

FISCALITÀ INTERNAZIONALE***Individuazione della residenza fiscale di un cittadino svizzero***

di Marco Bargagli

Master di specializzazione

LE ISPEZIONI TRIBUTARIE IN AMBITO NAZIONALE E INTERNAZIONALE

[Scopri di più >](#)

Come noto, sia per le **persone fisiche** che per le **persone giuridiche**, con il termine **esterovestizione** si intende normalmente quel fenomeno in cui si realizza una **dissociazione tra residenza reale** (es. Italia) e **residenza fittizia** (all'estero, generalmente in un Paese a **bassa fiscalità**), con il precipuo scopo di **evadere le imposte** e ottenere, simmetricamente, un **indebito risparmio d'imposta**.

Analizziamo, anzitutto, la normativa sostanziale di riferimento evidenziando che, a **livello domestico** l'[articolo 2 Tuir](#) prevede che un **soggetto passivo è residente in Italia** se, per la maggior parte del periodo d'imposta (183 giorni o 184 in caso di anno bisestile):

- 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 propria residenza nel territorio dello Stato, identificabile come la **dimora abituale** del soggetto ([articolo 43, comma 2, cod. civ.](#)).

Un aspetto **dirimente** per **individuare la residenza fiscale della persona fisica** è sicuramente quello riferito all'individuazione del luogo dove la **persona fisica** ha la propria **dimora abituale**, ossia dove ha **localizzato le proprie relazioni personali**.

A tale fine, il **domicilio di una persona fisica** ex [articolo 43 cod. civ.](#) viene definito come **"la sede principale degli affari ed interessi"** valutando sia i **rapporti di natura patrimoniale ed economica**, sia quelli morali, sociali e familiari.

Il nostro ordinamento tributario stabilisce anche una **"presunzione legale relativa"** la quale prevede **l'inversione dell'onere della prova a carico del contribuente** il quale, se ha stabilito la residenza in Paesi a fiscalità privilegiata deve dimostrare, con **elementi di effettività sostanziale**, che ha trasferito la **residenza fiscale all'estero**.

In merito, per **espressa disposizione normativa** ([articolo 2, comma 2-bis, Tuir](#)), si considerano altresì **residenti, salvo prova contraria**, quei cittadini italiani **cancellati dalle anagrafi della popolazione residente, iscritti all'Aire, che si sono trasferiti in paradisi fiscali** (D.M. 04.05.1999).

Di contro, in **ambito convenzionale**, l'articolo 4 paragrafo 2, del modello Ocse di convenzione prevede che, in **caso di conflitto tra Stati circa la residenza fiscale di una persona fisica**, il potere impositivo spetti preliminarmente allo Stato ove il soggetto abbia una **abitazione permanente**, in subordine a quello in cui abbia il proprio **centro di interessi vitali**, e ancora in subordine a quello in cui esso abbia una **dimora abituale**.

Circa la **presunta esterovestizione di un cittadino svizzero**, si citano gli spunti interpretativi forniti dalla **suprema Corte di cassazione**, con l'ordinanza **n. 18009 del 06.06.2022**, con la quale gli Ermellini hanno rigettato il ricorso proposto da parte dell'Agenzia delle entrate, che **aveva contestato la residenza fiscale in Svizzera** da parte di un cittadino iscritto all'AIRE.

La difesa del contribuente **evidenziava che la persona fisica**, conformemente ai criteri indicati nella [circolare 140/E/1999](#), aveva dimostrato di essere:

- **effettivamente residente in Svizzera dal 1997;**
- **iscritto all'Aire dal 1998, unitamente a moglie e figlio;**
- **titolare del mutuo stipulato per l'acquisto dell'abitazione in Svizzera;**
- **titolare di più utenze domestiche (elettricità, gasolio, telefono, acqua, televisione).**

Inoltre, è emerso che il figlio del contribuente **frequentava l'Università di Zurigo** e la moglie **lavorava in una scuola di Lugano**.

