

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

La residenza convenzionale supera le presunzioni domestiche

di **Marco Bargagli**

Come noto, per valutare correttamente la **residenza fiscale della persona fisica**, occorre fare riferimento alle **norme nazionali e internazionali di riferimento**.

A **livello domestico**, l'[articolo 2, comma 2, Tuir](#) prevede che un **soggetto passivo è residente in Italia** se, per la **maggior parte del periodo d'imposta**:

- è iscritto nell'anagrafe della popolazione residente;
- ha il domicilio nel territorio dello Stato, definito come la sede **principale degli affari e interessi** ([articolo 43, comma 1, cod. civ.](#));
- ha stabilito la residenza nel territorio dello Stato, identificabile come la **dimora abituale** del soggetto ([articolo 43, comma 2, cod. civ.](#)).

Anzitutto, si ricorda che la persona fisica che vuole **trasferire la propria residenza fiscale all'estero**, deve necessariamente cancellarsi **dall'anagrafe della popolazione residente in Italia** e, successivamente, **isciversi all'Aire** (Anagrafe degli Italiani Residenti all'Estero).

Sul punto, la giurisprudenza di legittimità ha chiarito che **l'iscrizione nell'anagrafe dei soggetti residenti in altro Stato non è elemento determinante per escludere la residenza fiscale in Italia** della persona fisica qualora il soggetto passivo abbia **nel territorio dello Stato la sua dimora abituale ovvero il proprio domicilio**, inteso come sede principale dei propri affari ed interessi economici, così come delle proprie relazioni personali, dovendo il **carattere soggettivo ed elettivo della scelta dell'interessato** essere a tal fine **contemperato con le esigenze di tutela dell'affidamento dei terzi** (cfr. [Corte di cassazione, sentenza n. 13114 del 21.03.2018](#)).

Con riferimento agli ulteriori **criteri di natura sostanziale**, sulla base dell'interpretazione della prassi amministrativa di riferimento, possiamo affermare che:

- la **residenza** è intesa come *"il luogo in cui la persona fisica ha la dimora abituale"*. Essa è determinata **dall'abituale volontaria dimora** di una persona **in un determinato territorio**, concorrendo a instaurare tale relazione **giuridicamente rilevante** sia il **fatto oggettivo** (stabile permanenza in un determinato luogo), sia **l'elemento soggettivo** (volontà di rimanervi). In merito, **l'abitualità della dimora** permane qualora il soggetto **lavori o svolga altre attività al di fuori del comune di residenza** e quindi del territorio dello Stato, purché conservi in esso l'abitazione, vi ritorni quando possibile e **mostri l'intenzione di mantenervi il centro delle proprie relazioni familiari e sociali**;
- il **domicilio di una persona fisica** coincide con *"la sede principale dei suoi affari ed*

interessi” a prescindere dalla **presenza effettiva in tale luogo**, inteso in **un’accezione ampia** comprensiva **non solo di rapporti di natura patrimoniale ed economica ma anche morali, sociali e familiari**.

Ciò posto, la normativa interna sopra illustrata va necessariamente **correlata** con le **disposizioni internazionali** e, segnatamente, con le **convenzioni bilaterali** stipulate tra i vari allo scopo di evitare fenomeni di *dual residence* e, simmetricamente, di **doppia residenza** e **doppia imposizione**.

Anche la **prassi operativa** ([circolare n. 1/2018](#) del Comando Generale della Guardia di Finanza - volume III - parte V - capitolo 11 “*Il contrasto all’evasione e alle frodi fiscali di rilievo internazionale*”, pag. 341 e ss.), ha **fornito precise indicazioni** circa la **gerarchia delle fonti in ambito internazionale**.

In particolare, il citato documento di prassi sottolinea che i **trattati internazionali**, una volta **recepiti dall’ordinamento italiano** hanno **natura sub-costituzionale** e, quindi, assumono un **grado superiore alla legge ordinaria** rispetto alla quale assumono il **rango di legge speciale** confermando che, in caso di conflitto con quest’ultima, deve **prevalere la norma internazionale**.

In merito, la regola della **prevalenza delle norme internazionali** trova un **preciso limite** nella **particolare ipotesi** in cui la norma interna **risulti più favorevole al contribuente**, come espressamente previsto dall’[articolo 169 Tuir](#) a mente del quale “*le disposizioni del presente testo unico si applicano, se più favorevoli al contribuente, anche in deroga agli accordi internazionali contro la doppia imposizione*”.

A tal fine si ricorda che l’**articolo 4, paragrafo 2, del modello Ocse di convenzione internazionale contro le doppie imposizioni sui redditi** prevede che, quando una **persona fisica** è considerata **residente di entrambi gli Stati Contraenti**, la sua residenza è determinata con i **criteri di seguito indicati**:

- detta persona è considerata residente dello Stato Contraente nel quale **ha un’abitazione permanente**. Tuttavia, quando essa dispone di **un’abitazione permanente in entrambi gli Stati Contraenti**, la stessa è considerata **residente dello Stato Contraente nel quale le sue relazioni personali ed economiche sono più strette**, individuato come il “**centro degli interessi vitali**”;
- se non si può determinare lo Stato Contraente nel quale detta persona ha il **centro dei suoi interessi vitali**, o se la medesima **non ha un’abitazione permanente in alcuno degli Stati Contraenti**, essa è considerata residente dello Stato Contraente in cui **soggiorna abitualmente**;
- se detta persona **soggiorna abitualmente in entrambi gli Stati Contraenti**, ovvero non soggiorna abitualmente in alcuno di essi, essa è **considerata residente** dello Stato Contraente del quale ha la **nazionalità**;
- se detta persona ha la **nazionalità di entrambi gli Stati Contraenti** o non ha la

nazionalità di alcuno di essi, le autorità competenti degli Stati Contraenti **risolvono la questione di comune accordo**.

La **prevalenza della norma convenzionale** rispetto a quella domestica è stata confermata anche in una recente sentenza emessa dalla **CTR Puglia**, con la **sentenza n. 2212/2019, depositata il 16 luglio 2019** che, **accogliendo il ricorso del contribuente**, ha sancito che il criterio da utilizzare prioritariamente per **individuare la residenza fiscale** è quello **dell'abitazione permanente** e, gradatamente, quello del **centro degli interessi vitali** (*i.e.* le **relazioni personali e economiche più strette**) e ancora quello del **soggiorno abituale**.

A tale fine, dalla **documentazione prodotta in giudizio** emergevano i seguenti elementi:

- la **compagna e il figlio della persona fisica** risiedevano tutti nella **stessa abitazione in Romania**, ancor prima della **cancellazione dall'anagrafe della popolazione residente in Italia**, come emerge dalla **certificazione rilasciata dalla città di Bucarest**;
- la **costante permanenza del soggetto passivo nello Stato estero per motivi di lavoro**, con contestuale **possesso di una partecipazione totalitaria al capitale di una società rumena**;
- gli **incarichi rivestiti presso la Confindustria rumena** che lasciavano presumere la **presenza costante nel territorio estero per rappresentare gli interessi degli investitori italiani**.

In definitiva, a **parere del giudice del gravame**, tali elementi superavano quelli di **segno opposto** proposti dall'Agenzia delle entrate, **costituiti essenzialmente** dalla circostanza che la **persona fisica non si sarebbe mai separato formalmente dalla moglie residente in Italia** e che con la stessa **avrebbe anche contratto un mutuo per l'acquisto dell'abitazione di residenza anagrafica**.

