stato. Hanno, dunque, in Italia la loro dimora abituale, cioè il luogo nel quale normalmente si trovano (art. 43 c.c.)⁸.

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

La cancellazione dall'anagrafe della popolazione residente e l'iscrizione nell'Anagrafe degli Italiani Residenti all'Estero (AIRE⁹) non costituisce elemento determinante per escludere il domicilio o la residenza nello Stato, in quanto questi ultimi possono essere desunti con ogni mezzo di prova anche in contrasto con le risultanze dei registri anagrafici¹⁰.

personali, non risultando determinante a tal fine il carattere soggettivo ed elettivo della «scelta» dell'interessato, rilevante solo quanto alla libertà dell'effettuazione della stessa ma non ai fini della verifica del risultato di quella scelta, dovendosi contemperare la volontà individuale con le esigenze di tutela dell'affidamento dei terzi. Il centro principale degli interessi vitali del soggetto va individuato dando prevalenza al luogo in cui la gestione di detti interessi viene esercitata abitualmente in modo riconoscibile dai terzi.

⁸ Cfr. VALENTE P., VINCIGUERRA L., *Esterovestizione delle persone fisiche: centro degli interessi vitali e nomadismo fiscale*, IPSOA, 2016, p. 8 ss.; VALENTE P., *Il centro degli interessi vitali. Note sulla disciplina della residenza fiscale delle persone fisiche*, in *Il fisco*, n. 41/2009.

⁹ L'AIRE è stata istituita con Legge 27 ottobre 1988, n. 470.

¹⁰ Cfr. C.M. 2 dicembre 1997 n. 304/E, Cass., 17 luglio 1967, n. 1812; 20 settembre 1979, n. 4829; 24 marzo 1983, n. 2070; 5 febbraio 1985, n. 791. L'orientamento è stato di recente confermato dalla Corte di Cassazione nella sentenza n. 9723 del 13 maggio 2015, nella quale affronta, ancora una volta, il tema dei requisiti necessari per affermare la sussistenza della residenza all'estero di un cittadino italiano. Viene ribadito che i requisiti sostanziali sono più rilevanti di quelli formali, mentre il centro concreto degli interessi economico-sociali prevale sulla formale iscrizione all'AIRE. La Suprema Corte chiarisce che il trasferimento della residenza anagrafica del cittadino italiano e la sua iscrizione all'AIRE non escludono l'assoggettabilità ad imposizione in Italia. Questo può accadere se si dimostra che il contribuente possiede il domicilio in senso civilistico in Italia.

Nella sentenza viene, inoltre, sottolineato che se il cittadino conserva il proprio domicilio nel territorio italiano, l'iscrizione all'AIRE non può essere elemento determinante per escludere la residenza fiscale in Italia. Nel caso di specie, la sussistenza del domicilio del contribuente è stata

Ne consegue che l'aver stabilito il domicilio civilistico in Italia ovvero l'aver fissato la propria residenza nel territorio dello Stato sono, alternativamente, condizioni sufficienti per l'integrazione della fattispecie di residenza fiscale, indipendentemente dall'iscrizione nell'anagrafe della popolazione residente¹¹.

Si considera fiscalmente residente in Italia un soggetto che, pur avendo trasferito la propria residenza all'estero ed *ivi* svolgendo la propria attività, mantenga il «centro dei propri interessi familiari e sociali» in Italia¹².

L'Agenzia delle Entrate ha precisato, con la risoluzione n. 351 del 7 agosto 2008, che deve essere considerato fiscalmente residente nel territorio dello Stato il soggetto che, pur avendo trasferito la propria residenza all'estero per motivi di lavoro, mantiene in Italia i propri legami familiari o il «centro dei propri interessi patrimoniali e sociali»¹³.

Le nozioni di domicilio e residenza di cui all'art. 2, comma 2 del TUIR sono desumibili dal codice civile che, all'art. 43, definisce il domicilio di una persona come il «luogo in cui essa ha stabilito la sede dei suoi affari ed interessi», mentre la residenza è il «luogo in cui la persona ha la dimora abituale»¹⁴.

individuata nel fatto che la sua famiglia abitava e risiedeva in Italia e nel fatto che il soggetto non possedeva alcuna civile abitazione nel nuovo Stato, mentre in Italia aveva diverse proprietà.

¹¹ Secondo quanto previsto dall'art. 2 del TUIR, il mero fatto che un contribuente sia iscritto nelle anagrafi della popolazione residente rappresenta una presunzione assoluta di residenza fiscale italiana che, quindi, non è suscettibile di prova contraria.

Contrariamente, una persona che si iscrive all'anagrafe degli italiani residenti all'estero (AIRE), cancellandosi dall'Anagrafe della popolazione residente, non perde automaticamente la residenza fiscale italiana ben potendo la stessa derivare dall'applicazione delle altre regole stabilite dall'art. 2 del TUIR. Infatti, la cancellazione dall'Anagrafe della popolazione residente e l'iscrizione all'AIRE non costituisce elemento determinante per escludere il domicilio o la residenza nello Stato, ben potendo questi ultimi essere desunti con ogni mezzo di prova anche in contrasto con le risultanze dei registri anagrafici. Cfr. CTR del Lazio, sentenza del 22 gennaio 2013, n. 23.

¹² Ad esempio, se la famiglia del soggetto ha la dimora in Italia (C.M. 26 gennaio 2001 n. 9/E).

¹³ Per approfondimenti sul trasferimento della residenza fiscale all'estero cfr. VALENTE P., VINCIGUERRA L., *Esterovestizione delle persone fisiche: centro degli interessi vitali e nomadismo fiscale*, IPSOA, 2016, p. 209 ss..

¹⁴ In tema di imposte sui redditi, affinché sussista la residenza fiscale nello Stato, l'art. 2, secondo comma, del TUIR, che richiama espressamente l'art. 43 c.c., individua tre presupposti, indicati in via del tutto alternativa; il primo, formale, rappresentato dall'iscrizione nell'anagrafe della popolazione residente, e gli altri due, di fatto, costituiti dalla residenza o dal domicilio nello Stato ai sensi del codice civile, con la conseguenza che l'iscrizione del cittadino nell'Anagrafe dei residenti all'estero non è un elemento determinante per escludere la residenza fiscale in

La circolare 2 dicembre 1997, n. 304, confermando l'orientamento della giurisprudenza prevalente, ha precisato che la «dimora abituale» è caratterizzata dai seguenti due elementi:

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

La suddetta circolare chiarisce, inoltre, che il «domicilio» richiama una situazione giuridica caratterizzata dalla volontà di stabilire e conservare in un determinato luogo la «sede principale dei propri affari ed interessi» che, come tale, è indipendente dall'effettiva presenza fisica del soggetto. Da ciò si evince che la locuzione «affari ed interessi» di cui all'art. 43 comma 1 del c.c., deve intendersi in senso ampio, includendo non solo i rapporti di natura patrimoniale ed economica ma anche quelli morali, sociali e familiari¹⁵.

La circostanza che il soggetto mantenga in Italia i propri legami familiari o il «centro dei propri interessi patrimoniali e sociali» (c.d. «centro degli interessi vitali»¹⁶) è di per sé sufficiente a determinare un collegamento stabile e giuridicamente rilevante con il territorio dello Stato italiano¹⁷.

Italia, allorché il medesimo abbia, nel territorio dello Stato il proprio domicilio, inteso come sede principale degli affari e interessi economici, nonché delle proprie relazioni personali. Cfr. CTP di Latina, sentenza del 26.10.2012, n. 371.

