

di Niccolò Figundio

Residenza fiscale ed iscrizione anagrafica

norme vigenti e prospettive di riforma, nello specifico dei rapporti Italia-Svizzera

In Italia, le ultime settimane dell'anno segnano tradizionalmente l'intensificarsi delle discussioni parlamentari sulla "legge di bilancio".

Quest'anno, l'attenzione è tuttavia polarizzata dal dibattito circa l'attuazione della riforma fiscale. Come noto, il governo italiano, su delega del parlamento¹, ha infatti intrapreso un complesso cammino mirante alla riforma del sistema tributario. Nella miriade di disposizioni allo studio, ve ne sono numerose che attengono profili di fiscalità internazionale² e, tra queste, alcune di particolare interesse per la comunità degli *expats* italiani. Il riferimento è, tra le altre, alle norme relative alla residenza fiscale delle persone fisiche: pur nella perdurante incertezza circa il testo che entrerà in vigore al termine del cammino parlamentare, la via indicata dal governo italiano appare netta e dunque pare utile dedicare una breve disamina a queste disposizioni, con uno sguardo alla prospettiva specifica dei rapporti italo-svizzeri.

La residenza fiscale delle persone fisiche in generale

In genere, negli ordinamenti tributari, l'assoggettamento a tassazione delle persone fisiche si fonda sul concetto di residenza fiscale. La localizzazione della residenza fiscale di un certo soggetto, in un certo stato o territorio, viene poi desunta dalla presenza, in quello stesso stato o territorio, di taluni elementi, definibili quali "criteri di collegamento soggettivi": tra questi, ad esempio, la presenza fisica, il domicilio o la dimora abituale.

Ciò detto, va notato che ciascun sistema fiscale nazionale declina il concetto di residenza fiscale in modalità differenti, scegliendo i criteri di collegamento più affini alla propria tradizione giuridica e, generalmente, più idonei ad assicurare il maggior gettito fiscale.

È di tutta evidenza che questa im-

postazione può essere foriera di notevoli problemi in capo al singolo contribuente, nella misura in cui questi si possa trovare – per le circostanze concrete della propria vita – a integrare i criteri di collegamento soggettivi di due (o più, in ipotesi) Stati e, dunque, a ricadere contemporaneamente nella nozione di "residente fiscale" prevista da due (o più) diversi ordinamenti tributari: situazione dalla quale tipicamente potrà derivare il rischio di una doppia (o multipla) imposizione.

Poiché siffatte situazioni sono, evidentemente, di intralcio ai liberi commerci e alla circolazione delle persone, gli Stati, da tempi ormai risalenti, si sono impegnati a contrastarle, cercando di risolvere questi conflitti tra potestà impositive sovrane, regolando peraltro le ipotesi di doppia residenza fiscale: lo strumento, come noto, è quello delle convenzioni contro le doppie imposizio-



Il governo italiano, su delega del parlamento⁷, ha infatti intrapreso un complesso cammino mirante alla riforma del sistema tributario

ni, ossia appunto trattati internazionali che impegnano bilateralmente i due Stati contraenti.

Le norme attualmente in vigore

Come già ricordato in passato su queste pagine³, secondo il diritto tributario italiano, dalla residenza fiscale in Italia di un certo soggetto deriva il suo assoggettamento a tassazione su base mondiale, ossia per tutti i redditi ovunque percepiti (i.e. sia in Italia, sia all'estero). In particolare, secondo le norme attualmente in vigore⁴ sono fiscalmente residenti in Italia le persone fisiche che, per la maggior parte del periodo d'imposta (ossia, per più di 183 giorni all'anno) sono iscritte nell'anagrafe della popolazione residente in Italia oppure hanno in Italia il proprio domicilio o la propria residenza ai sensi del Codice Civile italiano. Le tre condizioni sopra indicate (iscrizione anagrafica, domicilio o residenza) sono tra loro alternative. È, pertanto, sufficiente che anche una sola di esse risulti verificata perché la persona fisica sia considerata fiscalmente residente in Italia e ivi sia,

dunque, chiamata ad obbligo contributivo illimitato, cioè su tutti i redditi ovunque prodotti.

Ciò premesso per quanto concerne l'Italia, bisogna invece notare che nel diritto fiscale elvetico⁵ l'assoggettamento illimitato (c.d. *appartenenza personale*) consegue alla circostanza per cui la persona fisica abbia, in Svizzera o rispettivamente in un certo Cantone, il "domicilio fiscale" o la "dimora fiscale". Una persona si considera avere il domicilio fiscale in Svizzera (ovvero nel Cantone) quando, tra l'altro, vi risiede con l'intenzione di stabilirsi durevolmente. Diversamente, la dimora fiscale è data quando una persona vi soggiorna senza interruzioni apprezzabili per almeno 30 giorni, se esercita un'attività lucrativa, oppure per almeno 90 giorni, se invece non esercita un'attività lucrativa.

Iscrizione anagrafica e rischi di doppia residenza fiscale

Da questa breve panoramica, emerge con nettezza il rischio incombente sul soggetto che, lasciando l'Italia per trasferirsi all'estero, ometta o ritardi

la propria cancellazione dall'Anagrafe della Popolazione Residente (o APR). La tematica riguarda indifferentemente i cittadini italiani e gli stranieri, con la sola differenza che i primi, cancellandosi dall'APR, verrebbero iscritti contestualmente all'Anagrafe degli Italiani Residenti all'Estero (o AIRE). Tuttavia, purtroppo, l'importanza capitale di questo adempimento non è ben percepita. Nella pratica, accade quindi con grandissima frequenza di imbattersi in casi di persone trasferitesi dall'Italia all'estero da molti anni e che qui trascorrono effettivamente la loro esistenza ma che, a causa delle norme sopra richiamate, risultano ancora fiscalmente residenti in Italia.

