

DIRITTO E PRATICA TRIBUTARIA INTERNAZIONALE

FONDATA DA
VICTOR UCKMAR

DIRETTORE RESPONSABILE
PROF. CESARE GLENDI
EMERITO DI DIRITTO PROCESSUALE CIVILE
UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI PARMA

CONDIRETTORI

FABRIZIO AMATUCCI
UNIVERSITÀ DEGLI STUDI
DI NAPOLI FEDERICO II

GIUSEPPE CORASANITI
UNIVERSITÀ DEGLI STUDI
DI BRESCIA

**CATERINA CORRADO
OLIVA**
UNIVERSITAS MERCATORUM

JOSÉ-ANDRÉS ROZAS
UNIVERSITAT DE BARCELONA

EDOARDO TRAVERSA
UNIVERSITÉ CATHOLIQUE DE LOUVAIN

www.edicolaprofessionale.com/DPTI



Wolters Kluwer

CEDAM

SOMMARIO 1/2026

DOTTRINA

FABRIZIO AMATUCCI, <i>Limiti alla cooperazione allargata ed inversione dell'onere della prova a carico del contribuente in ambito transnazionale</i>	11
PAOLO ARGINELLI, <i>Dal profit split ai metodi di formulary apportionment. irreversibili tendenze in atto?(*)</i>	31
GIUSEPPE CORASANITI, <i>L'onere della prova nelle contestazioni in materia di residenza ed esterovestizione delle persone fisiche</i>	51
ANDREA PODDIGHE, <i>AI and tax assessment: what rights does the taxpayer have?(*)</i>	73
JOSHUA POWNALL, <i>Assessing the Spanish Digital Services Tax under WTO law: strategic implications for the United States(*)</i>	95
YERAY VILLEGAS ALMAGRO, <i>La transparencia algorítmica y su proyección en el ámbito tributario: un análisis comparado a la luz del caso Bosco(*)</i>	123

RUBRICHE

GIUSEPPE CORASANITI, <i>Convenzioni internazionali</i>	158
DANIELE MANDELLI, <i>Internet</i>	168

GIURISPRUDENZA TRIBUTARIA DELL'UNIONE EUROPEA

GIOACCHINO GALIZIA, <i>Sezione I. Massimario</i>	173
--	-----

PIERPAOLO ROSSI MACCANICO, <i>Sezione II. Rassegna di giurisprudenza</i>	183
--	-----

Massimario della giurisprudenza tributaria dell'Unione europea

Sentenza del 3 luglio 2025, causa, C-733/23, Beach and bar management Vs. Agenzia nazionale delle entrate, Bulgaria	173
Sentenza del 3 luglio 2025, causa, C-808/23, Högkullen AB Vs. Agenzia delle imposte, Svezia	174
Sentenza del 10 luglio 2025, causa, C-276/24, Konreo Vs. Direzione finanziaria d'appello, Repubblica Ceca	174
Sentenza del 1° agosto 2025, causa, C-427/23, Határ Diszkont Kft. Vs. Amministrazione nazionale delle imposte e delle dogane, Ungheria	175
Sentenza del 1° agosto 2025, causa, C-794/23, Amministrazione tributaria austriaca Vs. PGmbH	177
Sentenza del 1° agosto 2025, causa, C-602/24, W. sp. z o.o. Vs. Amministrazione finanziaria polacca	178
Sentenza del 1° agosto 2025, cause, C-433/24, Galerie Karsten Greve Vs. Ministero dell'Economia, delle Finanze e della Sovranità industriale e digitale, Francia	179
Sentenza del 1° agosto 2025, causa, C-375/24, Keesing Deutschland GmbH Vs. Ufficio tributario per le persone giuridiche II, Germania	180
Sentenza del 1° agosto 2025, causa, C-92/24, Banca Mediolanum SpA Vs. Agenzia delle Entrate – Direzione regionale della Lombardia	181
Sentenza del 3 settembre 2025, causa, C-726/23, SC Arcomet Towercranes SRL Vs. Amministrazione finanziaria romena	182

Rassegna della giurisprudenza tributaria dell'Unione europea

A. Applicazione del diritto primario UE e principi generali rilevanti in materia tributaria – iva, Dogane e Imposte Indirette

- Sentenza del 21 gennaio 2026, cause riunite T-393/25 e T-394/25, Associazione Pro.Loca.Tur./Consiglio. *In due cause pregiudiziali riguardanti la validità delle modifiche alla direttiva IVA per l'era digitale, il Tribunale stabilisce, le ricorrenti non sono riuscite a dimostrare che il loro ricorso per l'annullamento dall'articolo 28 bis, paragrafo 1, della direttiva IVA era ammissibile, come soggetti direttamente ed individualmente interessati dalla direttiva impugnata. Da una parte, considerato che la direttiva impugnata accorda agli Stati membri destinatari un ampio potere discrezionale quanto all'applicazione o meno del regime previsto dall'articolo 28 bis, paragrafo 1, della direttiva IVA, le ricorrenti non erano direttamente interessate all'annullamento della stessa, quale atto generale che richiede tuttavia il recepimento nazionale. Dall'altra, le ricorrenti non erano neppure individualmente interessate all'annullamento di un atto legislativo che non gli consente di partecipare* 183
- Sentenze del 22 gennaio 2026, cause riunite C-379/24 e C-380/24, ANS e Educat. *Secondo la Corte di giustizia, l'esenzione ai sensi dell'articolo 132, paragrafo 1, lettera f), della direttiva IVA deve essere accordata alle prestazioni di servizi effettuate da un'associazione autonoma di persone qualora tali prestazioni siano necessarie all'attività esente esercitata da tali persone, anche se queste non siano esclusivamente connesse a detta attività in ragione della loro natura generale* 186
- Sentenza, 28 gennaio 2026, C-Causa T-177/25, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Gdańsku. *In un caso riguardante la richiesta di correzione successiva di una dichiarazione doganale presentata nel quadro di un contingente d'importazione, il Tribunale dell'Unione ha stabilito che l'articolo 173, paragrafo 3, del codice doganale dell'Unione non consente la modifica successiva all'accettazione della dichiarazione doganale presentata, per l'ottenimento successivo dell'applicazioni di dazi preferenziali* 186

- Sentenza del 29 gennaio 2026, Cause riunite C-72/24, *Kaledis I e C-73/24, Kaledis II*. Secondo la Corte di giustizia, l'amministrazione doganale può rideterminare, a seguito di controllo a posteriori, il valore in dogana di merci importate sulla base di un prezzo minimo accettabile calcolato utilizzando valori statistici, e ha specificato che tale rideterminazione deve avere a riferimento i valori statistici riferibile alle importazioni effettuate al tempo della dichiarazione semplificata inizialmente applicato. Per la Corte, la possibilità di rideterminare il valore in dogana delle merci interessate a seguito di un controllo a posteriori è ammessa in caso di dichiarazione di valori palesemente sottostimati e a condizione che tali valori presuntivi non siano applicati in modo rigido e che all'operatore economico sia lasciata la possibilità di fornire prove contrarie. Inoltre, la Corte ha chiarito chi debba intendersi come debitore dell'IVA non versata in tali circostanze. 191
- Sentenza del 26 febbraio 2026, Causa T-689/24, *Dyrektor Krajo-wej*. In un caso riguardante l'emissione della fattura che espone l'IVA nel periodo d'imposta successivo a quello in cui è esercitato il diritto a detrazione, il Tribunale dell'Unione ha stabilito che il diritto alla detrazione dell'IVA sorge nel momento in cui l'imposta diventa esigibile e non può essere subordinato al requisito formale della ricezione della fattura. L'esercizio del diritto alla detrazione è cardine della neutralità fiscale e proporzionalità del sistema IVA e la sua esistenza non può dipendere da requisiti formali 194
- Sentenza del 5 marzo 2026, Cause riunite C-409/24, C-410/24 e C-411/24, *Finanzamt K, F e A*. Dopo aver esaminato le circostanze dei casi di specie, la Corte di giustizia ha stabilito che la normativa UE in materia di IVA non osta a un meccanismo normativo nazionale che priva i servizi alberghieri accessori dell'aliquota IVA ridotta, anche quando tali servizi sono raggruppati in un unico prezzo forfettario per l'alloggio 196
- Sentenza del 5 marzo 2026, Causa C-472/24, MB "*Žaidimų valiuta*". Dopo aver esaminato le condizioni di utilizzo di un videogioco online, la Corte di giustizia ha stabilito che le operazioni consi-

<i>stenti nello scambio di valute reali a scopo di pagamento contro unità di valuta virtuale, utilizzabile unicamente in un videogioco online, non rientrano nell'esenzione IVA prevista dall'articolo 135, paragrafo 1, lettera e), della direttiva IVA in quanto le unità di valuta virtuale, utilizzabili unicamente in un videogioco online, dando accesso a talune funzionalità all'interno di tale gioco, non rientrano nella nozione di voucher, perché non sono multiuso ai sensi dell'articolo 73 della stessa direttiva</i>	199
Sentenza del 19 marzo 2026, Causa C-513/24, Nemocnice Kolín. <i>La Corte di giustizia ha stabilito che non è sufficiente ai fine della detrazione di cui all'articolo 173, paragrafo 1, della direttiva IVA delle spese ospedaliere generali il fatto che queste sono relative ad attrezzature tecniche e materiali necessariamente imposte da una legislazione nazionale, ma occorre verificare se tali spese siano in concreto destinate in tutto o anche solo in parte ad operazioni soggette a IVA. Questo in quanto i costi obbligatori delle attrezzature sanitarie non si qualificano automaticamente come spese generali detraibili ai fini IVA</i>	202
B. Applicazione del diritto primario UE e principi generali rilevanti in materia tributaria – Altri sviluppi del diritto UE rilevanti per la materia tributaria	
Sentenza del 5 marzo 2026, Corte EDU Causa Edilsud 2014 Srl semplificata/Italia e Ferreri/ Italia, (casi nn. 32961/18 e 32984/180). <i>Accogliendo la richiesta delle parti, la Corte Europea dei Diritti dell'Uomo allarga la propria giurisprudenza Italgomme Pneumatici/ Italia, Agrisud 2014 Srl/Italia e Edilsud 2014 Srl semplificata e Ferreri/Italia sull'obbligo di motivazione e controllo giurisdizionale preventivo degli accessi fiscali alle verifiche con accesso nei locali promiscui e attribuisce ai contribuenti il diritto ad essere risarciti del danno morale patito</i>	205
Sentenza del 24 marzo 2026, Causa C-767/23, Remling. <i>Nelle circostanze del caso, la Corte di giustizia ha chiarito la portata dell'articolo 267, paragrafo 3, TFUE, il quale obbliga i giudici nazionali, nei confronti dei quali è sollevata una questione di interpretazione del diritto UE o di validità del diritto UE secondario col diritto primario, di domandare alla Corte di giustizia</i>	

dell'Unione europea pronunciarsi a titolo pregiudiziale su tale questione, stabilendo che i giudici nazionali di ultima istanza devono motivare il loro rifiuto di deferire le questioni pregiudiziali alla Corte di giustizia dell'Unione europea che sono richiesti di porre alla Corte 208