¹⁵ Coerentemente con tale approccio interpretativo, già la risoluzione del Ministero delle Finanze 14 ottobre 1988, n. 8/1329, aveva considerato fiscalmente residente in Italia un soggetto che, pur avendo trasferito la propria residenza all'estero dove svolgeva la propria attività, aveva mantenuto il «centro dei propri interessi familiari e sociali» in Italia.

¹⁶ Con l'espressione «centro degli interessi vitali» si definisce il luogo in cui le relazioni personali ed economiche sono più strette. Sotto il profilo delle relazioni personali vengono in considerazione le relazioni familiari e sociali, l'occupazione, le attività politiche, culturali o di altro genere, mentre per il profilo economico delle relazioni assumono rilievo la sede degli affari e il luogo dal quale si amministra la proprietà. A tal fine, il Commentario all'art. 4 del Modello OCSE afferma che gli elementi personali ed economici devono essere valutati nel loro insieme, fermo restando che tale criterio opera sia in caso di assenza di un'abitazione principale che nell'ipotesi in cui siano presenti abitazioni principali in entrambi i Paesi contraenti.

Cfr. VALENTE P., *Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni*, Ipsoa, 2016, p. 272 ss.; VALENTE P., VINCIGUERRA L., *Esterovestizione delle persone fisiche: centro degli interessi vitali e nomadismo fiscale*, IPSOA, 2016, p. 73 ss..

¹⁷ Alla luce della circolare n. 304/1997, si può affermare che, ai fini della determinazione della residenza fiscale in Italia, indipendentemente dalla presenza fisica e dal fatto che l'attività lavorativa sia esplicata prevalentemente all'estero, sono indici significativi:

- la disponibilità di una abitazione permanente;
- la presenza della famiglia;
- l'accreditamento di propri proventi ovunque conseguiti;
- il possesso di beni anche mobiliari;
- la partecipazione a riunioni d'affari;
- la titolarità di cariche sociali;

È opportuno valutare tutti i rapporti che il soggetto intrattiene in Italia per stabilire se, nel periodo in cui è stato anagraficamente residente all'estero, abbia effettivamente perso ogni significativo collegamento con lo Stato italiano e possa, quindi, essere considerato fiscalmente non residente.

Se, sulla base dei criteri esposti, il soggetto risulta essere residente in Italia, tutti i suoi redditi, ovunque prodotti, saranno *ivi* assoggettati a tassazione.

2.1. La ricerca del “*centro degli interessi vitali*” delle persone fisiche

La circostanza che il soggetto abbia mantenuto in Italia i propri legami familiari o il «centro dei propri interessi patrimoniali e sociali» deve ritenersi sufficiente a dimostrare un collegamento effettivo e stabile con il territorio italiano tale da far ritenere soddisfatto anche il requisito temporale previsto dalla norma¹⁸.

L'Amministrazione finanziaria dovrà intraprendere un'attività di ricerca capillare di elementi di prova, anche indiretti, necessari per contrastare le risultanze anagrafiche e individuare l'effettivo «centro degli interessi vitali» di una persona fisica. Tale attività viene espletata dalle strutture investigative e di *intelligence*, istituite sia presso l'Agenzia delle Entrate sia presso la Guardia di Finanza, che possono altresì operare autonomamente¹⁹.

Allo scopo di stimolare e rendere più incisiva l'attività di tali enti locali nel contesto degli interventi di contrasto all'evasione fiscale, sono previsti incentivi economici calcolati in termini percentuali sul valore delle riscos-

- il sostenimento di spese alberghiere;
- l'iscrizione a circoli o *clubs*;
- l'organizzazione della propria attività e dei propri impegni anche internazionali, direttamente o attraverso soggetti operanti nel territorio italiano.

Cfr. VALENTE P., *Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni*, Ipsoa, 2016, p. 269 ss.; VALENTE P., “Il centro degli interessi vitali. Note sulla disciplina della residenza fiscale delle persone fisiche”, in *Il fisco*, n. 41/2009; VALENTE P., *The Center of Vital Interests: A Review of Italy's Rules on Tax Residence*, in *Tax Notes International*, Vol. 63, No. 1/2011; VALENTE P., VINCIGUERRA L., *Esterovestizione delle persone fisiche: centro degli interessi vitali e nomadismo fiscale*, IPSOA, 2016, p. 65 ss..

¹⁸ La norma prevede che, ai fini della residenza fiscale in Italia, il collegamento con il territorio dello Stato permanga per la maggior parte del periodo d'imposta.

¹⁹ Le posizioni soggettive da sottoporre a controllo sono individuate da ciascuna struttura locale operativa sulla base delle realtà territoriali e delle informazioni disponibili, nonché da specifiche segnalazioni nominative.

sioni a titolo definitivo delle maggiori imposte che detti enti locali hanno consentito di accertare a seguito delle loro segnalazioni qualificate.

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

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

In sintesi, l'Amministrazione finanziaria pone in essere un'attività investigativa finalizzata a reperire tutti gli elementi concreti di prova in ordine ai legami familiari e affettivi, agli interessi economici, all'interesse a tenere o far rientrare in Italia i proventi conseguiti con le prestazioni effettuate all'estero, all'intenzione di abitare in Italia anche in futuro, desumibile anche da pubbliche dichiarazioni²⁰.

Una volta individuato il «centro degli interessi vitali», lo stesso sarà determinante ai fini dell'individuazione del luogo di residenza fiscale del soggetto²¹.

Ne consegue che l'Amministrazione finanziaria, prima di attribuire la residenza fiscale ad un soggetto che ha dichiarato la propria residenza all'e-

²⁰ Tali elementi possono essere ricavati, oltre che dall'analisi puntuale di tutta la documentazione acquisita, anche da un'attenta ricognizione sulla stampa locale e nazionale, nonché su pubblicazioni biografiche o servizi prodotti dalle reti televisive locali e nazionali.

²¹ Si evince, quindi, che l'individuazione del «centro degli interessi vitali» è un presupposto fondamentale ai fini dell'attribuzione della residenza fiscale. Tale considerazione assume ancor più rilevanza laddove si tenga a mente che il carico tributario cui le persone fisiche devono soggiacere dipende proprio dal luogo ove hanno stabilito il loro «centro degli interessi vitali». Per approfondimenti cfr. VALENTE P., VINCIGUERRA L., *Esterovestizione delle persone fisiche: centro degli interessi vitali e nomadismo fiscale*, IPSOA, 2016, p. 73 ss..

stero, deve attuare una serie di attività investigative preliminari, talvolta anche molto complesse e dispendiose, con l'obiettivo di accertare che il soggetto:

- nonostante le risultanze anagrafiche attestanti il trasferimento della residenza all'estero, mantiene il «centro dei propri interessi vitali» in Italia;
- ovvero, preordinando una «pluralità di centri», rende difficoltosa l'individuazione della sede principale degli affari e degli interessi;
- attraverso l'imputazione formale dei proventi, direttamente conseguiti, a soggetti terzi (società), ha realizzato un'interposizione fittizia²².

3. La residenza delle persone fisiche nel diritto internazionale convenzionale

La stragrande maggioranza degli Stati ha adottato un sistema di tassazione basato sul criterio personale della residenza e su quello oggettivo del luogo di produzione del reddito, assoggettando, quindi, ad imposizione i redditi ovunque prodotti dai residenti (*worldwide principle*) e solo quelli prodotti dai non residenti nel proprio territorio.

Situazioni di doppia residenza²³ possono verificarsi qualora due Stati, in conformità alla propria legislazione interna, ritengano contemporaneamente residente nel proprio territorio il medesimo contribuente persona fisica.

²² Non essendo possibile attuare una procedura investigativa *standard* da parte del Fisco, i funzionari devono condurre la loro attività di ricerca ad ampio raggio, in modo da individuare in maniera precisa tutti gli elementi idonei ad integrare la prova della residenza in Italia della persona sottoposta a controllo.

