

Patrimoni, finanza e internazionalizzazione n. 45/2023

Residenza fiscale nei rapporti italo-svizzeri: ultimi aggiornamenti

Francesca Amaddeo - avvocato, docente-ricercatrice Centro competenze tributarie, SUPSI

A distanza di vent'anni dalla sua introduzione, sembrerebbe che l'Italia abbia finalmente deciso di rimuovere la Svizzera dalla black list per le persone fisiche prevista all'[articolo 2, comma 2-bis, Tuir](#), cessando l'oneroso regime previsto a carico dei cittadini italiani che si trasferiscono Oltralpe, considerati fiscalmente residenti in Italia fino a prova contraria.

Introduzione

La Svizzera e l'Italia: 2 Paesi confinanti, con un alto tasso di mobilità delle persone fisiche, ricchi contribuenti e non. La nozione di residenza fiscale nei rapporti italo-svizzeri ha sempre rivestito - e riveste tutt'ora - un rilievo fondamentale. Occorre premettere l'esistenza di una sorta di *mismatch* linguistico, secondo il quale la residenza fiscale, intesa da norme italiane (segnatamente articolo 2, D.P.R. 917/1986, d'ora in poi, Tuir), e domicilio fiscale, definito dalle norme svizzere, consegnate nella Legge federale sull'imposta diretta (Lifd), nella Legge federale di armonizzazione delle imposte dirette tra Cantoni e Comuni (Laid) e nelle singole Leggi cantonali, rappresentano un simile istituto. Ciò che rileva è che, da parte italiana, la Svizzera viene considerata come un paradiso fiscale e, pertanto, risulta inclusa in quella lista nera, in quella c.d. *black list*, che fa capolino all'articolo 2, comma 2-bis, Tuir, comportando, per i cittadini italiani che intendono trasferirsi Oltralpe, una serie di svantaggi.

Scopo di questo breve contributo è quello di fornire una visione d'insieme e un aggiornamento dei rapporti italo-svizzeri in termini di residenza fiscale.

La Svizzera: un paradiso, ma anche fiscale?

La Svizzera, nonostante un discusso passato in termini di forte segreto bancario, negli ultimi anni si è dimostrata collaborativa, aderendo sia alle richieste della comunità internazionale, ossia dell'Organizzazione per la cooperazione e lo sviluppo economico (Ocse), sia dell'Unione Europea (UE). Infatti, nel 2015, la Svizzera ha aderito al meccanismo di scambio automatico di informazioni detenuto dagli intermediari finanziari, implementando nel proprio ordinamento nazionale il c.d. "Common

Reporting Standard (CRS)” ideato proprio dall’Ocse¹, e determinando così la fine dell’opponibilità del segreto bancario alle richieste di collaborazione estere².

Ancor più di recente, ha rimosso gli statuti privilegiati precedentemente accordati a talune tipologie di società, tra cui le *holding* e le società ausiliarie, ritenute lesive della concorrenza internazionale³. A oggi, è in votazione l’introduzione dell’aliquota minima, come prevista dal c.d. “*Pilastro 2*” dell’Ocse, in termini di *Global Anti-Erosion Rule*⁴.

Ciononostante, la Svizzera è da molti considerata ancora un paradiso fiscale. Secondo, infatti, il *Tax Corporate Haven Index*, reso dal *Tax Justice Network*⁵, la Svizzera si pone al quinto posto nella graduatoria mondiale, in quanto agevolatrice di pianificazioni fiscali aggressive da parte delle persone giuridiche e, di conseguenza, di fenomeni di erosione della base imponibile e slittamento artificioso dei profitti. Secondo le loro stime, infatti, annualmente le multinazionali, tramite i Paesi identificati in questa lista riuscirebbero a sottrarre quasi 400 **mia.** di dollari. Il peso della Svizzera, nella perpetuazione di questi comportamenti, sarebbe del 3.4%. In questo senso vanno anche gli indici utilizzati dall’*EU Tax Observatory*⁶, che collocano la Svizzera nella lista dei paradisi fiscali rifacendosi all’articolo di Tørsløv, Wier e Zucman⁷.

Eppure, oggi, la Svizzera non figura in alcuna lista nera determinata a livello internazionale.

La lista nera italiana: articolo 2, comma 2-bis, Tuir

Lo stesso non può dirsi nei rapporti con l’Italia, la quale, infatti, mantiene un residuo degli anni 90 e non più per le persone giuridiche, bensì per le persone fisiche. Il richiamo è all’[articolo 2](#), Tuir, laddove si declinano i requisiti e i criteri per essere identificati come fiscalmente residenti in Italia, segnatamente al comma 2-bis.