C. Applicazione del diritto primario UE e principi generali rilevanti in materia tributaria, Libertà Fondamentali e Restrizioni Fiscali – Imposte Dirette

Sentenza 26 febbraio 2026 Causa C-524/23, *Commissione/Belgio*. Accogliendo la richiesta della Commissione, la Corte di Giustizia stabilisce che il Belgio non ha correttamente trasposto le disposizioni legislative, regolamentari e amministrative necessarie per conformarsi all'articolo 8, paragrafo 7, della direttiva ATAD recante norme comuni minime contro le pratiche di elusione fiscale, vengono imputati certi redditi non sostanziali che non sono distribuiti da una controllata estera (CFC), i quali non sono soggetti ad imposizione o sono tassati in maniera sostanzialmente inferiore a quanto verrebbero tassati nello Stato della controllante, delle imposte effettivamente pagate da tale società estera 212

Sentenza del 5 marzo 2026, Causa C-828/24, *Erdrich Umformtechnik*. Dopo aver esaminato che le condizioni sostanziali per l'esenzione dalla ritenuta ai sensi della direttiva 2003/49/CE, sul regime fiscale comune applicabile ai pagamenti di interessi e di canoni fra società consociate di Stati membri diversi esistevano al momento del pagamento di una royalty, la Corte di giustizia ha stabilito che l'esenzione da ritenuta va applicata automaticamente senza che sia necessaria la previa verifica da parte delle autorità fiscali in quanto le condizioni richieste hanno natura sostanziale e se si verificano al momento del pagamento, l'attestazione dell'amministrazione fiscale circa l'esistenza dei requisiti non crea il diritto, ma lo certifica come applicabile anche per periodi anteriori alla presentazione dell'attestazione 215

Sentenza del 12 marzo 2026, Causa C-150/25 *Marhaux*. Dopo aver esaminato le circostanze del caso, la Corte di giustizia ha stabilito che l'articolo 45 TFEU si oppone ad una normativa nazionale come quella del Belgio che comporta la perdita di una deduzione

fiscale prevista per tener conto della situazione personale e familiare del soggetto residente, nel caso in cui esso percepisca redditi da lavoro da altro Stato membro che sono da considerare esenti in forza di una convenzione bilaterale per evitare le doppie imposizioni anche qualora tale altro Stato della fonte abbia rifiutato di concedere una deduzione analoga, mentre i contribuenti residenti beneficiano integralmente di tale deduzione, purché non sussista alcun motivo imperativo di interesse generale idoneo a giustificare la perdita della deduzione 217

Sentenza del 26 marzo 2026, Conclusioni AG Causa C-592/24, *Société Générale*. L'AG della Corte di giustizia Juliane Kokott ha reso delle inaspettate conclusioni in una causa pregiudiziale relativa al regime italiano di limitazione della deducibilità degli interessi passivi di cui all'articolo 96, comma 5 del TUIR cui fanno eccezione gli interessi maturati tra soggetti appartenenti al consolidato nazionale ai sensi del comma 5-bis. Nelle circostanze della causa principale, l'AG ha suggerito alla Corte di Giustizia di stabilire che il regime italiano che vieta la piena deducibilità degli interessi infragruppo pagati da società controllate da una società capogruppo estera ad una stabile organizzazione in Italia di tali società non era contrario alla libertà di stabilimento tutelata dagli articoli 49 e 54 TFUE, in ragione del fatto che la capogruppo non era assoggettata alla potestà impositiva nazionale 220

D. Applicazione del diritto primario UE e principi generali rilevanti in materia tributaria – Aiuti di Stato Sentenza del 9 novembre 2023, C-465/20, Caso ruling fiscali a favore di Apple: l'AG invita la corte a cassare la sentenza del tribunale che aveva annullato la decisione di recupero di 13 miliardi di imposte risparmiate

Sentenze del 26 marzo 2026, Conclusioni AG Cause riunite C-734/23 e C-735/23, *Soudal NV* e *Esko-Graphics BVBA*/Commissione europea, causa C-736/23, *ZF CV Systems Europe*/Commissione europea, cause riunite da C-737/23 a C-742/23, *Capsugel Belgium* e altri/Commissione europea, causa C-752/23, *Dow Silicones* e altri/Commissione europea, causa C-754/23,

SJM Coordination Center/Commissione europea, cause riunite C-755/23 e C-756/23, Atlas Copco Airpower e altri/Commissione europea, e, infine, cause riunite C-757/23 e C-758/23, Magnetrol Internationale a/Commissione europea. <i>L'AG della Corte di giustizia Juliane Kokott ha reso delle conclusioni analoghe relative sette cause di appello contro le sentenze del Tribunale dell'Unione che avevano confermato la validità della decisione del 2016 sul regime d'aiuto fiscale bega sui cosiddetti proffitti eccedentari che accorda una diminuzione nozionale del reddito imponibile delle filiali belghe dei gruppi multinazionali. In tutte e sette le cause, l'AG suggerisce alla Corte di confermare la decisione della Commissione che aveva stabilito che dal 2004 al 2014, l'amministrazione tributaria belga aveva concesso un aiuto di Stato incompatibile con l'articolo 107 TFUE, permettendo la deduzione dagli utili imponibili di un totale di 55 società belghe appartenenti a gruppi multinazionali degli utili eccedentari. Con le conclusioni rese, l'AG invita tuttavia la Corte a valutare individualmente la possibile illegittimità dell'ordine di recupero degli aiuti in quanto legittimi nella misura in cui il recupero sia stato ordinato a favore di altri membri del gruppo di società estranei ai vantaggi fiscali ricevuti</i>	223
--	-----

COMMENTO ALLA GIURISPRUDENZA EUROPEA E INTERNAZIONALE IN MATERIA TRIBUTARIA

GIORGIO ANTONIO AUTUORI, <i>Proporzionalità, ne bis in idem e funzione pedagogica della sanzione tributaria: note a margine della sentenza C-733/23(*)</i>	231
ADRIANO FAZIO, <i>Esenzioni iva nel diritto europeo e interpretazioni restrittive nazionali: la funzione 'riequilibratrice' della Corte UE(*)</i>	266
ANDREA QUATTROCCHI, <i>La tassazione ai fini irap dei dividendi tra Direttiva madre-figlia e ordinamento interno(*)</i>	283
STEFANO ZAGÀ, <i>Accessi bancari e tutela dell'amministrato: note a margine della sentenza della Corte EDU Ferrieri e Bonassisa(*)</i>	303

L'ONERE DELLA PROVA NELLE CONTESTAZIONI IN MATERIA DI RESIDENZA ED ESTEROVESTIZIONE DELLE PERSONE FISICHE ⁽¹⁾

Abstract: "Tax residence" plays a crucial role in determining the taxpayer's share of public expenditure, as it affects the scope of the tax base: the scope of the tax varies, in fact, depending on the strength of the connection between the taxpayer and the territory of the State. It is therefore crucial to understand whether a person should be considered tax resident in Italy. In this context, the burden of proof is particularly important. This burden generally falls, except in special cases, on the tax authorities, which are required to verify the presence of even one of the connection criteria indicated in Art. 2 of ITC.

Abstract: La "residenza fiscale" svolge un ruolo di primaria importanza nella determinazione della partecipazione alle spese pubbliche, dal momento che essa incide sull'ampiezza della base imponibile del tributo: la diversa ampiezza del prelievo varia, infatti, in funzione dell'intensità del collegamento esistente tra contribuente e territorio dello Stato. Diviene dunque fondamentale comprendere se un soggetto debba considerarsi o meno fiscalmente residente in Italia e, in tale contesto, assume certamente particolare rilievo il tema dell'onere della prova, generalmente gravante, salvo casi particolari, sull'Amministrazione finanziaria, tenuta ad accertare la ricorrenza anche di uno solo dei criteri di collegamento indicati nell'art. 2 t.u.i.r.

SOMMARIO: 1. Premessa – 2. La residenza fiscale delle persone fisiche prima delle modifiche apportate dal d.lgs. n. 209/2023 – 2.1. L'iscrizione all'anagrafe della popolazione residente – 2.2. La residenza ed il domicilio – 3. La "nuova" nozione di residenza fiscale – 4. La previsione recante l'inversione dell'onere della prova di cui all'art. 2, comma 2-bis, t.u.i.r. – 5. Brevi cenni sui rimedi convenzionali ai conflitti di doppia residenza.

1. - Premessa

L'impetuoso processo di globalizzazione dei mercati e di internazionalizzazione dei sistemi economico – produttivi, che si è innescato all'inizio del secolo scorso, e che negli ultimi anni si è manifestato con maggiore intensità, ha portato nuovamente all'attenzione uno dei temi più dibattuti nella giurisprudenza, quello della residenza fiscale delle persone fisiche ai fini delle imposte sui redditi.

Come è noto, la "residenza fiscale" ⁽²⁾ svolge un ruolo di primaria importanza nella determinazione della partecipazione alle spese pubbliche,

⁽¹⁾ Il testo riproduce la relazione aggiornata e tenuta al Convegno "La prova nel Diritto tributario", I Venerdì di Diritto e pratica tributaria, 24-25 ottobre 2025, organizzato dall'Università Mercatorum, Auditorium del Museo dell'Ara Pacis, e destinata alla pubblicazione nel volume, in corso di pubblicazione, che raccoglie gli atti del Convegno.

⁽²⁾ Per un maggior approfondimento sul tema della residenza nel diritto tributario, si

atteso che «essa determina il raggio di azione dei redditi del contribuente attratti a tassazione nel nostro Paese e, dunque, l'ampiezza della base imponibile del tributo»⁽³⁾, che è massima per i soggetti residenti: essere fiscalmente residenti in Italia implica, infatti, l'assoggettamento ad imposta della totalità dei redditi, ovunque prodotti. È, questo, il principio della c.d. "tassazione mondiale"⁽⁴⁾, o *worldwide income taxation*, che si contrappone al diverso principio della "tassazione territoriale", o *source income taxation*, in base al quale, in assenza di un "collegamento personale" tra contribuente e territorio, la potestà impositiva dello Stato può essere esercitata nei confronti dei soli redditi ivi prodotti.