²³ Il fenomeno della doppia residenza comporta, di norma, il verificarsi di una doppia imposizione di natura giuridica in capo al contribuente. In merito, si rammenta che le convenzioni contro le doppie imposizioni hanno la funzione primaria di evitare la doppia imposizione e a tal fine dettano norme particolari volte unicamente alla risoluzione di simili contrasti, intervenendo:

a) allorché due Stati si ritengono titolari del potere di assoggettare a tassazione il medesimo reddito prodotto dalla stessa persona fisica: questo è il caso della doppia residenza;

b) allorché si generi un contrasto fra due ordinamenti che adottano diversi criteri di collegamento: un ordinamento è informato al principio di collegamento personale, l'altro adotta un criterio di tassazione su base territoriale;

c) allorché si verifichi un contrasto fra due ordinamenti che adottano un criterio di collegamento di natura oggettiva.

Cfr. per approfondimenti VALENTE P., *Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni*,

Al fine di dirimere tali ipotesi di conflitto, il Modello OCSE di Convenzione bilaterale contro le doppie imposizioni sui redditi e sul capitale (Modello OCSE) prevede apposite norme (art. 4) che, qualora ricorra un'ipotesi di doppia residenza, stabiliscono alcune regole (*tie-breaker rules*) per definire l'unica residenza della persona ai fini convenzionali²⁴.

L'applicazione delle disposizioni convenzionali è strettamente subordinata alla previa definizione di un'unica residenza della persona. L'unicità della residenza ha una valenza circoscritta alle sole disposizioni del trattato; in base alla normativa fiscale interna, pertanto, la persona fisica (o la persona giuridica) può conservare lo *status* di residente²⁵.

Ai sensi dell'art. 4 del Modello OCSE, il diritto di assoggettare ad imposizione un reddito spetta allo Stato di residenza, sia che il reddito derivi da fonti o capitali situati in uno solo dei due Stati sia che derivi da fonti situate in entrambi²⁶.

Il paragrafo 1 dell'art. 4²⁷ rinvia esplicitamente al significato contenuto nelle legislazioni nazionali per definire se una persona possa essere consi-

Ipsa, 2016, p. 269 ss..

²⁴ Il Commentario all'art. 4 precisa, nei *preliminary remarks*, che «*the concept of the resident of a Contracting State has various function and is of importance in three cases:*

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

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

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

²⁵ In particolare, la norma unilaterale dello Stato in questione viene meno con riferimento alla norma speciale convenzionale regolante fattispecie identiche, ma non anche in relazione a fenomeni diversi, come l'applicazione delle norme di accertamento o di riscossione. Per approfondimenti sui rapporti tra norma convenzionale e norma nazionale cfr. LANG M., *Introduction to the Law of Double Taxation Conventions*, Linde Verlag GmbH, 20 giugno 2013; MILLER A., OATS L., *Principles of International Taxation*, A&C Black, 2012; LANG M., *Multilateral Tax Treaties: New Developments in International Tax*, Kluwer Law International, 1998; MALHERBE P., *Elements of International Income Taxation*, Bruylant, 26 maggio 2015.

²⁶ Va osservato, tuttavia, che in alcuni casi il diritto all'imposizione può essere attribuito anche o solamente allo Stato della fonte. In particolare, i redditi immobiliari sono tassati nello Stato in cui si trova l'immobile; i redditi d'impresa nello Stato in cui esiste una stabile organizzazione; i redditi di lavoro nello Stato in cui il lavoro è svolto.

Cfr. VALENTE P., *Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni*, Ipsa, 2016, p. 467 ss..

²⁷ Il paragrafo in esame stabilisce: «*for the purposes of this Convention, the term "resident of a Contracting State" means any person who under the laws of the State, is liable to tax therein by reason of his domicile, residence, place of management or any other criterion of a similar nature, and also includes that State and any political subdivision or local authority thereof.*

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

derata residente ai fini convenzionali e, cioè, sia «assoggettata ad imposta nello stesso Stato a motivo del suo domicilio, della sua residenza, della sede della sua direzione o di ogni altro motivo di natura analoga». Tale espressione deve essere intesa nel senso di potenziale assoggettamento ad imposizione in modo illimitato («*full liability to tax*»), a nulla rilevando il dato dell'effettivo prelievo fiscale subito dalla persona fisica.

La previsione di una soggezione tributaria di natura illimitata emerge, infatti, dallo stesso paragrafo 1 dell'art. 4, nella parte in cui prevede che una persona fisica non può ritenersi residente in uno Stato se *ivi* è assoggettata ad imposizione limitata sui redditi prodotti nel territorio di tale Stato o sui capitali *ivi* situati²⁸.

L'art. 4 del Modello OCSE introduce uno speciale criterio interpretativo delle disposizioni convenzionali sulla residenza e, in quanto tale, deve prevalere sui criteri generali d'interpretazione di cui all'art. 3, paragrafo 2 del Modello OCSE medesimo. Premesso, infatti, che i trattati debbono essere interpretati alla luce sia del dettato letterale sia dei principi ermeneutici posti dalla Convenzione di Vienna, nonché della prassi applicativa e della giurisprudenza internazionale, l'articolo 3, paragrafo 2, stabilisce i criteri generali di interpretazione della convenzione applicabile, in relazione a tutte le definizioni assunte nella convenzione medesima, disciplinando in particolare il metodo del rinvio e quello dell'interpretazione contestuale.

Il rinvio alla legislazione nazionale di cui all'art. 3, paragrafo 2 del Modello OCSE si intende circoscritto a quanto contenuto nelle specifiche normative relative alle imposte oggetto della convenzione²⁹.

²⁸ La disposizione citata si limita, perciò, ad enunciare i possibili criteri di collegamento che le norme nazionali pongono a fondamento dell'imposizione piena della persona fisica, non menzionando, peraltro, fra questi il criterio della nazionalità della persona fisica che solo in alcuni trattati ha formato oggetto di apposita previsione.

Cfr. per approfondimenti VALENTE P., *Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni*, Ipsoa, 2016, p. 22 ss.; VALENTE P., *Elusione Fiscale Internazionale*, Ipsoa, 2014, p. 96 ss..

²⁹ In ipotesi di conflitto di interpretazione a seguito di difformità nelle singole legislazioni nazionali, si propende a favorire la legislazione dello Stato che possiede il diritto primario di applicare il disposto convenzionale (generalmente lo Stato della fonte). L'interprete deve, inoltre, applicare la convenzione tenendo presente che il significato ordinario (*static meaning*) di una disposizione al momento della sua stipulazione potrebbe essere mutato rispetto all'interpretazione successiva (*ambulatory meaning*) che le norme interne attribuiscono alla precedente formulazione letterale. Cfr. per approfondimenti VALENTE P., *Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni*, Ipsoa, 2016, p. 20 ss..

3.1. Le c.d. *tie-breaker rules*

Il Modello OCSE contempla autonomi criteri di collegamento ai fini dell'attribuzione della residenza ad uno solo degli Stati contraenti (*tie-breaker rules*); essi hanno la finalità di porre fine al conflitto di sovranità impositiva fra gli Stati, determinando quale sia lo Stato contraente da considerare Stato della residenza e quale Stato della fonte ai fini convenzionali, in modo da consentire una ripartizione del potere impositivo in ossequio alle regole convenzionali³⁰.

I suindicati criteri non si applicano in via alternativa, bensì in conformità all'ordine gerarchico in cui sono enunciati; tutto ciò si traduce nell'impossibilità di accedere ai criteri successivi al primo, qualora quest'ultimo sia stato soddisfatto³¹.