In buona sostanza, il fatto che egli **lavorasse presso una società con sede in Italia** non avrebbe avuto particolare rilevanza **ai fini della corretta individuazione della residenza fiscale**.

In merito, giova ricordare che proprio la [circolare 140/E/1999](#) ha tracciato, a titolo esemplificativo, alcuni elementi idonei a fornire idonea prova contraria che consente di **superare la presunzione legale relativa prevista dall'[articolo 2, comma 2-bis, Tuir](#)** e, segnatamente:

- la sussistenza della **dimora abituale** nel Paese fiscalmente privilegiato, sia personale sia dell'eventuale nucleo familiare;
- **l'iscrizione ed effettiva frequenza dei figli presso istituti scolastici o di formazione** del Paese estero;
- lo svolgimento di un **rapporto lavorativo a carattere continuativo**, stipulato nello stesso Paese estero ovvero l'esercizio di **una qualunque attività economica con carattere di stabilità**;
- la **stipula di contratti di acquisto o di locazione di immobili residenziali**, adeguati ai bisogni abitativi nel Paese di immigrazione;

- la **movimentazione a qualsiasi titolo di somme di denaro o di altre attività finanziarie** nel Paese estero da e per l'Italia;
- la **stipula di contratti di acquisto o di locazione di immobili residenziali**, adeguati ai bisogni abitativi nel Paese di immigrazione;
- le **fatture e ricevute di erogazione di gas, luce, telefono e di altri canoni tariffari**, pagati nel Paese estero;
- la **movimentazione a qualsiasi titolo di somme di denaro** o di altre attività finanziarie nel Paese estero e da e per l'Italia;
- l'**eventuale iscrizione nelle liste elettorali del Paese d'immigrazione**;
- l'**assenza di unità immobiliari tenute a disposizione in Italia** o di atti di donazione, compravendita, costituzione di società, etc.;
- la **mancanza nel nostro Paese di significativi e duraturi rapporti di carattere economico, familiare, politico, sociale, culturale e ricreativo**.

Tutto ciò premesso, i giudici di Piazza Cavour hanno **pienamente condiviso**, anche in sede di legittimità, la decisione del giudice di merito, rilevando che il contribuente ha “**esaurientemente adempiuto all'onere probatorio posto a suo carico**”.

Nello specifico, il giudice del gravame, dopo avere peraltro richiamato proprio la [circolare 140/E/1999](#), ha ritenuto **non fittizio il trasferimento della residenza all'estero**.

Secondo la costante elaborazione giurisprudenziale espressa *in apicibus*, il **domicilio della persona fisica** viene confermato come **la sede principale degli affari ed interessi economici** nonché delle **relazioni personali**, come desumibile da elementi presuntivi (cfr. *ex multis* [Corte di cassazione, sentenza n. 21694 del 08.10.2020](#), Corte di cassazione, sentenza n. 14434 del 15.06.2010; Corte di cassazione, sentenza n. 13803 del 07.11.2001).

Quindi, il **concepto di domicilio** va valutato in relazione al **luogo in cui la persona intrattiene sia rapporti di natura personale, che quelli economici** (cfr. Corte di cassazione SS.UU., sentenza n. 25275 del 29.11.2006 e Corte di cassazione, sentenza n. 14240 del 14.05.2021), dovendo il concetto di interessi, in contrapposizione a quello di affari, **intendersi comprensivo anche degli interessi personali** (cfr. [Corte di cassazione, sentenza n. 6081 del 01.03.2019](#); Corte di cassazione, sentenza n. 29576 del 29.12.2011).

In definitiva, nel caso di specie, il giudice di merito ha **negato che possa attribuirsi al contribuente un domicilio in Italia**, adeguatamente **soppesando i vari elementi dedotti e provati dal ricorrente ai fini della residenza**.

Questi ultimi sono riferiti alla **sfera personale e familiare del soggetto passivo** evidenziando, alla loro luce, che da molti anni la persona fisica ha **stabilito il proprio centro di interessi vitali in Svizzera, unitamente al proprio nucleo familiare**.