Diviene dunque fondamentale comprendere se il soggetto debba considerarsi o meno fiscalmente residente nel territorio dello Stato e, in tale contesto, assume certamente particolare rilievo il tema dell'onere della prova. Tradizionalmente si è sostenuto⁽⁵⁾ che il principio di cui all'art.

vedano: G. Marino, *La residenza nel diritto tributario*, Padova, 1999; Id., *La residenza*, in V. Uckmar, *Corso di diritto tributario internazionale*, Padova, 2002, 233 ss.; Id., *I principali criteri di collegamento*, in C. Sacchetto, L. Alemanno (a cura di), *Materiali di diritto tributario internazionale*, Milano, 2002, 73 ss.; G. Melis, *La nozione di residenza fiscale nell'ordinamento tributario italiano*, in *Rass. trib.*, 1995, 1034 ss.

(3) A. Contrino, *Le imposte dirette*, in AA.VV., *Fondamenti di diritto tributario*, Padova, 2022, 118.

(4) Nei confronti dei residenti trova applicazione il c.d. "worldwide principle", cui corrisponde l'espressione "worldwide taxation". Detto sistema comporta che il soggetto passivo che presenti un criterio di collegamento personale con il territorio di un determinato Stato subisca l'imposizione per tutti i suoi redditi, ovunque essi siano prodotti. Secondo quanto affermato in dottrina, la nascita di tale principio rappresenterebbe diretta conseguenza della progressiva adozione, negli ordinamenti giuridici più evoluti, dei principi di efficienza e di equità quali criteri cui deve ispirarsi l'esercizio della potestà impositiva statutale. Cfr. C. Sacchetto, (voce) *Territorialità (dir. trib.)*, in *Enc. Dir.*, Milano, 1992, 314. Sul tema si vedano, inoltre, K. Vogel, *Worldwide vs. Source Taxation Income – A Review and Revaluation of Arguments, in Influence of Tax Differentials on International Competitiveness*, Deventer, 1990, 117 ss.; G. Marino, *L'unificazione del diritto tributario: tassazione mondiale verso tassazione territoriale*, in AA.VV., *Studi in onore di Victor Uckmar*, Padova, 1997, 843 ss.

(5) Cfr. F. Moschetti, *Avviso di accertamento tributario e garanzie del cittadino*, in *Dir. prat. trib.*, 1983, I, 1911 ss.; G. Gaffuri, *Considerazioni sull'accertamento tributario*, in *Riv. dir. fin.*, 1981, I, 532 ss.; G. Tinelli, (voce) *Prova (dir. trib.)*, in *Enc. giur.*, XXV, 1991, 1 ss.; E. Manzoni, *Accertamento tributario e poteri delle Commissioni: alcune osservazioni sulla giurisprudenza della Cassazione*, in *Riv. dir. trib.*, 2002, II, 227 ss.; F. Batistoni Ferrara, *Appunti sul nuovo processo tributario*, Padova, 1995, 68; P. Russo, *Problemi della prova nel processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2000, 375 ss.; G. Cipolla, *La prova tra procedimento e processo tributario*, Padova, 2005, 579; S. Muleo, *Riflessioni sull'onere della prova nel processo tributario*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2021, 603 ss., il quale afferma che "Il criterio della vicinanza della prova appare come unico canone in grado di soddisfare, da un lato, diritto di difesa ed effettività della tutela, e, dall'altro, il giusto processo". Sul punto si veda anche C. Corrado Oliva, *L'onere della prova nel processo tributario*, Padova, 2012, *passim*.

2697 c.c., secondo cui chi vuol far valere un diritto in giudizio deve provare i fatti che ne costituiscono il fondamento, trovi applicazione anche in ambito tributario e, in particolare, nei rapporti tra contribuente e Amministrazione finanziaria, sulla quale generalmente grava l'onere di dimostrare, in fase di accertamento, la residenza italiana dei contribuenti che si dichiarano fiscalmente residenti all'estero⁽⁶⁾. Come si vedrà di seguito, però, a fronte del frequente verificarsi di condotte elusive da parte di persone fisiche, dissimulatorie di una fittizia residenza estera, il legislatore tributario ha introdotto un'inversione dell'onere della prova: in particolare, nei casi di trasferimento di residenza in un Paese a regime fiscale privilegiato da parte di un contribuente, è stato posto in capo a quest'ultimo l'onere di provare che detto trasferimento non sia stato realizzato con lo specifico scopo di sottrarsi al regime fiscale più oneroso dello Stato di appartenenza, nel quale, in realtà, continua a conservare il centro dei propri affari ed interessi.

Il tema *de quo* pare di assoluto rilievo anche e soprattutto alla luce dell'impatto che ha sul piano procedimentale e processuale la nuova di-

(6) Per quanto riguarda il regime probatorio ed i mezzi il riferimento è alla C.M. n. 304/E del 1997, che illustra le azioni fondamentali, ma non esaustive, da intraprendere per ciascuna posizione selezionata a livello locale:

- reperire notizie certe sulla posizione storico-anagrafica risultante presso il Comune dell'ultimo domicilio fiscale in Italia; si ricorda che presso ciascun Comune e presso il Ministero dell'interno sono tenuti schedari che raccolgono le schede di singoli individui e di famiglie cancellate dall'Anagrafe delle popolazioni residenti in dipendenza del trasferimento permanente all'estero delle persone cui si riferiscono;
- acquisire tutte le informazioni presenti nel sistema informativo dell'Anagrafe tributaria;
- acquisire copia degli atti concernenti donazioni, compravendite, costituzione di società di persona e/o di capitale anche a stretta base azionaria, conferimenti in società;
- valutare attentamente i rapporti intercorrenti con i soggetti cointeressati nei suddetti atti;
- acquisire informazioni sulle movimentazioni di somme di danaro da e per l'estero, sul luogo e data di emissione di assegni bancari, sugli investimenti in titoli azionari e obbligazionari italiani.

In sintesi, con l'attività investigativa devono essere reperiti tutti gli elementi concreti di prova in ordine:

- ai legami familiari o comunque affettivi e all'attaccamento all'Italia;
- agli interessi economici in Italia;
- all'interesse a tenere o far rientrare in Italia i proventi conseguiti con le prestazioni effettuate all'estero;
- all'intenzione di abitare in Italia anche in futuro desumibile da fatti e atti concludenti ovvero da pubbliche dichiarazioni.

L'elencazione dei mezzi di prova indicati nella Circolare, nonché nella successiva C.M. n. 140 del 1999 (relativa ai trasferimenti nei c.d. paradisi fiscali) è a titolo meramente semplificativo.

sposizione contenuta nell'art. 7, comma 5-*bis*, d.lgs. n. 546/1992, che così recita: «L'amministrazione prova in giudizio le violazioni contestate con l'atto impugnato. Il giudice fonda la decisione sugli elementi di prova che emergono nel giudizio e annulla l'atto impositivo se la prova della sua fondatezza manca o è contraddittoria o se è comunque insufficiente a dimostrare, in modo circostanziato e puntuale, comunque in coerenza con la normativa tributaria sostanziale, le ragioni oggettive su cui si fondano la pretesa impositiva e l'irrogazione delle sanzioni»⁽⁷⁾. Con tale disposizione il legislatore ha inteso imprimere al giudizio tributario la stessa impronta garantista che caratterizza il processo penale. In effetti, così come nel processo penale l'imputato deve essere assolto «quando manca, è insufficiente o è contraddittoria la prova...» (art. 530 c.p.p.), allo stesso modo nel processo tributario l'atto deve essere annullato «quando la prova della sua fondatezza manca o è contraddittoria o [...] è comunque insufficiente...»⁽⁸⁾. La Corte di Cassazione ha invece svalutato la nuova disposizione, sostenendo che «il comma 5 bis dell'art. 7 d.lgs. n. 546/1992» non ha comportato «alcuna inversione della normale ripartizione dell'onere probatorio», né ha precluso «il ricorso alle presunzioni semplici [...] ossia agli indizi che, se gravi, precisi e concordanti, integrano ex artt. 2727 e 2729 cod. civ. la prova richiesta dall'art. 2697 c.c.», ma ha soltanto formalizzato «una regola generale già ricavabile dal sistema» (ossia quella secondo cui «spetta all'Amministrazione dimostrare il fondamento della pretesa avanzata nei confronti del contribuente») in coerenza «con le...-modifiche legislative in tema di prova, che assegnano all'istruttoria dibat-

⁽⁷⁾ La citata disposizione è stata introdotta con l'art. 6, comma 1, l. 31 agosto 2022, n. 130, in vigore dal 16 settembre 2022. Sul punto, si veda M. Basilavecchia, *Riforma del processo tributario. Adesso ci siamo! (quasi)...*, in *Ipsa Quotidiano* del 3 settembre 2022. Sul carattere ricognitivo della nuova norma rispetto alla disposizione civilistica si veda A. Giovannini, *L'onere della prova*, in A. Giovannini (a cura di), *La riforma fiscale. I diritti e i procedimenti*, II, Pisa, 2024, 267. In senso conforme v. anche P. Russo, *Problemi in tema di prova nel processo tributario dopo la riforma della giustizia tributaria*, in *Riv. tel. dir. trib.*, Editoriale del 7 dicembre 2022.

⁽⁸⁾ Cfr. C. Glendi, *La nuovissima stagione della giustizia tributaria riformata*, in *Dir. prat. trib.*, 2022, 1140; A. Viotto, *Prime riflessioni sulla riforma dell'onere della prova nel giudizio tributario*, in *Rass. trib.*, 2023, 2, 336; A. Marcheselli, *Onere della prova, orecchio assoluto, riforma della giustizia tributaria e auspicabile de profundis per le c.d. presunzioni giurisprudenziali*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2022, 2, 1059 ss.; A. Lovisolo, *Sull'onere della prova e sulla prova testimoniale nel processo tributario: prime osservazioni in merito alle recenti modifiche ed integrazioni apportate all'art. 7 D.Lgs. n. 546 del 1992*, in *Dir. prat. trib.*, 2023, 49; S. Muleo, *Onere della prova, disponibilità e valutazione delle prove nel processo tributario rivisitato*, in A. Carinci, F. Pistolesi (a cura di), *La riforma della giustizia e del processo tributario. Commentario alla legge 30 agosto 2022, n. 130*, Milano, 2023, 83.

timentale un ruolo centrale”⁽⁹⁾. Non vi è dubbio che la richiamata disposizione normativa⁽¹⁰⁾, che per autorevole dottrina⁽¹¹⁾ si configura come una regola (pre)finale di giudizio, produca inevitabilmente dei riflessi anche sul tema della esterovestizione delle persone fisiche, dal momento che l’Amministrazione finanziaria, per evitare di incorrere nel rischio di notificare un provvedimento impositivo suscettibile di essere annullato, è tenuta a dimostrare «in modo circostanziato e puntuale» la residenza fiscale in Italia del soggetto ritenuto esterovestito.