Il paragrafo 2 dell'art. 4 del Modello OCSE disciplina il caso in cui, ai sensi delle disposizioni del paragrafo 1, una persona fisica è residente di entrambi gli Stati contraenti. Al fine di risolvere tale conflitto, è opportuno individuare disposizioni speciali che attribuiscono prevalenza ai criteri di collegamento del contribuente ad uno Stato piuttosto che all'altro³².

L'art. 4 accorda preferenza allo Stato contraente in cui la persona fisica dispone di una abitazione permanente. Tale criterio è nella maggior parte dei casi sufficiente per risolvere il conflitto risultante dal fatto che una persona dispone di una abitazione permanente in uno Stato contraente, pur avendo soggiornato per un certo periodo di tempo nell'altro Stato contraente.

³⁰ Per approfondimenti sulla ripartizione della potestà impositiva in ambito convenzionale cfr. LANG M., *Introduction to the Law of Double Taxation Conventions*, Linde Verlag GmbH, 20 giugno 2013; MILLER A., OATS L., *Principles of International Taxation*, A&C Black, 2012; LANG M., *Multilateral Tax Treaties: New Developments in International Tax*, Kluwer Law International, 1998; MALHERBE P., *Elements of International Income Taxation*, Bruylant, 26 maggio 2015.

³¹ Il rapporto che viene quindi instaurato si può a buon diritto ritenere informato al principio della specialità, in quanto viene data prevalenza alla norma speciale rispetto a quella più generale. Le disposizioni successive alla prima *tie-breaker rule* contengono, infatti, sia tutti gli elementi caratterizzanti il primo criterio che elementi tipizzanti il nuovo criterio.

Cfr. VALENTE P., *Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni*, Ipsoa, 2016, p. 272 ss..

³² Secondo quanto precisato dal Commentario all'art. 4 del Modello OCSE (par. 10), il criterio di riferimento deve essere di natura tale da essere soddisfatto in un solo Stato e allo stesso tempo deve riflettere un legame per cui il diritto di assoggettare a tassazione sia naturalmente attribuito a quello specifico Stato.

Per approfondimenti cfr. VALENTE P., *Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni*, Ipsoa, 2016, p. 270 ss..

Ne consegue che si considera che la residenza della persona fisica si trovi nel luogo ove la stessa possiede o utilizza una abitazione; detta abitazione deve qualificarsi come permanente; il requisito della permanenza sussiste se la persona fisica ne ha disposto l'utilizzo in modo durevole, in contrasto con un soggiorno in uno specifico luogo in condizioni tali che appaia evidente che il soggiorno sia di breve durata³³.

Qualora una persona fisica disponga di una abitazione permanente in entrambi gli Stati contraenti, il paragrafo 2 dell'art. 4 accorda la preferenza allo Stato ove la persona ha stabilito le proprie relazioni personali ed economiche più strette. Tale è lo Stato nel quale si trova il centro degli interessi vitali di detta persona³⁴. A tal proposito, vengono prese in considerazione le relazioni familiari e sociali della persona fisica, la sua occupazione, le sue attività politiche, culturali o di altro tipo, il luogo d'affari, il luogo da dove amministra i propri beni, ecc.³⁵.

Le circostanze devono essere valutate nel complesso e il comportamento personale dell'interessato deve essere considerato in modo particolare. Se una persona, la quale possiede una abitazione in uno Stato, stabilisce una

³³ Precisa il Commentario all'art. 4 del Modello OCSE che (par. 13), con riferimento alla nozione di abitazione, risulta opportuno osservare che qualsiasi forma di abitazione può essere presa in considerazione (casa o appartamento di proprietà o locato dalla persona fisica, stanza arredata presa in locazione). La permanenza nella abitazione risulta essenziale; ciò implica che la persona fisica abbia fatto quanto necessario per avere la dimora a sua disposizione sempre e continuamente, e non in modo occasionale.

Cfr. per approfondimenti VALENTE P., *Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni*, Ipsoa, 2016, p. 274 ss.; VALENTE P., *Elusione Fiscale Internazionale*, Ipsoa, 2014, p. 930 ss..

³⁴ Per approfondimenti sul concetto di «centro degli interessi vitali» cfr. VALENTE P., *Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni*, Ipsoa, 2016, p. 272 ss.; VALENTE P., *Il centro degli interessi vitali. Note sulla disciplina della residenza fiscale delle persone fisiche*, in *Il fisco*, n. 41/2009; VALENTE P., *The Center of Vital Interests: A Review of Italy's Rules on Tax Residence*, in *Tax Notes International*, Vol. 63, No. 1/2011; VALENTE P., VINCIGUERRA L., *Esterovestizione delle persone fisiche: centro degli interessi vitali e nomadismo fiscale*, IPSOA, 2016, p. 73 ss..

³⁵ Le relazioni economiche, personali e sociali del contribuente sono state oggetto di valutazione da parte dell'Amministrazione finanziaria australiana (ATO – ID 2011/53), la quale ha concluso, con riguardo a un soggetto che presentava legami (anche) con il Regno Unito, che «the taxpayer's personal and economic relations (centre of vital interests) under Article 4.3(a) of the UK Convention are closer with Australia».

Cfr. per approfondimenti SCHWARZ J., *Residence, Domicile and UK Taxation*, Tottel Publishing, 30 settembre 2014; ABADÉE S.R., EVANS C.C., *Tax and the Private Residence*, CCH Australia, 1 gennaio 1995; HADNUM L., *Non-Resident and Offshore Tax Planning: How to Cut Your Tax to Zero: 2015/2016*, CreateSpace Independent Publishing Platform, 17 marzo 2015; VALENTE P., VINCIGUERRA L., *Esterovestizione delle persone fisiche: centro degli interessi vitali e nomadismo fiscale*, IPSOA, 2016, p. 131 ss..

seconda abitazione nell'altro Stato conservando tuttavia la prima abitazione, la circostanza che egli conservi tale prima abitazione nell'ambiente ove egli ha sempre vissuto, ove ha sempre lavorato, e ove egli ha la propria famiglia e i beni, può, unitamente ad altri elementi, contribuire a dimostrare che egli ha conservato il centro degli interessi vitali nel primo Stato.

Nel caso in cui la persona fisica:

- a) disponga di una abitazione permanente in entrambi gli Stati contraenti e non sia possibile determinare in quale dei due Stati abbia il centro degli interessi vitali;
- b) non disponga di una abitazione permanente in alcuno Stato contraente;

la preferenza viene accordata allo Stato contraente ove la persona soggiorna abitualmente³⁶. A tale riguardo, devono essere presi in considerazione non solo i soggiorni che l'interessato effettua nella abitazione permanente nello Stato considerato, ma anche i soggiorni in qualsiasi altro luogo nel medesimo Stato. Altra ipotesi è quella di una persona fisica che non possiede una abitazione permanente in alcuno degli Stati contraenti, in quanto, a titolo esemplificativo, soggiorna, spostandosi da un *hotel* ad un altro. Anche in tale caso tutti i singoli soggiorni effettuati in uno Stato devono essere considerati, senza che risulti indispensabile accertarsi delle ragioni alla base di detti soggiorni.

Non viene precisato il periodo di tempo entro il quale è necessario effettuare il confronto. Si dovrebbe prendere in considerazione un periodo di tempo sufficientemente lungo da consentire di valutare se la residenza in ciascuno dei due Stati è abituale e di determinare al contempo la periodicità dei soggiorni³⁷.

