

Riforma fiscale, nozione di residenza al test delle relazioni personali

Internazionalizzazione. La nuova definizione di domicilio si limita all'analisi dei rapporti intessuti dal contribuente e trascura gli interessi economici

**Pierpaolo Angelucci
Antonio Fiorentino Martino
Paolo Scarioni**

La legge delega per la riforma fiscale ha sollecitato la revisione della disciplina della residenza fiscale delle persone fisiche, «al fine di renderla coerente con la migliore prassi internazionale e con le convenzioni sottoscritte dall'Italia per evitare le doppie imposizioni» (articolo 3, lettera c); e in effetti lo schema di decreto legislativo attuativo in materia di fiscalità internazionale ne introduce una definizione nuova. Essa, però, se da un lato è animata da apprezzabili obiettivi di semplificazione, dall'altro rischia di apparire non del tutto conforme ai principi direttivi fissati nella delega.

L'articolo 4 del Modello Ocse individua una serie di criteri di collegamento per risolvere i conflitti di doppia residenza tra Stati contraenti; tra questi, assume indubbio rilievo il «centro degli interessi vitali», che attrae la residenza di un soggetto allo Stato in cui si sviluppano maggiormente le sue relazioni.

Nel Commentario al Modello si legge che assumono a tal fine rilievo «his family and social relations, his occupations, his political, cultural or other activities, his place of business, the place from which he administers his property, etc.»: il focus deve, quindi, essere posto su svariati ambiti della vita dell'individuo, ossia, quello familiare/personale e quello economico/patrimoniale.

Sul piano dell'ordinamento domestico il ricordato criterio è sostanzialmente coerente e sovrapponibile a quello di «domicilio» citato dal vigente articolo 2, comma 2,

del Tuir. Tale norma, rinviando alla nozione del Codice civile (ove il «domicilio» viene definito come il luogo in cui la persona «ha stabilito la sede principale dei suoi affari e interessi») sembra in prima battuta porre l'accento sulle relazioni di natura patrimoniale ed economica; tuttavia, è altrettanto noto come la locuzione «affari e interessi» sia stata tradizionalmente interpretata in senso molto ampio, ricomprendendo anche i rapporti morali, sociali e familiari (circolare ministeriale 2 dicembre 1997, n. 304). Tra l'altro, questa accezione così estesa è stata costantemente adottata anche dalla giurisprudenza della Cassazione, sebbene essa talvolta abbia attribuito rilevanza prioritaria agli aspetti affettivi e familiari (Cassazione 4 maggio 2022, n. 18009) e tal'altra abbia invece ritenuto preminenti gli interessi economico/patrimoniali del contribuente (Cassazione 20 dicembre 2018, n. 32992 e 4 maggio 2021, n. 11620).

In altre parole, non si è mai dubitato che la determinazione del domicilio debba richiedere una combinazione di tutti gli elementi di fatto che, direttamente o indiretta-



Il pericolo.

La nuova norma potrebbe indebolire l'azione accertativa dell'amministrazione finanziaria

mente, dimostrano un legame stabile del soggetto con un certo territorio, e il carattere principale dello stesso legame; la disciplina interna, pertanto, seppur renda necessaria un'analisi senz'altro molto complessa, appare già essenzialmente in linea con quella convenzionale.

In questo contesto può, dunque, suscitare qualche perplessità la soluzione adottata dal legislatore delegato nello schema di decreto attuativo: dopo aver stabilito che saranno considerate fiscalmente residenti in Italia le persone fisiche «che per la maggior parte del periodo d'imposta ... hanno il domicilio o la residenza nel territorio dello

Stato ovvero che sono ivi presenti», precisa che «per domicilio si intende il luogo in cui si sviluppano, in via principale, le relazioni personali e familiari della persona». Una siffatta ridefinizione di «domicilio», che, come già accennato, certamente rappresenta un meritevole sforzo nella direzione della semplificazione, limita l'analisi a una sola parte del complesso di rapporti instaurati dal contribuente, trascurando di appurare dove questi abbia intessuto le proprie relazioni economiche e patrimoniali; con la conseguenza che, invece di essere conforme alla migliore prassi internazionale e alle convenzioni sottoscritte dall'Italia (come imporrebbe la delega), tende a disallinearsi dalle stesse.

Ma, a parte questo aspetto, la nuova norma potrebbe indebolire l'azione accertativa dell'amministrazione finanziaria, la quale più difficilmente riuscirà a contrastare la pianificazione dello spostamen-

to delle relazioni sociali e familiari del contribuente nello Stato scelto come luogo di residenza; infatti, tale tipologia di relazioni, a differenza di quelle economico/patrimoniali, risulta più agevole da rilocare, essendo sufficiente allo scopo che un soggetto abbia la possibilità di vivere per la maggior parte dell'anno all'estero in insieme alla propria famiglia e di crearvi occasioni di vita sociale facilmente documentabili (quali l'uso di una abitazione, l'iscrizione a club, associazioni sportive o culturali, la frequentazione della scuola da parte dei figli, e via dicendo). Laddove simili trasferimenti oltreconfine dovessero registrare un incremento, si avrebbero impatti negativi in termini di gettito: i contribuenti non residenti, infatti, conservano la soggettività passiva in Italia solo per i redditi qui prodotti, beneficiando, peraltro, di un prelievo mitigato dalle forme di imposizione sostitutiva solitamente previste dal nostro ordinamento per tali redditi.

La modifica in tema di residenza andrebbe, quindi, opportunamente ponderata, valutando se sostituire il riferimento al «domicilio» con la locuzione «centro degli interessi vitali», la quale potrebbe essere poi definita ricalcando proprio le indicazioni del Commentario. L'indagine su quale sia il Paese di effettiva residenza fiscale di una persona fisica, infatti, dovrebbe ragionevolmente fondarsi, come è sempre stato, su una analisi comparativa globale, nella quale vengono messi a confronto tutti gli interessi della persona, ancorché ciò comporti una evidente difficoltà di dover soppesare elementi molto diversi tra loro, e di dover scegliere quelli cui attribuire di volta in volta un ruolo preminente; d'altronde, solo in questo modo può accertarsi quel radicamento profondo e pervasivo con il territorio dello Stato, che può giustificare l'attribuzione (o meno) al contribuente dello status di soggetto passivo "worldwide".