Muovendo da tali premesse, risulta opportuno ricostruire, in primo luogo, il quadro normativo previgente in materia di residenza fiscale delle persone fisiche, applicabile sino al 31 dicembre 2023, per poi analizzare le

⁽⁹⁾ Cfr. Cass. n. 31878/2022 e giurisprudenza di legittimità successiva, tra cui Cass. n. 37985/2022, Cass. n. 34029/2023, Cass. n. 6772/2023, Cass. n. 17423/2023, Cass. n. 534/2024, Cass. n. 10823/2024, Cass. n. 18764/2024, Cass. n. 19993/2024, Cass. n. 20816/2024, Cass. n. 24082/2024, Cass. n. 19993/2024, Cass. nn. 23921/2024 e 18781/2024, Cass. n. 1466/2025. Molto critico a questo orientamento giurisprudenziale F. Gallo, *L’onere della prova nel processo tributario a seguito della riforma ex lege 130 del 2022*, in *Giustizia insieme*, 5 novembre 2025.

⁽¹⁰⁾ Favorevole alla retroattività della norma di cui all’art. 7, comma 5-bis, d.lgs. n. 546/1992, C. Glendi, *Applicabilità ai giudizi pendenti della nuova norma sull’onus probandi nel processo tributario – Primi esperimenti applicativi delle Corti di merito sulla regola finale del fatto incerto nel processo tributario riformato*, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2023, 6, 247, ritenendo: “la vera ragione dell’applicabilità dell’art. 6 della Legge n. 130/2022 anche alle pronunce deliberate e depositate dopo il 16 settembre 2022 in giudizi instaurati ancor prima, sta propriamente nel costituire questo disposto normativo, comunque lo s’intenda, la regola finale del fatto incerto per il processo tributario e nell’operare siffatta regola, per sua natura, essenzialmente al momento in cui la decisione viene assunta, essendo proprio solo questo, e non altro, il momento in cui il giudice può ritrovarsi e ritenersi allocato in una situazione finale di ritenuta incertezza probatoria sui fatti posti a fondamento di quanto forma oggetto del giudizio”. Viceversa, la giurisprudenza di legittimità ha qualificato il comma 5-bis come norma “sostanziale” e non retroattiva, escludendone l’applicazione ai processi pendenti alla data della sua introduzione. Cfr. Cass. n. 16493/2024, la quale statuisce testualmente: “...tale disposizione ha chiaramente natura sostanziale posto che, in base al consolidato orientamento giurisprudenziale di legittimità, sono tali le norme che, come quella in esame, consistono in regole di giudizio la cui applicazione comporta una decisione di merito, di accoglimento o di rigetto della domanda, mentre hanno carattere processuale le disposizioni che disciplinano i modi di deduzione, ammissione e assunzione delle prove (cfr. Cass., Sez. 5, sentenza n. 18912 del 17/07/2018, Rv. 649717-01). Ne consegue che la disposizione in esame, di natura sostanziale e senza alcuna valenza interpretativa di altre disposizioni in tema di valutazione delle risultanze probatorie, non ha efficacia retroattiva e, quindi, si applica, ai giudizi introdotti successivamente al 16 settembre 2022, data di entrata in vigore dell’art. 6 della Legge n. 130 del 2022 che l’ha introdotta, per la quale il successivo art. 8, dettato in materia di ‘disposizioni transitorie e finali’, non prevede una diversa decorrenza”.

⁽¹¹⁾ In tal senso C. Glendi, *La regola (pre)finale al non liquet nel novissimo processo tributario riformato*, in *Dir. prat. trib.*, 2025, 1226, il quale ritiene dunque che la norma non costituisce una regola probatoria finale bensì una regola (pre)finale di giudizio che opera oltre la fase istruttoria, incidendo direttamente in quella decisoria.

modifiche introdotte dal d.lgs. 27 dicembre 2023, n. 209⁽¹²⁾, emanato in attuazione della legge-delega 9 agosto 2023, n. 111.

2. - La residenza fiscale delle persone fisiche prima delle modifiche apportate dal d.lgs. n. 209/2023

L'art. 2, Testo Unico delle Imposte sui Redditi, approvato con d.p.r. 22 dicembre 1986, n. 917 (d'ora in poi, "t.u.i.r.")⁽¹³⁾ identifica i soggetti passivi dell'irpef nelle persone fisiche «residenti e non residenti nel territorio dello Stato (...)».

Come anticipato in premessa, la distinzione operata nell'art. 2 t.u.i.r., tra persone fisiche residenti e non residenti, è di fondamentale importanza, dal momento che, in ragione del successivo art. 3⁽¹⁴⁾, vi è una differenziazione nella composizione della base imponibile del soggetto passivo d'imposta.

In particolare, in forza di quest'ultima disposizione normativa «l'imposta si applica sul reddito complessivo del soggetto, formato per i residenti da tutti i redditi posseduti al netto degli oneri deducibili indicati nell'art. 10, e per i non residenti soltanto da quelli prodotti nel territorio dello Stato». Mediante tale previsione normativa, dunque, il legislatore ha introdotto la regola secondo la quale nei confronti dei soggetti residenti, l'irpef si applica sui redditi ovunque prodotti nel mondo, mentre per le persone fisiche non residenti concorrono alla formazione dell'imponibile solamente i redditi prodotti nel territorio dello Stato, secondo i criteri di collegamento indicati dall'art. 23 t.u.i.r.

⁽¹²⁾ L'art. 1 del d.lgs. n. 209 del 2023 ha riscritto, con decorrenza dal 1° gennaio 2024, i requisiti per determinare la residenza fiscale in Italia delle persone fisiche ex art. 2, comma 2, t.u.i.r.

⁽¹³⁾ Per un'analisi della disposizione normativa de qua, si vedano: V. Uckmar, G. Corasaniti, P. de' Capitani Di Vimercate, C. Corrado Oliva, *Manuale di diritto tributario internazionale*, Padova, 2012; A. Fantozzi, *Il diritto tributario*, Torino, 2004, 793 ss.; S. La Rosa, *Principi di diritto tributario*, Torino, 2012, 45 ss.; G. Falsitta, *Manuale di diritto tributario*, Milano, 2016, 77 ss.; F. Tesaro, *Istituzioni di diritto tributario, Parte Generale*, Milano, 2016, 121 ss.; P. Russo, G. Franson, G. Castaldi, *Istituzioni di diritto tributario*, Milano, 2016, 313 ss.; S. Muleo, *Lezioni di diritto tributario*, Torino, 2016, 91 ss.; G. Melis, *Lezioni di diritto tributario*, Torino, 2016, 542 ss.; P. Boria, *Diritto tributario*, Torino, 2016; M. Leo, *Le imposte sui redditi nel Testo Unico*, Milano, 2016, 13 ss.; R. Cordeiro Guerra, *Istituzioni di diritto tributario internazionale*, Milano, 2016, 490 ss.

⁽¹⁴⁾ Il disposto normativo di cui all'art. 3, comma 1, t.u.i.r., prevede che: «L'imposta si applica sul reddito complessivo del soggetto, formato per i residenti da tutti i redditi posseduti al netto degli oneri deducibili indicati nell'articolo 10 [nonché delle deduzioni effettivamente spettanti ai sensi degli articoli 11 e 12] e per i non residenti soltanto da quelli prodotti nel territorio dello Stato (...)».

In particolare, l'art. 2, comma 2, t.u.i.r., nella formulazione applicabile sino al 31 dicembre 2023, precisava che «ai fini delle imposte sui redditi si considerano residenti le persone che per la maggior parte del periodo d'imposta sono iscritte nelle anagrafi della popolazione residente o hanno nel territorio dello Stato il domicilio o la residenza ai sensi del Codice civile». La norma, quindi, riconduceva la determinazione della residenza fiscale delle persone fisiche a tre criteri, tra loro alternativi, i quali dovevano sussistere per almeno 183 giorni: il primo, di tipo formale, consistente nell'iscrizione all'anagrafe della popolazione residente; gli altri due, di tipo sostanziale.

Occorre, però, andare con ordine e concentrarsi anzitutto sul primo criterio di collegamento previsto dal previgente art. 2 t.u.i.r.

2.1. - *L'iscrizione all'anagrafe della popolazione residente*

Secondo un consolidato orientamento della giurisprudenza di legittimità, la mera iscrizione nell'anagrafe della popolazione residente rappresentava una presunzione assoluta di residenza in Italia, non suscettibile di prova contraria⁽¹⁵⁾.

La suddetta iscrizione veniva quindi considerata decisiva e preclusiva di ogni ulteriore accertamento ai fini dell'individuazione del soggetto passivo d'imposta ed il contribuente veniva considerato residente in Italia fino alla cancellazione dai registri anagrafici da parte del Comune competente. In altri termini, in presenza del suddetto requisito formale, si applicava automaticamente il sistema di tassazione mondiale ed era precluso al contribuente dimostrare l'effettivo radicamento della propria residenza fiscale in un diverso ordinamento.

L'iscrizione nelle anagrafi della popolazione residente costituiva, pertanto, una presunzione *iuris et de iure* e non una presunzione *iuris tantum*⁽¹⁶⁾. Questa, in sintesi, era la conclusione cui erano da tempo pervenuti i giudici di legittimità⁽¹⁷⁾.

⁽¹⁵⁾ G. Marino, *La geometria variabile della residenza fiscale alla luce della più recente giurisprudenza italiana e europea*, in *Dir. prat. trib.*, 2016, 257.

⁽¹⁶⁾ In ambito civilistico, la prova critica per eccellenza è quella basata su presunzioni, definite dall'art. 2727 c.c. come le conseguenze che la legge o il giudice trae da un fatto noto per risalire ad un fatto ignoto. Le presunzioni legali sono assolute o relative a seconda che non ammettano o ammettano una prova contraria. Le prime sono definite anche presunzioni *iuris et de iure*, mentre le seconde sono definite anche presunzioni *iuris tantum*. Per un maggiore approfondimento si rinvia a F. Gazzoni, *Manuale di diritto privato*, Napoli, 2011, 102-103.

⁽¹⁷⁾ Così Cass. 6.2.1998, n. 1215; Cass. 7.11.2001, n. 13803; Cass. 20.4.2006, n. 9319; Cass. 16.1.2015, n. 677; Cass. 28.10.2015, n. 21970; Cass. 25.6.2018, n. 16634. Da ultimo,

La tesi sostenuta dalla Corte di Cassazione, secondo la quale l'iscrizione all'anagrafe fosse un «dato preclusivo di ogni ulteriore accertamento ai fini della individuazione del soggetto passivo d'imposta» si fondava – in particolare – sul postulato che «in materia tributaria, a differenza di quanto avviene ai fini civilistici, la forma è destinata a prevalere sulla sostanza nell'ipotesi in cui la residenza venga collegata al presupposto anagrafico»⁽¹⁸⁾. Tale impostazione, pur rispondendo all'esigenza di certezza e semplificazione dell'azione amministrativa, aveva sollevato diffuse perplessità in dottrina, soprattutto sotto il profilo della sua ragionevolezza e compatibilità costituzionale.