³⁶ Cfr. SCHWARZ J., *Residence, Domicile and UK Taxation*, Tottel Publishing, 30 settembre 2014; ABADEE S.R., EVANS C.C., *Tax and the Private Residence*, CCH Australia, 1 gennaio 1995; HADNUM L., *Non-Resident and Offshore Tax Planning: How to Cut Your Tax to Zero: 2015/2016*, CreateSpace Independent Publishing Platform, 17 marzo 2015; LANG M., *Introduction to the Law of Double Taxation Conventions*, Linde Verlag GmbH, 20 giugno 2013; MILLER A., OATS L., *Principles of International Taxation*, A&C Black, 2012; LANG M., *Multilateral Tax Treaties: New Developments in International Tax*, Kluwer Law International, 1998; MALHERBE P., *Elements of International Income Taxation*, Bruylant, 26 maggio 2015; AULT H.J., ARNOLD B.J., GEST G., *Comparative Income Taxation: A Structural Analysis*, Kluwer Law International, 2010.

³⁷ Diventa determinante definire in quale luogo il soggetto in questione soggiorni in modo più frequente: non viene, tuttavia, chiarito quale arco temporale dia luogo all'integrazione della fattispecie della dimora abituale, ma in ogni caso si dovrà procedere al computo dei soggiorni abituali che si sono verificati all'interno del medesimo Stato al fine di raggiungere un periodo sufficientemente ampio da risultare idoneo a ritenere permanente il soggiorno in detto Stato.

Qualora la persona fisica abbia il proprio soggiorno abituale in entrambi gli Stati contraenti o non abbia il proprio soggiorno abituale in alcuno di detti Stati, la preferenza viene accordata allo Stato del quale essa possiede la nazionalità.

È compito delle autorità competenti determinare la residenza della persona fisica, mediante ricorso alla procedura amichevole di cui all'art. 25 del Modello OCSE³⁸, se essa possiede la nazionalità di entrambi gli Stati contraenti o non possiede la nazionalità di alcuno di essi.

3.2. Le c.d. *tie-breaker rules*: cenni di diritto comparato

Tie-breaker rules analoghe a quelle sopra esaminate sono previste dal paragrafo 3 dell'art. 4 del Modello USA di Convenzione contro le doppie imposizioni del 2006³⁹.

Cfr. VALENTE P., *Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni*, IPSOA, 2016, p. 280 ss.. Cfr. inoltre VAN RAAD K., *Model Income Tax Treaties*, Springer, 29 giugno 2013; KAMAL S., *Individual Tax Residence: The Law and Practice Relating to the Residence of Individuals for the Purposes of UK Tax, with Source Material and a Commentary on the UK-India Double Tax Treaty*, Sweet & Maxwell, 2011; LANG M., *Introduction to the Law of Double Taxation Conventions*, Linde Verlag GmbH, 20 giugno 2013; VALENTE P., "The Center of Vital Interests: A Review of Italy's Rules on Tax Residence", in *Tax Notes International*, Vol. 63, No. 1/2011; VALENTE P., VINCIGUERRA L., *Esterovestizione delle persone fisiche: centro degli interessi vitali e nomadismo fiscale*, IPSOA, 2016, p. 131 ss..

³⁸ Per approfondimenti sull'art. 25 del Modello OCSE cfr. VALENTE P., *Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni*, IPSOA, 2016, p. 1063 ss.; VALENTE P., ALAGNA C., MATTIA S., *Controversie internazionali: procedure amichevoli e gestione delle relazioni*, IPSOA, 2014, p. 39 ss..

³⁹ Il paragrafo 3 dell'art. 4 del Modello USA prevede:

«Where, by reason of the provisions of paragraph 1, an individual is a resident of both Contracting States, then his status shall be determined as follows:

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

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

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

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

Il 2006 U.S. Model Technical Explanation, nel commento al suindicato paragrafo, precisa che i *test* in esso previsti vanno applicati nell'ordine indicato dalla disposizione medesima. Il passaggio al *test* successivo è ammesso allorquando quello precedente non sia conclusivo.

Sulla base dei suindicati criteri, con una decisione del novembre 2013, la Corte distrettuale della California⁴⁰, con riferimento ad un individuo residente negli Stati Uniti e in Messico e con abitazione permanente in entrambi i Paesi, ha statuito, ai fini della individuazione del «centro degli interessi vitali», che «(...) *factors such as family and social relations, occupation, political and cultural activities, and place of business demonstrate where the individual has retained his centers of vital interest*».

Considerazioni analoghe si rinvencono nella risposta fornita dall'*Internal Revenue Service* (nel 1995), in relazione ad una questione di *dual residence* ai sensi del trattato contro le doppie imposizioni Stati Uniti-Regno Unito.

Al fine di determinare la residenza di una persona fisica, secondo l'Amministrazione finanziaria statunitense le *tie-breaker rules* contenute nell'art. 4 della convenzione contro le doppie imposizioni anglo-statunitense devono essere applicate nell'ordine in cui sono presentate. Secondo la lett. a) del par. 2 del suindicato art. 4, una persona fisica è considerata residente dello Stato contraente «*in which he has a permanent home available to him*»⁴¹.

Qualora dovesse risultare che la persona fisica dispone di una «*permanent home*» sia negli Stati Uniti che nel Regno Unito, è necessario procedere all'individuazione del «centro degli interessi vitali», dando, a tale scopo, rilevanza «*to a person's family and social relations, his occupation, his political and cultural activities, and his place of business and the place from which his property is managed*»⁴².

Per l'Amministrazione finanziaria canadese, il concetto di «centro degli interessi vitali» è strettamente connesso alla verifica della sussistenza dei c.d. «*residential ties*» con il Canada, anche nel caso in cui l'individuo si trovi all'estero. Se è vero che lo *status* di residente va determinato «*on a case by case basis*», tenendo conto di tutte le circostanze del caso concreto, in gene-

⁴⁰ Caso Escobedo v. U.S., 2013 PTC 367 (S.D. Cal. 11/14/13).

⁴¹ Con l'espressione «*permanent home*» si indica «*a home that an individual has retained for his permanent use, as opposed to a place that is retained for a stay of short duration. Permanent use means that the individual has arranged to have the dwelling available to him at all times continuously*». Ai fini della suindicata valutazione, è necessario altresì tenere in considerazione il fatto della presenza della famiglia del contribuente nel luogo ritenuto «*permanent home*».

⁴² Cfr. Internal Revenue Service, Memorandum CC:INTL:993-94, *Assistance concerning the residency of a foreign national*, maggio 1995.

rale, a meno che l'individuo non recida «*all significant residential ties*»⁴³ con il territorio canadese, egli continua ad essere *ivi* assoggettato a tassazione con riferimento a tutto il suo reddito, ovunque prodotto.

4. La residenza delle persone fisiche nel diritto comunitario

4.1. La residenza delle persone fisiche nella giurisprudenza della Corte di Giustizia

La definizione della residenza delle persone fisiche è stata oggetto di considerazione da parte della Corte di Giustizia CE in relazione a fattispecie disciplinate dalla direttiva 83/182/CEE, relativa alle franchigie fiscali applicabili all'interno della Comunità in materia d'importazione temporanea di taluni mezzi di trasporto.

⁴³ «*Significant residential ties*

1.11 *The residential ties of an individual that will almost always be significant residential ties for the purpose of determining residence status are the individual's:*

dwelling place (or places);

spouse or common-law partner; and
dependents.

