

Controlli fiscali Niente doppia imposizione anche per chi non si iscrive all'Aire

Marco Piazza — a pag. 17

Per evitare la doppia tassazione residenza decisa dai trattati

RESIDENZA FISCALE

Si applicano le tie break rules che puntano alla sostanza dei fatti

Alcune convenzioni hanno criteri più restrittivi, come quella con la Svizzera

pagina a cura di
Marco Piazza

Le convenzioni contro le doppie imposizioni stipulate dall'Italia (in genere conformi al modello Ocse) contengono regole che consentono di risolvere i cosiddetti conflitti di residenza. Se, infatti, in base alla norma italiana e quella dell'altro Stato contraente, il soggetto si considera residente in entrambi gli Stati, per stabilire in quale Stato sia effettivamente residente si devono applicare le cosiddette *tie break rules* contenute nel trattato, secondo le quali – di norma – la persona si considera residente: a) nello Stato in cui dispone di un'abitazione permanente; b) se ha l'abitazione permanente in entrambi gli Stati, in quello in cui le sue relazioni personali ed economiche sono più strette; c) se non si può individuare tale Stato, in quello in cui «soggiorna abitualmente»;

d) se soggiorna abitualmente in entrambi gli Stati, in quello della cittadinanza;

e) e in caso di doppia cittadinanza: accordo fra le autorità competenti.

Stando ai trattati, quindi, se una persona fisica è considerata dalle nostre autorità fiscali residente in Italia per il solo fatto di non essersi cancellata dall'Anagrafe di residenti, ma è anche considerata residente nello Stato in cui è emigrato, in base alle leggi di quello Stato (perché vi ha stabilito, di fatto la dimora abituale o il centro degli affari e interessi), l'agenzia delle Entrate non può esimersi dall'applicare le tie break rules contenute nella convenzione, le quali sono basate principalmente su elementi di fatto e non formali.

La supremazia dei trattati è sancita dall'articolo 75 del Dpr 600 del 1973, secondo il quale, nell'applicazione delle imposte sui redditi sono fatti salvi gli accordi internazionali resi esecutivi in Italia. Il principio è tutelato dall'articolo 117 della Costituzione e dalla giurisprudenza della Consulta (sentenze 348 e 349 del 2007).

Per questo, la più attenta giurisprudenza di merito non ha mancato di evidenziare come l'accertamento della residenza fiscale del contribuente non possa prescindere dall'applicazione delle tie break rules previste dai trattati (si vedano ad esempio le sentenze della Ctr To-

scana, 506 del 20 febbraio 2017 e 840 del 13 marzo 2018 e quella della Cpt Firenze 131 del 12 gennaio 2016). Ecco quindi che anche l'emigrato che abbia dimenticato di iscriversi all'Aire potrà evitare di essere assoggettato a una doppia imposizione appellandosi alla convenzione fra l'Italia e lo Stato in cui ha trasferito la propria residenza.

Non sempre, però le convenzioni sono applicabili. Alcune presentano clausole contro l'abuso del trattato, per evitare che regole miranti ad evitare doppie imposizioni consentano in realtà di sottrarre ad imposizione i redditi in entrambi i Paesi.

Per esempio, l'articolo 4, paragrafo 5 della convenzione con la Svizzera stabilisce che non è considerata residente di uno Stato contraente, la persona che:

a) pur soddisfacendo le tie break rules, sia soltanto beneficiaria apparente di redditi in realtà di pertinenza di persone non residenti in quello Stato;

b) una persona fisica che non sia assoggettata alle imposte generalmente riscosse in quello Stato, per i redditi provenienti dall'altro Stato Contraente; situazione in cui normalmente si trovano i residenti in Svizzera che hanno optato per il regime cosiddetto "globalista" (si veda con motivazioni diverse, ma non nella sostanza, Cpt Genova, sentenza 620 del 24 marzo 2015).

© RIPRODUZIONE RISERVATA

LE 5 REGOLE

Le tie break rules

Se un soggetto si considera residente in entrambi gli Stati, per dirimere la questione si considera residente:

- nello Stato in cui dispone di un'abitazione permanente;
- se ha l'abitazione permanente in entrambi gli

Stati, in quello in cui le sue relazioni personali ed economiche sono più strette;

- se non si può individuare tale Stato, in quello in cui «soggiorna abitualmente»;
- se soggiorna abitualmente in entrambi gli Stati, in quello della cittadinanza;
- e in caso di doppia cittadinanza: accordo fra le autorità competenti.