Invero, se i criteri tesi a definire la residenza fiscale delle persone fisiche sono tra di loro “alternativi”, si dovrebbe riconoscere agli stessi, in mancanza di una espressa previsione normativa, il medesimo valore probatorio. Di conseguenza, il contribuente – nonostante la sua iscrizione nell'anagrafe – dovrebbe sempre avere la possibilità di dimostrare la mancanza di un concreto collegamento con lo Stato; dovrebbe, quindi, attraverso idonei mezzi di prova, confermare che la sua residenza sia realmente situata all'estero. L'iscrizione anagrafica, quindi, dovrebbe, tutt'al più, avere il valore di mera presunzione relativa, con conseguente inversione dell'onere della prova in capo al contribuente.

Difatti, se è ragionevole ritenere che il legislatore abbia voluto consentire all'Amministrazione finanziaria di identificare la residenza fiscale del soggetto passivo in base ad un presupposto di facile e rapida riscontrabilità, qual è, per l'appunto, quello dell'iscrizione anagrafica, non richiedendo ulteriori accertamenti di fatto, meno ragionevole pare considerare tale dato formale una presunzione assoluta di residenza fiscale. A tal

Cass. 18.1.2022, n. 1355. Per un esame approfondito dell'evoluzione del dibattito giurisprudenziale formatosi attorno al tema dell'individuazione della residenza fiscale delle persone fisiche, si veda A. Fazio, *La residenza delle persone fisiche nella giurisprudenza della Corte di Cassazione ai fini delle imposte sui redditi (2006-2016) – Parte Prima*, in *Dir. prat. trib.*, 2017, 1322 ss.; Id., *La residenza delle persone fisiche nella giurisprudenza della Corte di Cassazione ai fini delle imposte sui redditi (2006-2016) – Parte Seconda*, in *Dir. prat. trib.*, 2017, 4, 1808 ss.

⁽¹⁸⁾ Già in Cass. 3.3.1999, n. 1783, si sosteneva che «L'affermazione secondo cui le risultanze anagrafiche sono idonee soltanto a costituire fondamento di una presunzione relativa superabile con la prova di contrario, vale nell'ambito civilistico, ma non può *sic et simpliciter* essere recepita nel campo tributario dominato dal diverso criterio della autosufficienza e della prevalenza dell'elemento formale, criterio costituente frutto di una consapevole opzione effettuata dal legislatore, confermata nel vigente Testo Unico delle imposte sui redditi di cui al d.p.r. 22 dicembre 1986 n. 917 il cui art. 2 prevede tre ipotesi alternative fra le quali, ancora una volta, la iscrizione nell'anagrafe della popolazione residente viene considerata condizione sufficiente in via autonoma per l'acquisizione della residenza fiscale».

proposito, vale la pena evidenziare che anche la dottrina più attenta⁽¹⁹⁾, a più riprese, ha sollevato dubbi circa la ragionevolezza e la compatibilità costituzionale di una siffatta interpretazione, interrogandosi sulla “forza” dell’iscrizione anagrafica quale criterio capace di determinare effettivamente un collegamento del contribuente con il territorio dello Stato.

In particolare, sotto il profilo dell’illegittimità costituzionale, è stato sostenuto che un’eventuale rilevanza del mero dato formale dell’iscrizione anagrafica ai fini della sussistenza della residenza fiscale concreterebbe la violazione non solo del principio di capacità contributiva di cui all’art. 53 Cost., ma anche del principio di uguaglianza di cui all’art. 3 Cost. Anche una parte della giurisprudenza di merito, in alcune isolate sentenze⁽²⁰⁾, si è pronunciata in tal senso.

Si segnala, a tal proposito, una pronuncia della Commissione tributaria centrale⁽²¹⁾ con la quale è stato precisato che, ai fini della determinazione della residenza fiscale, dovrebbe farsi riferimento, più che al dato meramente formale dell’iscrizione anagrafica ed anche a prescindere da esso, alla situazione concreta.

In particolare, è stato testualmente affermato che «la residenza, in quanto situazione di fatto, può essere provata con ogni mezzo e non deve risultare necessariamente dall’iscrizione nell’anagrafe del comune, alla quale può riconoscersi il valore di una semplice presunzione, suscettibile di essere vinta da prove contrarie (...) per cui al fine di ritenere che un soggetto sia non residente, è sufficiente accertare che egli abbia dimorato all’estero per più di sei mesi all’anno di riferimento»⁽²²⁾.

(19) Cfr. G. Maisto, *Iscrizione anagrafica e residenza fiscale ai fini dell'imposta sul reddito delle persone fisiche*, in *Riv. dir. tributario*, 1998, 222; M. Procopio, *L'individuazione della residenza fiscale: un problema ancora aperto*, in *Dir. prat. trib.*, 2016, 560 ss.

(20) Da ultimo Comm. trib. regionale Toscana, sez. VIII, 27.4.2018, n. 840; Comm. trib. regionale Piemonte, sez. I, 19.4.2022, n. 497.

(21) Comm. trib. centrale, 15 aprile 1996, n. 1649.

(22) Si segnala che, a tale pronuncia ha fatto seguito la Cass. 4.4.2000, n. 4112, con nota di N. Saccardo, *Brevi note in tema di doppia residenza convenzionale e accertamento sintetico*, in *Riv. dir. trib.*, 2001, 27 ss., con la quale la Corte di Cassazione ha indirettamente affermato la natura di presunzione *iuris tantum* dell’iscrizione del contribuente nell’anagrafe della popolazione residente, in quanto è stato testualmente precisato che «qualora l’amministrazione finanziaria fornisca la prova della residenza fiscale in Italia, incomberà al soggetto accertato l’onere di dimostrare la residenza ai fini pattizi in uno Stato estero, al fine di invocare l’applicazione della convenzione per evitare le doppie imposizioni. La persona fisica dovrà, pertanto, comprovare, innanzitutto, di essere residente nello Stato estero ai sensi dell’art. 4, paragrafo 1, della Convenzione – tipo dell’Ocse, recepito dalla prassi convenzionale italiana. La sussistenza di tale condizione, infatti, è prodromica all’applicazione del successivo paragrafo 2. La persona fisica deve quindi dimostrare di essere, secondo

In altri termini, il giudice, a fronte del dato formale rappresentato dalla mera iscrizione nel registro della popolazione residente, dovrebbe ammettere la possibilità per il contribuente di “superare” tale presunzione, fornendo all’Amministrazione finanziaria la dimostrazione che la sua effettiva e concreta residenza è in un altro Paese. Ed è in tale direzione che, come si vedrà di seguito, si è poi effettivamente mosso il legislatore delegato, che, con la riforma attuata dal d.lgs. 27 dicembre 2023, n. 209, ha superato l’impostazione che qualificava l’iscrizione all’anagrafe della popolazione residente come presunzione assoluta di residenza fiscale, riconducendo tale criterio nell’alveo delle presunzioni relative e facendo salva la possibilità per il contribuente di fornire prova contraria.

2.2. - *La residenza ed il domicilio*

Come appena visto, l’iscrizione all’anagrafe della popolazione residente costituiva una rilevante agevolazione per l’Amministrazione finanziaria, “manlevata”, in tal caso, dall’onere di verificare l’effettività dello *status* di residente in Italia della persona fisica. Tale discorso non poteva, invece, essere esteso con riferimento agli altri due requisiti previsti dalla norma (residenza e domicilio), atteso che, in tali ipotesi, la verifica presupponeva l’effettuazione di stringenti riscontri aventi carattere valutativo.

Pertanto, nel caso in cui un soggetto non risultava iscritto nell’anagrafe della popolazione residente, lo *status* di soggetto passivo residente ai fini delle imposte sui redditi poteva discendere dall’aver stabilito nel territorio dello Stato il domicilio, ovvero la residenza per la maggior parte del periodo d’imposta. Il previgente art. 2, comma 2, t.u.i.r., con riferimento ai concetti di “domicilio” e “residenza” operava un rinvio all’art. 43 c.c., il quale distingue tra:

i) domicilio, che è il luogo ove la persona ha stabilito la sede principale degli affari e degli interessi, anche morali e familiari e,

ii) residenza, che è il luogo in cui la persona ha la sua dimora abituale.

Partendo dall’analisi del concetto di residenza, questo si caratterizza per il profilo della volontarietà di un soggetto di dimorare abitualmente in un luogo, di talché gli elementi che determinano tale situazione rilevante giuridicamente sono da rintracciarsi, da un lato, nel dato oggettivo della stabile permanenza in quel luogo e, dall’altro, nel dato soggettivo rappresentato dalla volontà di rimanervi⁽²³⁾.

la legislazione di detto altro Stato, ivi assoggettato ad imposta a motivo del suo domicilio, della sua residenza o di ogni altro criterio di natura analoga».

⁽²³⁾ Cass. 21.1.2015, n. 961, con la quale la Corte di Cassazione ha testualmente

In altre parole, al fine di individuare la residenza di un soggetto è necessario verificare non solo la sua abituale e volontaria dimora in un determinato territorio, ma anche l'intenzione di abitarvi stabilmente, desumibile dalle consuetudini di vita e dalle relazioni sociali. In questi termini, l'abitudine della dimora permane anche quando il soggetto lavori o svolga altre attività al di fuori del proprio Comune di residenza, purché conservi in esso l'abitazione, vi ritorni quando possibile e mostri l'intenzione di mantenervi il centro delle proprie relazioni familiari e sociali⁽²⁴⁾.

Per quanto concerne, invece, il domicilio, questo, a differenza della residenza, viene definito dall'art. 43, comma 1, c.c., quale luogo in cui la persona ha stabilito la sede principale dei suoi affari e interessi. Dunque, la nozione di domicilio trova il proprio fondamento su presupposti immateriali, indipendenti dalla presenza fisica di un soggetto in un determinato territorio, la cui indagine richiede l'approfondimento e la valutazione di una serie di indici afferenti ad aspetti patrimoniali, economici, morali e familiari.

Per quanto riguarda, la natura del domicilio e, in particolare, le soluzioni interpretative che sono state adottate dalla giurisprudenza di legittimità con riferimento alla locuzione «affari ed interessi» di cui all'art. 43, comma 1, c.c., si può affermare che ai fini della valutazione devono essere presi in considerazione tutti quegli elementi fattuali che, direttamente o indirettamente, denunciano la presenza in un certo luogo di tutti i rapporti che fanno capo al soggetto (*id est*, sociali, economici, morali, etc.) e il carattere principale che questi hanno nella vita dello stesso⁽²⁵⁾. Sul piano interpretativo, dunque, si era posto il problema della eventuale prevalenza

chiarito che «ciò che conta non è la presenza continuativa in un luogo (...), quanto la volontà di rimanervi e ritornarvi appena possibile (*animus revertendi*) e di mantenervi le proprie relazioni familiari e sociali».

⁽²⁴⁾ Risposta ad interpello n. 294 del 22.7.2019.