1.12 *Where an individual who leaves Canada keeps a dwelling place in Canada (whether owned or leased), available for his or her occupation, that dwelling place will be considered to be a significant residential tie with Canada during the individual's stay abroad. However, if an individual leases a dwelling place located in Canada to a third party on arm's-length terms and conditions, the CRA will take into account all of the circumstances of the situation (including the relationship between the individual and the third party, the real estate market at the time of the individual's departure from Canada, and the purpose of the stay abroad), and may consider the dwelling place not to be a significant residential tie with Canada except when taken together with other residential ties (...).*

1.13 *If an individual who is married or cohabiting with a common-law partner leaves Canada, but his or her spouse or common-law partner remains in Canada, then that spouse or common-law partner will usually be a significant residential tie with Canada during the individual's absence from Canada. Similarly, if an individual with dependents leaves Canada, but his or her dependents remain behind, then those dependents will usually be considered to be a significant residential tie with Canada while the individual is abroad. Where an individual was living separate and apart from his or her spouse or common-law partner prior to leaving Canada, by reason of a breakdown of their marriage or common-law partnership, that spouse or common-law partner will not be considered to be a significant tie with Canada»* (cfr. <http://www.cra-arc.gc.ca/tx/tchncl/ncmtx/fls/s5/f1/s5-f1-c1-eng.html>).

Per approfondimenti cfr. VALENTE P., VINCIGUERRA L., *Esterovestizione delle persone fisiche: centro degli interessi vitali e nomadismo fiscale*, IPSOA, 2016, p. 140 ss..

A tal fine, assume rilevanza la nozione di «normale residenza». Secondo i giudici comunitari, nel caso in cui una persona abbia legami sia personali che professionali in due Stati membri, il luogo della sua «normale residenza» è quello in cui viene individuato il centro permanente degli interessi di tale persona. Nell'ipotesi in cui tale valutazione non permetta siffatta conclusione, occorre dichiarare la preminenza dei legami personali (presenza fisica della persona e dei familiari, disponibilità di un'abitazione, luogo in cui i figli frequentano la scuola, luogo di esercizio dell'attività professionale, ecc.)⁴⁴.

Il principio è stato, in particolare, affermato dalla Corte di Giustizia CE nella sentenza del 12 luglio 2001, causa C-262/99, riguardante un cittadino greco e italiano (Sig. Louloudakis)⁴⁵.

Nel caso di specie, il giudice amministrativo di Héraklion, adito dal Sig. Louloudakis per annullare la decisione delle autorità doganali greche che avevano inflitto a quest'ultimo sanzioni connesse all'importazione di

⁴⁴ Già nel 1963, la Commissione europea, nella «*Raccomandazione agli Stati membri, che definisce la nozione di "residenza normale" ai fini dell'applicazione del regime d'importazione temporanea dei veicoli stradali privati, nelle relazioni fra gli Stati membri*», aveva rilevato che «in base alla legislazione applicabile nei sei Stati membri della C.E.E., i veicoli stradali privati possono beneficiare del regime d'importazione temporanea, in sospensione totale dei dazi doganali e delle tasse d'importazione, soltanto quando i loro proprietari e utenti abbiano la loro «residenza normale» al di fuori del territorio dello Stato membro in cui tali veicoli sono importati. (...)» (cfr. *infra*).

⁴⁵ Il Sig. Paraskevas Louloudakis, nato a Chanià (Creta) nel 1956, è cittadino greco ed italiano. Nel 1974 si è trasferito in Italia. Ha una formazione come architetto e ha costituito in Italia con la moglie, cittadina italiana, una società attiva nel settore immobiliare e nel commercio dell'olio d'oliva; ha costituito un'altra società a Creta, che ha ad oggetto il confezionamento e il commercio dell'olio e dei grassi. Egli ha presentato, insieme alla moglie, dichiarazioni dei redditi in Italia e in Grecia. Gli sono state rilasciate due patenti di guida, una italiana e l'altra greca. È residente in Grecia e possiede una casa in Italia. È iscritto nelle liste elettorali in Italia. I suoi figli hanno studiato in una scuola greca per imparare il greco, ma hanno frequentato anche una scuola a Firenze.

Nel 1995, un furgoncino immatricolato in Italia, appartenente alla società italiana del Sig. Louloudakis, è oggetto di un controllo nel porto di Héraklion. Il furgoncino viene successivamente sequestrato in quanto oggetto di contrabbando, con due altri veicoli immatricolati in Italia, appartenenti alla stessa società.

La dogana, ritenendo che il Sig. Paraskevas Louloudakis abbia la residenza in Grecia, irroga a quest'ultimo:

- un dazio maggiorato di 72 216 960 GRD, per il mancato pagamento intenzionale dei dazi dovuti;
- un'ammenda di 100 000 GRD (per ciascuno dei tre veicoli), per mancata dichiarazione all'entrata nel territorio greco;
- un'ammenda di 11 000 000 GRD complessivamente, per possesso ed uso dei veicoli senza diritto ad un'esenzione temporanea.

un mezzo di trasporto, si è rivolto alla Corte di Giustizia CE per ottenere una interpretazione della nozione di «residenza», nel caso in cui una persona abbia legami sia personali sia professionali in due Stati membri, e sulla compatibilità con il principio di proporzionalità dell'insieme delle sanzioni previste dalla legislazione greca.

La Corte, chiamata ad interpretare la direttiva 83/182/CEE, ha affermato che la suindicata disposizione – benché non preveda esplicitamente una situazione come quella del Sig. Louloudakis (situazione in cui legami sia personali sia professionali esistono in due Stati membri) – definisce come «residenza normale» il luogo in cui una persona dimora abitualmente, vale a dire durante almeno 185 giorni all'anno, a motivo di legami personali e professionali⁴⁶.

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

Secondo la Corte bisogna fare riferimento alla presenza fisica della persona e dei suoi familiari, alla disponibilità di un'abitazione, alla frequentazione effettiva di una scuola da parte dei figli, all'esercizio delle attività professionali, al posto in cui vi sono interessi patrimoniali e i legami amministrativi con le autorità pubbliche. Qualora tale valutazione non permetta una individuazione certa della residenza, va dichiarata la preminenza dei legami personali.

Sulla definizione della residenza delle persone fisiche la Corte aveva avuto modo di pronunciarsi già dieci anni prima, nel procedimento C-297/89, con la sentenza del 23 aprile 1991.

Anche in questo caso, la domanda di pronuncia pregiudiziale verteva sull'interpretazione dell'art. 7 e dell'art. 10 della direttiva n. 83/182/CEE⁴⁷. In particolare, il giudice di ultima istanza investito della controversia ha sot-

⁴⁶ Ciò non esclude che la stessa persona dimori in un altro luogo per il resto dell'anno, parimenti in ragione di legami personali e professionali.

⁴⁷ Le questioni sono state sollevate nell'ambito di un procedimento penale a carico del Sig. Ryborg accusato di aver importato in Danimarca, il 12 novembre 1982, un'autovettura da turismo, acquistata e immatricolata nella Repubblica federale di Germania, e di averla usata in Danimarca senza aver pagato le relative tasse e senza averla fatta immatricolare in tale Stato membro.

toposto alla Corte di Giustizia tre questioni pregiudiziali, di cui la prima vertente sulla nozione di «residenza normale» di cui alla direttiva 83/182/CEE⁴⁸.

Con riguardo a quest'ultima, la Corte di Giustizia ha rilevato che gli artt. 3, 4 e 5 della direttiva stessa subordinano la concessione da parte degli Stati membri di una franchigia dai tributi contemplati all'art. 1 – in caso di importazione temporanea di un autoveicolo da turismo – alla condizione che il singolo, importando un mezzo di trasporto, abbia la propria residenza normale in uno Stato membro diverso da quello dell'importazione temporanea.