Nel caso degli *expats* in Svizzera, è evidente come le persone che si trovino in tale situazione risultino – a mente dei principi sopra richiamati – anche fiscalmente residenti nella Confederazione. Pertanto, ne deriverà una doppia residenza fiscale, con la conseguenza che questi soggetti saranno chiamati ad adempiere ai propri obblighi tributari (non solo in termini di pagamento delle imposte, ma anche di dichiarazione) in entrambi gli Stati, con conseguenze particolarmente gravose.

Il rimedio, in caso di accertamento fiscale, sarà per il contribuente quello di invocare la Convenzione per evitare le doppie imposizioni sottoscritta da Italia e Svizzera nel 1976 (di seguito, CDI) le cui norme, essendo di fonte internazionale, prevalgono su quelle di diritto interno. La CDI contiene – secondo il Modello OCSE – una norma mirante appunto a risolvere i conflitti di doppia residenza fiscale, facendone "prevalere" solo una, sulla base della ricorrenza, in uno o nell'altro Stato, di taluni criteri di collegamento. Si tratta, come noto, delle c.d. *tie breaker rules* (cfr. art. 4 par. 2 CDI), che prendono in considerazione, in ordine gerarchico, il criterio dell'abi-



Alcune profili di fiscalità internazionale sono di particolare interesse per la comunità degli *expats* italiani

tazione permanente, seguito dal centro degli interessi vitali, dal soggiorno abituale e, infine, dalla nazionalità del contribuente.

La riforma allo studio in Italia

Nonostante il rimedio, sopra menzionato, costituito dalla CDI, è palese che le norme attualmente vigenti in Italia costituiscano una notevole "spada di Damocle" per il contribuente. L'autorità fiscale, nella pratica, tenderà infatti sempre a contestare – secondo la norma interna – la residenza fiscale italiana del contribuente sulla base della sua perdurante iscrizione all'APR (e, se cittadino italiano, della mancata iscrizione all'AIRE); spetterà quindi al contribuente appellarsi alla CDI rilevante e fornire, sulla base di essa, la non scontata dimostrazione della prevalenza della residenza estera su quella italiana; dimostrazione che, in pratica, avverrà perlopiù nell'ambito del successivo contenzioso.

Alla luce di quanto sinora illustrato, bisogna quindi salutare con favore lo sforzo di riforma oggi intrapreso dal governo italiano con riguardo alle disposi-

zioni tributarie in discorso (art. 2 TUIR). Secondo la proposta di modifica in discussione, si considereranno fiscalmente residenti in Italia le persone che per la maggior parte del periodo d'imposta, includendo anche le frazioni di giorno, hanno il domicilio o la residenza nel territorio italiano oppure che sono ivi presenti. Quindi, rispetto alla disciplina vigente, da un lato la platea

dei contribuenti è ampliata, attraverso il riferimento alle "frazioni" di giorno e al concetto di "presenza fisica" nel territorio italiano. Inoltre, in luogo del riferimento alle nozioni contenute nel Codice Civile italiano, è introdotto un nuovo concetto di "domicilio" fondato sul luogo in cui si sviluppano, in via principale, le relazioni personali e familiari della persona⁶. Dall'altro lato, l'iscrizione all'Anagrafe della Popolazione Residente viene dequalificata a mera presunzione relativa consentendo, quindi, al contribuente di fornire la prova contraria in merito alla localizzazione del suo effettivo domicilio.

In conclusione, l'implementazione di questa riforma potrà risultare di particolare utilità non solo ai soggetti trasferitisi negli Stati privi di una CDI con l'Italia, ma anche – tra gli altri – a quelli immigrati in Svizzera, agevolandoli nella dimostrazione della propria residenza fiscale nella Confederazione. Non resta che confidare, quindi, nei prossimi sviluppi del cammino legislativo.

** Il presente contributo si riferisce allo stato al 12 dicembre 2023*

¹Legge delega 9 agosto 2023, n. 111.

²Cfr. Schema di decreto legislativo recante attuazione della riforma fiscale in materia di fiscalità internazionale (Atto del Governo n. 90), di seguito "schema di decreto".

³Il lungo cammino per l'uscita della Svizzera dalle "black list" fiscali italiane, in *La Rivista*, n. 2, Anno 114, Aprile/Giugno 2023.

⁴Cfr. Art. 2 del d.P.R. n. 917/1986, Testo Unico delle Imposte sui Redditi, TUIR.

⁵Il riferimento è alla Legge federale sull'imposta federale diretta (LIFD) del 14 dicembre 1990 e alla Legge federale sull'armonizzazione delle imposte dirette dei Cantoni e dei Comuni (LAID) del 14 dicembre 1990.

⁶Si segnala anche che la 6a commissione del Senato, nell'esprimere parere favorevole allo schema di decreto, ha invitato il governo a valutare l'opportunità di mantenere, quanto alla nozione di residenza, il riferimento all'art. 43 del Codice Civile.

⁷Legge delega 9 agosto 2023, n. 111.