⁽²⁵⁾ Sul punto cfr. Cass. 5.5.1980, n. 2936; Cass. 8.3.2005, n. 5006; Cass. 12.5.2010, n. 12259; Cass. 15.10.2011, n. 21370. In tali pronunce è stato chiarito che «La residenza è determinata dall'abituale volontaria dimora di una persona in un dato luogo, sicché concorrono a instaurare tale relazione, giuridicamente rilevante, sia il fatto oggettivo della stabile permanenza in quel luogo, sia l'elemento soggettivo della volontà di rimanervi la quale, estrinsecandosi in fatti univoci evidenzianti questa intenzione, è compenetrata normalmente nel primo elemento, mentre assume particolare rilievo in caso di trasferimento della residenza. Il domicilio, invece, individua il luogo in cui la persona ha stabilito il centro principale dei propri affari e interessi, sicché riguarda la generalità dei rapporti del soggetto – non solo economici – ma anche morali, sociali e familiari, e va desunta alla stregua di tutti quegli elementi di fatto che, direttamente o indirettamente, denuncino la presenza in un certo luogo di tale complesso di rapporti e il carattere principale che esso ha nella vita della persona».

da assicurare, ai fini probatori, agli affari economici piuttosto che agli interessi personali, così come indicati dal citato art. 43 c.c.

Giova in tal senso ricordare la posizione che, sul punto, ha assunto l'Amministrazione finanziaria⁽²⁶⁾. Quest'ultima, nell'accogliere una nozione di domicilio prevalentemente imperniata sulla rilevanza degli interessi morali ed affettivi del soggetto, ha chiarito che il mero mantenimento in Italia dei rapporti familiari è indice di un effettivo collegamento del soggetto con il territorio italiano. In particolare, l'Amministrazione ha evidenziato che «la locuzione “affari e interessi” di cui al citato art. 43, primo comma, deve intendersi in senso ampio, comprensivo non solo dei rapporti di natura patrimoniale ed economica ma anche morali, sociali e familiari, sicché la determinazione del domicilio va desunta alla stregua di tutti gli elementi di fatto che denuncino la presenza in un certo luogo».

Di diverso avviso è stata, invece, la giurisprudenza di legittimità, che, con le più recenti pronunce, ha statuito che, ai fini dell'individuazione del «centro degli affari e interessi economici», non deve essere riconosciuta prevalenza agli affetti personali ed affettivi⁽²⁷⁾. Nell'identificazione del domicilio, ovverosia della «sede principale degli affari e interessi», i giudici di legittimità avevano, infatti, progressivamente affermato la necessità di una valutazione unitaria di tutti gli elementi rilevanti, riconoscendo carattere preponderante agli interessi economici qualora effettivamente esistenti e significativi⁽²⁸⁾.

Invero, con specifico riferimento alla questione della prevalenza tra radicamento dei legami familiari e radicamento degli interessi patrimoniali ed economici, ribadendo un orientamento della giurisprudenza di legittimità costante, la Suprema Corte ha statuito (testualmente) che «il centro degli interessi vitali del soggetto va individuato dando prevalenza al luogo in cui la gestione di detti interessi viene esercitata abitualmente in modo riconoscibile dai terzi ... Le relazioni affettive e familiari – la cui centrale

⁽²⁶⁾ C.M. n. 304/E del 1997.

⁽²⁷⁾ Si veda, in particolare, Cass. 31.3.2015, n. 6501, ove la Corte ha affermato che le relazioni affettive e familiari «non hanno una rilevanza prioritaria ai fini probatori della residenza fiscale». Non mancano, tuttavia, pronunce (isolate) in cui si attribuisce rilievo agli interessi personali e familiari. Si veda, da ultimo, Cass. 6.6.2022, n. 18009.

⁽²⁸⁾ Cass. 25.5.2022, n. 16954. In tal caso, il contribuente è stato ritenuto fiscalmente residente nel territorio dello Stato sulla base di elementi indicativi quali «la residenza – anche formale – dei prossimi congiunti in Italia, il consumo molto elevato di energia elettrica [...] la disponibilità di una imbarcazione da diporto in Italia, le movimentazioni bancarie rilevate, la percezione di forti compensi in Italia, la disponibilità di uno studio professionale in Milano, l'effettuazione di numerose – ed ingenti nel valore – operazioni presso sportelli bancari italiani [...]».

importanza è invocata dalla ricorrente Agenzia al fine della residenza fiscale – non hanno una rilevanza prioritaria ai fini probatori della residenza fiscale, venendo in rilievo solo unitamente ad altri criteri – idoneamente presi in considerazione nel caso in esame – che univocamente attestino il luogo col quale il soggetto ha il più stretto collegamento»⁽²⁹⁾.

Tale indirizzo, peraltro, si poneva in linea con quanto affermato dalla CGUE⁽³⁰⁾, secondo la quale, nel caso in cui un soggetto non abbia legami personali e professionali concentrati in un solo Stato, diversi sono gli elementi di fatto che possono essere presi in considerazione ai fini della determinazione del luogo della residenza. In particolare, rileva la presenza fisica del soggetto e dei suoi familiari sul territorio di uno Stato, la disponibilità di un'abitazione, il luogo di esercizio delle attività professionali, il luogo in cui sono preminenti gli interessi patrimoniali ed economici, ovvero il luogo in cui si collocano i legami amministrativi con le autorità pubbliche e/o gli organismi sociali.

Alla luce di tale quadro interpretativo, pertanto, l'Amministrazione finanziaria, sulla quale grava ordinariamente l'onere della prova, era chiamata a svolgere una capillare attività di ricerca, tesa all'acquisizione di elementi di prova utili a dimostrare, direttamente o indirettamente, la presenza in Italia degli interessi patrimoniali, economici e sociali del contribuente.

⁽²⁹⁾ Cass. 20.12.2018, n. 32992. In tale occasione, la Corte ha rigettato il ricorso proposto dall'Agenzia delle entrate avverso la sentenza con cui la Commissione tributaria regionale aveva individuato la residenza convenzionale in Romania di un cittadino che era, da un lato, iscritto (insieme alla moglie e alla figlia minore) nelle liste anagrafiche della popolazione residente in Italia, nonché ivi titolare di abitazione e di un consistente conto corrente, ma che, dall'altro lato, rivestiva il ruolo di amministratore unico di una società operativa con sede in Romania. Il giudice di legittimità ha, in particolare, precisato, condividendo l'operato del giudice d'appello, che, per l'individuazione della residenza fiscale, deve farsi riferimento al "centro degli affari" e "degli interessi vitali" dando prevalenza al luogo in cui la gestione di detti interessi è esercitata abitualmente in modo riconoscibile dai terzi non rivestendo ruolo primario, invece, le relazioni affettive e familiari le quali rilevano solo unitamente ad altri criteri attestanti univocamente il luogo con il quale il soggetto ha il più stretto collegamento. Tale orientamento interpretativo è stato di recente ribadito anche nelle seguenti sentenze: Cass. 4.5.2021, n. 11620; Cass. 1.7.2021, n. 18702; Cass. 8.2.2022, n. 3858 in cui la Suprema Corte, in modo fermo e deciso, ha ribadito (testualmente) che il «domicilio», quale criterio alternativo per la determinazione della residenza fiscale (ex art. 2, comma 2, t.u.i.r.), deve essere inteso nel senso di «centro degli interessi economici sul suolo italiano».

⁽³⁰⁾ Corte di Giustizia 12.7.2001, causa C-262/99, *Louloudakis*; Corte di Giustizia 7.6.2007, C-156/05, *Commissione c. Grecia*.

3. - La "nuova" nozione di residenza fiscale

Il quadro normativo delineato nei paragrafi precedenti è stato significativamente inciso dalla riforma fiscale attuata con il d.lgs. 27 dicembre 2023, n. 209, emanato in attuazione della legge-delega 9 agosto 2023, n. 111, che ha introdotto una revisione organica dei criteri di collegamento rilevanti ai fini della determinazione della residenza fiscale delle persone fisiche. Nella sua nuova formulazione, l'art. 2 del t.u.i.r. stabilisce che, ai fini delle imposte sui redditi, si considerano residenti le persone che, per la maggior parte del periodo d'imposta, considerando anche le frazioni di giorno, hanno la residenza ai sensi del Codice civile, ovvero il domicilio nel territorio dello Stato, ovvero sono ivi presenti. È inoltre previsto che, salvo prova contraria, si presumono residenti le persone iscritte per la maggior parte del periodo d'imposta nelle anagrafi della popolazione residente.

Detti criteri di collegamento rimangono tra loro alternativi e devono sussistere, in continuità con la disciplina previgente, per la maggior parte del periodo d'imposta (ossia 183 giorni in un anno, o 184 giorni in caso di anno bisestile).

Le novità rilevanti si muovono, dunque, lungo tre direttrici: *i)* l'introduzione, quale criterio di collegamento, della mera presenza nel territorio dello Stato, con un riferimento altresì alle frazioni di giorno ai fini del calcolo dei giorni di presenza per la regola dei 183 giorni; *ii)* la definizione del domicilio, come il luogo ove sono incardinate le «relazioni personali e familiari della persona»; *iii)* la previsione del criterio di collegamento dell'iscrizione all'anagrafe della popolazione residente per la maggior parte del periodo di imposta quale presunzione relativa e non assoluta⁽³¹⁾.

La prima innovazione, rappresentata dall'introduzione della mera presenza fisica nel territorio dello Stato quale criterio di collegamento⁽³²⁾, costituisce l'elemento di maggiore discontinuità rispetto al passato. Si tratta di un criterio oggettivo, che richiede esclusivamente la presenza fisica di un soggetto nel territorio dello Stato italiano, a prescindere dalle motivazioni di tale presenza e senza che sia necessaria la configurazione di alcuno degli altri criteri previsti dall'articolo 2, comma 2, del t.u.i.r.

Tale criterio, del tutto inedito nel sistema interno, solleva tuttavia talune riflessioni, inducendo anzitutto a chiedersi se la mera presenza fisica

⁽³¹⁾ Si rinvia a E. Zanotti, *La residenza fiscale delle persone fisiche nel decreto di recepimento della delega fiscale in materia di fiscalità internazionale*, in *Tax News – Suppl. online Riv. trim. dir. trib.*, 31 luglio 2024.

⁽³²⁾ S. Dorigo, *La "nuova" residenza fiscale delle persone fisiche e la prevalenza della presenza fisica in Italia: primi spunti critici*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2024, 531 ss.

nel territorio dello Stato, a prescindere dall'esistenza di rapporti più profondi con il territorio, sia un elemento idoneo a fondare il concorso alla spesa pubblica su base *worldwide* e sia, quindi, conforme all'art. 53 Cost. Ulteriori criticità emergono, poi, dal coordinamento di tale previsione con il diritto convenzionale, atteso che le *tie breaker rules* di cui all'art. 4 del Modello OCSE fanno riferimento soltanto al domicilio, alla residenza e ad "altri criteri di natura analoga", sicché resta il dubbio se e in quale misura il nuovo criterio della mera presenza fisica nel territorio dello Stato, ontologicamente distinto dai precedenti, possa essere ricondotto a tale categoria, pena l'inapplicabilità *ab origine* delle Convenzioni contro le doppie imposizioni ai conflitti di residenza da esso eventualmente generati⁽³³⁾.