⁴⁸ Le questioni pregiudiziali in particolare sono le seguenti:

«1) Alternativa n. 1

Secondo quali criteri si debba decidere se il cittadino del paese B, a norma dell'art. 7, n. 1, secondo comma, della direttiva del Consiglio 28 marzo 1983, 83/182/CEE, relativa alle franchigie fiscali applicabili all'interno della Comunità in materia d'importazione temporanea di taluni mezzi di trasporto, abbia la residenza normale nel paese A o nel paese B, qualora egli:

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

1) Alternativa n. 2

Secondo quale criterio si debba decidere se il cittadino del paese B, a norma dell'art. 7, n. 1, secondo comma, della direttiva del Consiglio 28 marzo 1983, 83/182/CEE, relativa alle franchigie fiscali applicabili all'interno della Comunità in materia d'importazione temporanea di taluni mezzi di trasporto, abbia la residenza normale nel paese A o nel paese B, qualora egli:

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

2) Se l'obbligo di collaborazione imposto dall'art. 10 della direttiva del Consiglio, 83/182/CEE, alle competenti autorità degli Stati interessati per l'applicazione pratica della direttiva escluda che lo Stato membro B, senza previo accordo con lo Stato membro A, obblighi un cittadino il quale abbia immatricolato la propria automobile e pagato le tasse relative nello Stato membro A ad immatricolare l'autovettura e a pagare ulteriori tributi nello Stato B, qualora lo Stato membro B ritenga che la persona di cui trattasi abbia ormai la residenza normale nello Stato membro B.

3) Se l'art. 10 della direttiva attribuisca ai singoli diritti che essi possano far valere dinanzi al giudice nazionale».

Ne consegue che il luogo di «residenza normale», definito secondo le regole previste agli artt. 7, n. 1, e 9, n. 3, della direttiva 83/182/CEE, consente di determinare lo Stato membro in cui l'autoveicolo di cui trattasi si trova in regime d'importazione temporanea, nonché lo Stato membro che può sottoporlo al proprio regime d'imposta.

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

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

I criteri definiti dalle succitate disposizioni contemplano, per i giudici comunitari, tanto il legame, professionale e personale, di una persona con un luogo, quanto la durata di tale legame; essi devono essere esaminati cumulativamente. La residenza normale deve essere considerata come il luogo in cui l'interessato ha stabilito il centro permanente dei suoi interessi⁴⁹.

Sulla base di tali premesse, i giudici comunitari hanno statuito che *«la residenza normale (...) corrisponde al centro permanente degli interessi della persona di cui trattasi, da individuarsi con l'ausilio del complesso dei criteri contenuti in tale disposizione nonché di tutti gli elementi di fatto rilevanti»*.

Inoltre, *«la mera circostanza che un cittadino dello Stato membro B, che sia andato a vivere nello Stato membro A, trovando in quest'ultimo lavoro e alloggio, ma, a decorrere da una certa data e per oltre un anno, abbia trascorso quasi tutte le notti e i fine settimana presso un'amica nello Stato membro B, pur conservando nello Stato membro A occupazione e alloggio, non è sufficiente per far ritenere che egli abbia trasferito la propria residenza nello Stato membro B»*⁵⁰.

⁴⁹ A tal fine, tutti gli elementi di fatto rilevanti devono essere presi in considerazione, con l'obiettivo di determinare la «residenza normale» nel centro permanente degli interessi della persona di cui trattasi.

⁵⁰ Il solo fatto che una persona passi le notti e i fine settimana per più di un anno presso un'amica nello Stato B non basta, a parere della Corte, per concludere che essa abbia spostato

La Corte di Giustizia è ritornata sulla nozione di «normale residenza» delle persone fisiche nella sentenza del 7 giugno 2007, nel procedimento C-156/04, confermando sostanzialmente l'orientamento espresso in passato. Ancora una volta ha costituito oggetto di interpretazione l'art. 7 della direttiva 83/182/CEE, dal titolo «Norme generali per la determinazione della residenza»⁵¹.

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

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

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

il centro permanente dei suoi interessi in tale Stato. Il caso sarebbe diverso se tale persona si installasse nello Stato membro B manifestando la volontà di viverci in comune con la propria amica e di non ritornare nello Stato membro A.

⁵¹ Prevede l'art. 7 che «1. Ai fini dell'applicazione della presente direttiva, si intende per residenza normale il luogo in cui una persona dimora abitualmente, ossia durante almeno 185 giorni all'anno, a motivo di legami personali e professionali oppure, nel caso di una persona senza legami professionali, a motivo di legami personali che rivelano l'esistenza di una stretta correlazione tra la persona in questione e il luogo in cui abita.

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

Questa condizione non è richiesta allorché la persona effettua un soggiorno in uno Stato membro per l'esecuzione di una missione di durata determinata. La frequenza di un'università o di una scuola non implica il trasferimento della residenza normale».

Sulla prova della «residenza normale», la Corte di Giustizia si è pronunciata con sentenza del 2 agosto 1993, nel procedimento C-9/92, nella quale ha sostenuto che essa deve essere fornita con tutti i mezzi, in particolare con la produzione della carta d'identità o di qualsiasi altro documento valido.

Nel caso in cui vi siano dubbi sulla validità della dichiarazione della «residenza normale» o ai fini di taluni controlli specifici, le competenti autorità dello Stato membro d'importazione possono chiedere elementi d'informazione o prove supplementari⁵².

⁵² «16. La Commissione sostiene che la convenuta non ha trasposto nel suo diritto interno l'art. 7, nn. 2 e 3, della direttiva 83/182 e l'art. 6, nn. 2 e 3, della direttiva 83/183. Secondo tali disposizioni, la prova del luogo di residenza normale viene fornita con tutti i mezzi, in particolare con la produzione della carta d'identità o di qualsiasi altro documento valido. Solo qualora abbiano dubbi sulla validità della dichiarazione della residenza normale o ai fini di taluni controlli specifici le competenti autorità dello Stato membro d'importazione possono chiedere elementi d'informazione o prove supplementari.

17. Orbene, i decreti ministeriali nn. 247/13 e 245/11 si limitano nei loro artt. 15 e, rispettivamente, 29, a stabilire una regola che attribuisce l'onere della prova della residenza normale al ricorrente. Le norme relative alla prova della residenza normale si trovano nel titolo II della circolare n. 366/26 (...).

18. Secondo la Commissione, la circolare non costituisce un mezzo adeguato per la trasposizione di direttive che, come quelle del caso di specie, mirano a creare diritti per i singoli.

In generale, la normativa ellenica conferirebbe alle autorità doganali un ampio potere discrezionale quanto ai mezzi di prova che possono essere richiesti indipendentemente dall'esistenza di dubbi sul luogo della residenza normale.

(...)

21. Orbene, come ha sostenuto la Commissione, i decreti ministeriali controversi non contengono alcuna norma che recepisca l'art. 7, nn. 2 e 3, della direttiva 83/182 e l'art. 6, nn. 2 e 3, della direttiva 83/183, i quali consentono ai singoli di provare la residenza normale con tutti i mezzi e limitano l'esigenza di elementi d'informazione o di prove supplementari ai soli casi in cui la validità della dichiarazione della residenza normale è messa in dubbio e quando vengono effettuati taluni specifici controlli.

22. Infine, il titolo II della circolare n. 366/26 definisce i diversi documenti che le autorità doganali possono prendere in considerazione per accertare la residenza normale. In conformità all'ultimo comma di tale titolo, questi elementi di prova «possono essere assunti anche ai fini della verifica del luogo di residenza di un determinato soggetto all'estero durante 185 giorni per ogni periodo di dodici mesi, qualora tale verifica non possa essere effettuata unicamente per mezzo del passaporto».

23. Tali disposizioni non stabiliscono chiaramente che la prova della residenza normale può essere fornita con tutti i mezzi e che solo in caso di dubbio o nell'ambito di controlli specifici possono essere richiesti elementi d'informazione o prove supplementari. Pertanto, non si può in nessun caso ritenere che esse traspongano correttamente l'art. 7, nn. 2 e 3, della direttiva 83/182 e l'art. 6, nn. 2 e 3, della direttiva 83/183» (Corte di Giustizia, sentenza del 2 agosto 1993, C-9/92).