Il citato criterio, inoltre, potrebbe generare complesse problematiche di carattere probatorio, derivanti dalla difficoltà di stabilire per quanti giorni all'anno un individuo sia stato presente in Italia, difficoltà accentuata per gli spostamenti nello spazio comunitario, all'interno del quale non sono previsti controlli alle frontiere.

Il legislatore, poi, ha previsto espressamente che, nel verificare la sussistenza della residenza fiscale per la maggior parte del periodo d'imposta, debbano essere considerate anche le frazioni di giorno. La previsione assume particolare rilevanza nei confronti di soggetti caratterizzati da elevata mobilità internazionale, che nel corso dell'anno effettuano soggiorni brevi ma frequenti in Italia, come accade spesso per i residenti in Stati confinanti. Sul piano interpretativo, quindi, si pone il problema di stabilire se la singola frazione di giorno debba essere considerata autonomamente come giorno intero ovvero se debba essere sommata ad altre frazioni al fine di integrare un giorno di presenza. Ragioni di efficienza e praticità applicativa hanno probabilmente indotto l'Agenzia delle entrate a ritenere preferibile la prima soluzione⁽³⁴⁾, sebbene la seconda risulterebbe maggiormente aderente alla reale intensità del legame con il territorio.

⁽³³⁾ In passato, la dottrina aveva già evidenziato la necessità di coordinare la normativa interna con le regole internazionali. Sul punto, F. Roccatagliata, *Norme interne e norme internazionali in tema di residenza fiscale*, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2015, 290 ss.

⁽³⁴⁾ Cfr. Agenzia delle entrate, circ. 20/E del 4 novembre 2024, ove si chiarisce che «ai fini del calcolo complessivo della presenza fisica nel territorio dello Stato, si tiene conto della permanenza entro i confini nazionali per una qualunque frazione di giorno. A titolo esemplificativo, si ipotizzi il caso del contribuente – non iscritto nell'anagrafe della popolazione residente e privo di residenza e di domicilio nel territorio dello Stato – che giunga in Italia con un aeroplano che atterra alle ore 23:00 del giorno 1° luglio 2024 (anno bisestile) per restare ininterrottamente nel territorio dello Stato fino alle ore 01:00 del giorno 31 dicembre 2024. Nell'esempio, anche i giorni del 1° luglio e del 31 dicembre 2024 sono considerati interamente, nonostante il contribuente abbia trascorso nel territorio dello Stato una sola

Un aspetto particolarmente critico dell'applicazione del criterio della presenza fisica riguarda inoltre anche il trattamento di coloro che ricorrono a modalità lavorative c.d. "agili". In questi casi, la rigida applicazione del criterio della presenza fisica potrebbe non essere in grado di cogliere la complessità delle relazioni transnazionali del soggetto, in contrasto con l'approccio adottato dal Modello OCSE.

La seconda direttrice della riforma concerne, invece, la nozione di domicilio, ora definito come «il luogo in cui si sviluppano, in via principale, le relazioni personali e familiari della persona»⁽³⁵⁾. La scelta del legislatore segna un netto superamento del rinvio al domicilio civilistico di cui all'art. 43 c.c. e comporta l'abbandono della centralità degli interessi economici nella definizione del collegamento personale, consentendo di risolvere, a partire dal periodo d'imposta 2024, le incertezze venutesi a creare negli anni precedenti in virtù del rinvio nel previgente articolo 2 del t.u.i.r. al domicilio civilistico⁽³⁶⁾.

Con la nuova formulazione si è verosimilmente inteso semplificare l'attività di accertamento dell'Erario, poiché, nel contesto della globalizzazione, appare oggi più agevole individuare il luogo in cui si concentrano i rapporti affettivi rispetto a quello in cui si sviluppano le relazioni economiche, sempre più frequentemente distribuite su una pluralità di Stati. Occorre tuttavia considerare che, se in passato gli interessi personali erano

ora in ciascuna giornata. Ne consegue che, avendo integrato il requisito della presenza fisica per 184 giorni, il contribuente è considerato fiscalmente residente in Italia per il 2024».

⁽³⁵⁾ Cfr. P. Pistone, *La nuova disciplina sulla residenza delle persone fisiche e delle persone giuridiche nel sistema di imposizione reddituale*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2024, 870 ss., secondo il quale la limitazione del concetto di domicilio alle sole relazioni personali e familiari non comporta un indebolimento del legame personale con l'imposizione reddituale italiana. Al contrario, essa determinerebbe una ridefinizione del domicilio entro confini più coerenti con tale funzione, consentendo di risolvere il problema dell'inquadramento delle persone fisiche che svolgono in modo stabile la propria attività economica all'estero, pur mantenendo esclusivamente in Italia i propri rapporti personali e familiari. Secondo questa impostazione, dunque, la rilevanza degli interessi economici della persona fisica ai fini del collegamento con l'imposizione reddituale italiana non viene eliminata dalla formulazione novellata, ma trova adeguata considerazione attraverso altri criteri, quali la presenza fisica sul territorio nazionale o l'esistenza di un collegamento reale all'imposizione, che giustifica la tassazione su base territoriale in relazione all'attività economica effettivamente svolta nello Stato.

⁽³⁶⁾ Nella Relazione illustrativa al decreto viene precisato che il Legislatore ha sostituito «il criterio civilistico del domicilio con un criterio di natura sostanziale, mutuato dalla prassi internazionale e dalle convenzioni per evitare le doppie imposizioni, in cui il domicilio è il luogo in cui si sviluppano in via principale le relazioni personali e familiari del contribuente». In definitiva, in base al rinvio alla prassi internazionale e alle Convenzioni contro le doppie imposizioni, si rimanda, per le parti di rilevanza, al Commentario al Modello di Convenzione contro le doppie imposizioni.

generalmente riconducibili al modello della famiglia tradizionale, oggi essi risultano di più complessa percezione e individuazione, cosicché vi è il rischio di lasciare ampio spazio a valutazioni arbitrarie nella scelta e nella graduazione dell'intensità dei rapporti affettivi e personali.

In ogni caso, come chiarito anche dall'Agenzia delle entrate nella Circolare n. 20/E del 2024, bisogna tener conto anche delle condotte con le quali una persona manifesti la propria volontà di mantenere un legame effettivo con il territorio italiano, rendendosi così necessaria una valutazione da condurre caso per caso, sulla base di elementi fattuali⁽³⁷⁾.

Infine, nella nuova disposizione riformata è stata prevista in modo espresso la natura di presunzione relativa di residenza in Italia dell'iscrizione all'anagrafe della popolazione residente. La soluzione adottata appare condivisibile, in quanto consente al contribuente di fornire prova contraria e di dimostrare il suo effettivo radicamento all'estero, ponendo rimedio a evidenti distorsioni applicative.

Resta tuttavia discutibile la ancora persistente rilevanza di un criterio meramente formale, che risulta spesso recessivo in sede convenzionale e appare sempre meno coerente con un'impostazione sostanzialistica della residenza fiscale.

La novella non ha invece modificato il criterio di collegamento consistente nella configurazione della "residenza ai sensi del Codice civile" nel territorio dello Stato, in relazione al quale restano validi i chiarimenti già forniti dalla prassi⁽³⁸⁾ e dalla giurisprudenza di legittimità e sopra richiamati.

⁽³⁷⁾ L'esempio riportato dall'Agenzia delle entrate nella Circolare n. 20/E del 2024 è emblematico delle crescenti situazioni di oggi: «Si pensi, ad esempio, al caso in cui, senza integrare alcun ulteriore requisito di residenza ai sensi dell'articolo 2, comma 2, del t.u.i.r., Tizio mantenga contemporaneamente in Italia e nello Stato Beta un'abitazione di proprietà. Nell'abitazione italiana sono presenti i figli di Tizio, nati da un primo matrimonio, mentre nella casa situata nello Stato Beta vive l'attuale coniuge di Tizio. Quest'ultimo lavora ordinariamente in Italia, si reca frequentemente in vari Paesi per viaggi professionali nonché nello Stato Beta durante i fine settimana e i periodi di astensione dal lavoro. Durante l'anno, Tizio permane mediamente 145 giorni in Italia, 120 giorni nello Stato Beta e 100 giorni in altri Paesi. In una fattispecie come quella descritta, non è immediata l'individuazione dello Stato in cui si concentrano le relazioni personali e familiari, che potrebbero essere equivalenti in entrambi i Paesi (avendo Tizio i figli in Italia e la moglie nello Stato Beta). In tal caso, si ritiene che un utile criterio possa essere individuato nel periodo di permanenza fisica sul territorio dello Stato. Nella fattispecie in esame, quindi, Tizio risulterebbe residente in Italia».

⁽³⁸⁾ Da ultimo, Agenzia delle entrate, Circolare del 18 agosto 2023, n. 25/E.

4. - *La previsione recante l'inversione dell'onere della prova di cui all'art. 2, comma 2-bis, t.u.i.r.*

L'art. 10, comma 1, l. 23 dicembre 1998, n. 448, ha inserito nel testo dell'art. 2, t.u.i.r., il comma 2-*bis*, in base al quale, laddove un cittadino italiano trasferisca la residenza fiscale in un paradiso fiscale, così come individuato dal d.m. del 4 maggio 1999⁽³⁹⁾, l'onere di provare l'effettività del trasferimento all'estero è posto a carico del contribuente⁽⁴⁰⁾.

Tale disposizione non è stata oggetto di modifiche da parte del d.lgs. n. 209/2023.

La norma *de qua* dispone, dunque, un'inversione dell'onere della prova, in virtù della quale l'Amministrazione finanziaria non è più tenuta a dimostrare che un soggetto sia ancora fiscalmente residente in Italia. È, pertanto, l'interessato a dover provare che il trasferimento all'estero abbia anche comportato la scelta di un nuovo luogo ove incardinare il centro dei propri interessi economici e sociali.

È bene precisare, però, che, a mente del già menzionato comma 2-*bis*, l'onere della controprova riguarda tutti e solo i soggetti emigrati in uno degli Stati o territori aventi un regime fiscale privilegiato, come individuati dal precitato decreto. Ne consegue, quindi, che per i trasferimenti in Paesi diversi da quelli considerati nel decreto, l'onere della prova continua a gravare sull'Amministrazione finanziaria⁽⁴¹⁾.