4.2. La residenza delle persone fisiche secondo la Commissione europea

Sulla nozione di «residenza normale», più volte oggetto di considerazione da parte dei giudici comunitari, la Commissione europea era intervenuta già nel 1963, con la «Raccomandazione agli Stati membri, che definisce la nozione di “residenza normale” ai fini dell’applicazione del regime d’importazione temporanea dei veicoli stradali privati, nelle relazioni fra gli Stati membri».

Essa aveva rilevato che in assenza, nella Convenzione doganale relativa all’importazione temporanea dei veicoli stradali privati del 4 giugno 1954, di una definizione della nozione di «residenza normale», «le interpretazioni “nazionali” di tale nozione presentano divergenze notevoli che, talvolta, possono avere per effetto o una doppia imposizione del veicolo o l’esenzione totale dai dazi doganali e dalle tasse d’importazione previsti nei confronti del veicolo stesso.

Dato che la carenza di una definizione della nozione di “residenza normale” si fa sentire particolarmente nelle relazioni fra Stati membri» è necessario procedere ad un’interpretazione uniforme o concertata di tale nozione nelle relazioni fra gli Stati membri. La Commissione europea ha quindi raccomandato agli Stati membri di procedere alla trasposizione, nel rispettivo diritto interno, delle seguenti norme:

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

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

Infine, in materia di *dual residence*, si rileva che le *tie-breaker rules*, per la definizione della residenza fiscale delle persone fisiche, si rinvencono, in ambito comunitario, nella Raccomandazione della Commissione europea del 15 dicembre 2011 (2011/856/UE), relativa a misure intese a evitare la doppia imposizione in materia di successioni, con riferimento alla fattispecie dello sgravio fiscale nel caso di «legami personali multipli di una stessa

persona» (paragrafo 4.4). In particolare, si prevede che qualora, sulla base delle disposizioni di Stati membri diversi, si ritenga che una persona abbia un legame personale con più di uno Stato membro di imposizione, occorre che le autorità competenti degli Stati membri interessati determinino con quale Stato membro la persona ha un legame personale più stretto⁵³.

⁵³ A tal fine:

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

b) se lo Stato membro di cui alla lettera a) non applica imposte di successione o se la persona dispone di un’abitazione permanente in più Stati membri, si ritiene che abbia un legame personale più stretto con lo Stato membro con cui le relazioni personali ed economiche sono più strette (centro degli interessi vitali);

c) se lo Stato membro di cui alla lettera b) non applica imposte di successione o se non è possibile determinare lo Stato membro in cui la persona ha il proprio centro degli interessi vitali, oppure se detta persona non dispone di un’abitazione permanente in nessuno Stato membro, si ritiene che essa abbia un legame personale più stretto con lo Stato membro in cui è situata la sua dimora abituale;
d) se lo Stato membro di cui alla lettera c) non applica imposte di successione o la persona dispone di una dimora abituale in più di uno Stato membro o in nessuno Stato membro, si ritiene che abbia un legame personale più stretto con lo Stato membro di cui ha la nazionalità”.

Per approfondimenti cfr. VALENTE P., VINCIGUERRA L., *Esterovestizione delle persone fisiche: centro degli interessi vitali e nomadismo fiscale*, IPSOA, 2016, p. 148 ss..

Finito di stampare nel mese di ottobre 2016

CENTRO STAMPA UNIVERSITÀ

Università degli Studi di Roma *La Sapienza*

Piazzale Aldo Moro 5 – 00185 Roma

www.editricesapienza.it

1) Versione digitale completa	Euro	80	
2) Versione cartacea	Euro	120	84*
3) Versione completa (cartacea + digitale)	Euro	150	129*
Contributo per spese di spedizione all'Estero (Solo 2 e 3)	Euro	10	

È possibile sottoscrivere l'abbonamento per la **versione digitale e completa (opzioni 1 e 3)**, inviando il presente modulo all'indirizzo e-mail: orders@casalini.it (abbonati istituzionali) ovvero editorialstaff@rdti.it (abbonati privati). Le copie digitali saranno poi rese disponibili sulla piattaforma web: www.torrossa.it. L'abbonamento da diritto a tutti i numeri compresi nell'annata e si intende rinnovato per l'annata successiva qualora non disdetto entro il 31 dicembre. Ulteriori informazioni sul sito www.rdti.it oppure scrivendo a editorialstaff@rdti.it.

Gli abbonamenti alla **versione cartacea (opzione 2)** possono essere sottoscritti inviando il presente modulo via e-mail, unitamente a copia del bonifico bancario (IBAN IT6900200805227000401386487, BIC/SWIFT UNCRITM 1153, intestato al "Dipartimento di Scienze Politiche - Sapienza Università di Roma"), all'indirizzo: editorialstaff@rdti.it.

E-commerce: singolo articolo o fascicolo in formato digitale

4) Versione digitale di un singolo articolo	Euro	10,00
5) Versione digitale di un singolo fascicolo	Euro	35,00

È possibile effettuare l'**acquisto di singole versioni digitali (opzioni 4 e 5)** collegandosi allo Store on line store.torrossa.it e digitando "Rivista di Diritto Tributario Internazionale" nel campo di ricerca.

L'abbonamento dovrà essere fatturato a:

Cognome e Nome/Ragione sociale

Indirizzo CAP

Località Prov.

E-mail

Cod. fiscale e P. IVA Tel. Fax

I fascicoli devono essere spediti a (compilare solo se l'indirizzo di spedizione è diverso da quello di fatturazione):

Cognome e Nome/Ragione sociale

Indirizzo CAP

Località Prov.

E-mail

Cod. fiscale e P. IVA Tel. Fax

Data Firma

INFORMATIVA AI SENSI DEL D.Lgs. 30.6.2003 n. 196

"Codice in materia di protezione dei dati personali"

Ai sensi dell'art. 13 del D.Lgs. 196/2003 si informa che i dati forniti sono necessari e saranno trattati per le finalità connesse all'invio del prodotto richiesto. Per tali ragioni la mancata indicazione degli stessi preclude l'invio del prodotto medesimo. Il trattamento dei dati verrà effettuato con procedure anche informatizzate, con logiche correlate alle finalità indicate e comunque in modo da garantire la sicurezza e la riservatezza dei dati medesimi. I dati personali acquisiti non saranno oggetto di diffusione. Il cliente gode dei diritti di cui all'art. 7 della norma citata, in virtù dei quali potrà chiedere e ottenere, tra l'altro, informazioni circa i dati che lo riguardano e circa le finalità e le modalità del trattamento; potrà anche chiedere l'aggiornamento, la rettifica, l'integrazione, la cancellazione, l'anonimizzazione e il blocco dei dati e potrà infine opporsi al trattamento degli stessi. Tali diritti potranno essere esercitati mediante richiesta inviata con lettera raccomandata al Responsabile della Redazione, al seguente indirizzo: Piazzale Aldo Moro, 5 – 00185 Roma, o mediante e-mail all'indirizzo di posta elettronica editorialstaff@rdti.it. Titolare del trattamento è la "Rivista di Diritto Tributario Internazionale". Responsabile del trattamento è il Responsabile della Redazione. I dati saranno inoltre trattati da altri responsabili specificamente nominati - il cui elenco costantemente aggiornato è disponibile presso il sito www.rdti.it - nonché dagli incaricati appositamente nominati dai vari Responsabili.

I dati potranno essere utilizzati per l'invio di comunicazioni e/o informative commerciali in ordine a prodotti dello stesso Editore. Ove si intenda ricevere tali informazioni, barrare, per il consenso, la casella sottostante.

☐ il sottoscritto presta il proprio consenso all'invio di informative commerciali.

Luogo e data Firma