Dall'analisi del disposto normativo di cui all'art. 2, comma 2-*bis*, t.u.i.r., che sancisce, è il caso ribadirlo, che «si considerano altresì residenti, salvo prova contraria, i cittadini italiani cancellati dalle anagrafi della popolazione residente e trasferiti in Stati o territori diversi da quelli individuati con decreto del Ministro dell'Economia e delle finanze da pubblicare nella Gazzetta Ufficiale», si evince come i requisiti applicativi della presunzione in discorso sono: *i*) la cittadinanza italiana della persona fisica;

⁽³⁹⁾ La lista dei Paesi interessati dalla presunzione è stata da ultimo aggiornata dal decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze del 20 luglio 2023, con cui si è provveduto a dare attuazione al disposto dell'articolo 12 della legge 13 giugno 2023, n. 83, espungendo la Svizzera dall'elenco con efficacia dal 1° gennaio 2024.

⁽⁴⁰⁾ Cfr. G. Marini, *La residenza delle persone fisiche nell'imposizione sui redditi*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2008, 1100 ss.

⁽⁴¹⁾ Tanto è stato ribadito anche da Cass. 16.3.1996, n. 2229, ove è stato chiarito che «I presupposti per l'assunzione della qualità di soggetto passivo ai fini dell'irpef di colui che, in base alle evidenze anagrafiche, risulti essere cittadino italiano residente all'estero, devono essere dedotti e provati dall'amministrazione finanziaria, la quale non può a tal fine dar rilievo ad elementi di fatto posteriori all'anno d'imposta accertato».

ii) la cancellazione della persona fisica dall'Anagrafe della popolazione residente; *iii)* il trasferimento in Paesi a fiscalità privilegiata.

La presunzione di cui all'art. 2, comma 2-*bis*, t.u.i.r., può essere superata, come detto, da prova contraria, anche se, a dir la verità, la norma non precisa le modalità di assunzione di tale "prova", né il suo contenuto. Con riguardo a quest'ultimo, in particolare, il silenzio della norma si rivela foriero di incertezze applicative, in quanto si tratta di delimitare l'oggetto della dimostrazione che il cittadino italiano, cancellato dall'Anagrafe della popolazione residente, ha l'onere di fornire per non essere assoggettato a tassazione in Italia sulla totalità dei suoi redditi, ovunque prodotti nel mondo.

Secondo la relazione ministeriale alla l. n. 448/1998 (c.d. "Legge Finanziaria 1999")⁽⁴²⁾, tale onere riguarderebbe «fatti o atti che comprovino l'effettività della situazione dichiarata (cancellazione dall'Anagrafe della popolazione residente) in coerenza con un reale e duraturo collegamento con lo Stato di immigrazione».

Si tratterà, quindi, di provare l'assenza di ogni significativo collegamento con il territorio dello Stato capace di integrare gli elementi costitutivi della residenza fiscale italiana e la (coerente) trasposizione di tali elementi nello Stato estero di migrazione. L'Amministrazione finanziaria ha infatti precisato⁽⁴³⁾ che deve essere ulteriormente provata «l'interruzione di significativi rapporti con lo Stato italiano». In particolare, l'Ufficio, con specifico riferimento alla prova contraria che può essere offerta dal soggetto interessato, ha chiarito che «il legislatore, nel confermare espressamente l'ammissibilità della prova contraria al fine di contrastare la presunzione legale di residenza fiscale, ha evitato qualsiasi condizionamento o limite per quanto riguarda sia la predeterminazione che il valore delle varie forme in cui tale prova può estrinsecarsi. Ciò significa che viene riconosciuta la più ampia possibilità di esplicazione al concreto esercizio dei diritti di difesa del contribuente anche nella fase extraprocessuale, ferma restando l'esclusione del giuramento e della prova testimoniale».

Con l'introduzione della norma *de qua*, quindi, il Legislatore ha inteso soltanto ripartire l'onere probatorio fra le parti, al fine di evitare che

⁽⁴²⁾ L'art. 10, comma 1, l. 23.12.1998, n. 448 ha introdotto il comma 2-*bis* all'art. 2 t.u.i.r.

⁽⁴³⁾ Il riferimento è alla C.M. n. 140/E del 1999. Cfr. G. Melis, *Riflessioni intorno alla presunzione di residenza fiscale di cui all'art. 10 della l. 23.12.1998, n. 448*, in *Rass. trib.*, 1998, 1084 ss.

risultanze di ordine meramente formale prevalgono su aspetti di ordine sostanziale.

Giova precisare, tuttavia, che la prova contraria consiste nella dimostrazione di non essere residenti in Italia.

Ciò posto, dunque, può assumere rilievo e, di conseguenza, essere utilizzato qualsiasi mezzo di prova di natura documentale o dimostrativa atto a stabilire:

i) la sussistenza della dimora abituale nel Paese fiscalmente privilegiato, sia personale che dell'eventuale nucleo familiare;

ii) l'iscrizione ed effettiva frequenza dei figli presso istituti scolastici o di formazione del Paese estero;

iii) 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;

iv) la stipula di contratti di acquisto o di locazione di immobili residenziali, adeguati ai bisogni abitativi nel Paese di immigrazione;

v) fatture e ricevute di erogazione di *gas*, luce, telefono e di altri canoni tariffari, pagati nel Paese estero;

vi) la movimentazione a qualsiasi titolo di somme di denaro o di altre attività finanziarie nel Paese estero e da e per l'Italia;

vii) l'eventuale iscrizione nelle liste elettorali del Paese d'immigrazione;

viii) l'assenza di unità immobiliari tenute a disposizione in Italia o di atti di donazione, compravendita, costituzione di società, ecc. ⁽⁴⁴⁾;

ix) la mancanza nel nostro Paese di significativi e duraturi rapporti di carattere economico, familiare, politico, sociale, culturale e ricreativo.

Il contribuente, dunque, deve fornire la piena prova della perdita di ogni significativo collegamento con lo Stato italiano e la parallela controprova di una reale e duratura localizzazione nel paradiso fiscale ove ha provveduto a trasferire la residenza.

⁽⁴⁴⁾ Cass. 18.11.2011, n. 24246, che ha ritenuto non correttamente motivata una sentenza del Giudice di secondo grado che aveva escluso la residenza in Italia di un cittadino iscritto all'anagrafe dei residenti in Svizzera dove aveva soltanto una casa e la gestione di un negozio di antiquariato, di non grandi dimensioni, mentre invece aveva acquistato più di trenta immobili in pochi anni in Italia. Anche Cass. 24.5.2013, n. 1286 precisa che, per individuare l'effettiva residenza fiscale in Italia di un contribuente, si deve tener conto anche degli atti e dei rogiti conclusi nel nostro Paese, dai quali si può desumere che il contribuente abbia il centro dei suoi interessi ed affari in Italia.

5. - *Brevi cenni sui rimedi convenzionali ai conflitti di doppia residenza*

Nelle ipotesi in cui le normative interne di due Stati entrino in conflitto, qualificando entrambe una persona come residente ai fini fiscali nel rispettivo Stato, si rende necessaria l'applicazione dell'art. 4 del Modello OCSE, che contiene specifici criteri volti a determinare lo Stato in cui il contribuente debba essere considerato residente⁽⁴⁵⁾.

Detti criteri, però, a differenza di quanto avviene in ambito domestico, non sono tra di loro alternativi, bensì sussidiari e ordinati in successione progressiva: essi, infatti, trovano applicazione secondo un preciso ordine di priorità, che attribuisce, in via principale, il potere esclusivo di tassazione in capo al Paese in cui il soggetto ha a sua disposizione un'abitazione permanente. In particolare, il sopracitato art. 4 stabilisce che «quando, in base alla legislazione degli Stati Contraenti, una persona fisica è considerata residente di entrambi gli Stati Contraenti (...)» questa viene «considerata residente dello Stato Contraente nel quale ha un'abitazione permanente. Quando essa dispone di un'abitazione permanente in entrambi gli Stati Contraenti, è considerata residente dello Stato Contraente nel quale le sue relazioni personali ed economiche sono più strette o, in subordine, dove soggiorna stabilmente».

Ebbene, secondo le indicazioni desumibili dal Commentario al Modello di Convenzione OCSE, in base al primo criterio di collegamento individuato dalla sopracitata disposizione convenzionale, ossia quello della «abitazione permanente», la residenza fiscale viene convenzionalmente fatta coincidere con quella dello Stato in cui l'individuo ha in proprietà o possiede, in forza di un qualsiasi titolo giuridico, una «abitazione permanente», a condizione che il soggetto l'abbia a disposizione continuamente e non occasionalmente, come nell'ipotesi di soggiorni di breve durata effettuati per ragioni di studio, di piacere, ecc.

Se la persona fisica, invece, ha un'abitazione permanente in entrambi gli Stati Contraenti, trova applicazione il successivo criterio di collegamento previsto dall'art. 4, par. 2, della Convenzione, ossia quello del «centro degli interessi vitali» del contribuente.

In tali casi, si rende necessario prendere in considerazione tutti gli interessi del soggetto. Si deve tener conto, dunque, delle relazioni familiari e sociali del contribuente, delle sue occupazioni, del luogo in cui svolge attività politiche, culturali o di altro genere o del luogo in cui esercita la propria attività lavorativa.

(45) Si veda C. Garbarino, *Diritto convenzionale tributario*, Torino, 2019, 99.

Nel caso in cui, poi, permane ancora il conflitto di residenza, si deve guardare, progressivamente, al luogo in cui il soggetto ha la propria dimora abituale, alla nazionalità e, infine, laddove il soggetto abbia anche la doppia nazionalità, occorre affidare alle Autorità competenti il compito di risolvere il problema mediante accordo reciproco, secondo la procedura stabilita dall'art. 25 del Modello di Convenzione OCSE.

L'applicazione di un Trattato e l'accesso alle c.d. *tie-breaker rules* non è automatico, sicché è necessario che sia il contribuente a dimostrare, a fronte di una contestazione da parte dell'Agenzia delle entrate, di poter rivestire lo *status* di residente anche secondo la legislazione domestica del "Paese di destinazione" e, di conseguenza, a dover chiedere l'applicazione della Convenzione.

Si ricorda che, sino al 31 dicembre 2023, la dimostrazione della doppia residenza fiscale può essere funzionale a scardinare la già descritta presunzione legale di residenza italiana di cui all'art. 2 t.u.i.r., in presenza di iscrizione alle liste dell'Anagrafe della popolazione residente. Ciò in quanto, in presenza di conflitto tra residenze, la soluzione a quest'ultimo dovrebbe essere rinvenuta nelle regole pattizie presenti nei Trattati, stante la prevalenza del diritto convenzionale sul diritto interno sancita dagli artt. 169 t.u.i.r., e 75, d.p.r. 29 settembre 1973, n. 600.

GIUSEPPE CORASANITI
Ordinario di Diritto tributario
Università degli Studi di Brescia