La residenza fiscale italiana: articolo 2, Tuir

Secondo l’[articolo 2](#), Tuir, la residenza fiscale in Italia si acquisisce se, per la maggior parte del periodo di imposta (il riferimento è ai 183 giorni all’anno)⁸, la persona fisica è:

¹ Per maggiori informazioni, si veda il sito ufficiale dell’Ocse, dedicato allo scambio automatico, segnatamente al Crs, al [link: https://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/common-reporting-standard/common-reporting-standard-and-related-commentaries/](https://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/common-reporting-standard/common-reporting-standard-and-related-commentaries/) (consultato il 12 giugno 2023).

² S. Vorpe, G. Molo, L. Schlichting, “*Lo scambio automatico di informazioni fiscali*”, Commentario, Supsi, 2017.

³ Vedasi, A. Maestrini, “*Novità legislative in ambito fiscale per l’anno 2020, in: Novità fiscali n. 1/2020*”, pag. 3-5;

⁴ Il popolo si esprimerà, il 18 giugno 2023, nell’ambito di un referendum obbligatorio sull’attuazione in Svizzera dell’aliquota minima, che si intende effettuare tramite una modifica costituzionale ed un’ordinanza temporanea. Maggiori informazioni possono essere reperite sul sito ufficiale del Consiglio federale, nella sezione dedicata al *Pillar 2*, al [link: https://www.efd.admin.ch/efd/it/home/imposte/imposizione-internazionale/applicazione-imposta-minima-ocse.html](https://www.efd.admin.ch/efd/it/home/imposte/imposizione-internazionale/applicazione-imposta-minima-ocse.html) (consultato il 12 giugno 2023).

⁵ *Tax Justice Network, Corporate Tax Haven Index - 2021 Results*, in: <https://cthi.taxjustice.net/en/> (consultato il 12 giugno 2023).

⁶ *EU Tax Observatory, Public Country-by-country Reports Database Explorer*, in: https://taxobservatory.shinyapps.io/company_cbc_data/ (consultato il 12 giugno 2023).

⁷ T. Tørsløv, L. Wie, G. Zucman, “*The missing profits of nations*”, *Review of Economic Studies*, Oxford University press, 2022, in: <https://gabriel-zucman.eu/files/TWZ2022Restud.pdf> (consultato il 12 giugno 2023).

⁸ Per un approfondimento vedasi, Cassazione n. 18702/2021 e n. 11620/2021, ma anche Agenzia delle entrate, circolare n. 201/1996.

1. iscritta alle anagrafi della popolazione residente (Apr)⁹ o
2. ha nel territorio dello Stato:
 - a. il domicilio; o
 - b. la residenza ai sensi del codice civile.

Evidentemente, i criteri sono tra loro alternativi e non cumulativi, quindi, è necessario e sufficiente il soddisfacimento di uno solo di questi per aversi la residenza fiscale in Italia.

Particolare attenzione dev'essere posta alle nozioni di residenza e domicilio, le quali rinviano a quanto statuito nell'[articolo 43](#), cod. civ..

Infatti, il domicilio (articolo 43, comma 1, cod. civ.) è da intendersi come il luogo in cui la persona ha stabilito la sede principale dei propri affari e interessi, mentre la residenza (articolo 43, comma 2, cod. civ.) è il luogo in cui la persona ha la dimora abituale.

La maggior problematica sorge in capo all'individuazione del domicilio, laddove occorre bilanciare il centro degli interessi personali e quelli economici, sovente posti a cavallo tra 2 Paesi. Infatti, in questa categoria vengono ricompresi sia gli interessi di tipo economico, sia quelli di tipo personale (*ex multis*, Cassazione n. 23249/2010, n. 23250/2010 e [n. 18009/2022](#)).

Secondo la prassi, indici che aiutano nell'identificazione di tali interessi sono la disponibilità di un'abitazione permanente, la presenza della famiglia, l'accreditamento di propri provenienti a prescindere dalla fonte, il possesso di beni (anche mobiliari), la partecipazione a riunioni d'affari, il ricoprire cariche sociali, l'iscrizione a circoli o *club*, l'organizzazione della propria attività e dei propri impegni¹⁰.

Già in circostanze normali, l'Italia cerca di attrarre molti contribuenti sulla base di queste valutazioni; la situazione, però, si aggrava qualora il contribuente ricada nelle fattispecie del comma *2-bis* del medesimo articolo.

Il D.M. 4 maggio 1999 e l'inversione dell'onere della prova

Secondo, infatti, il comma successivo (*2-bis*) dell'[articolo 2](#), Tuir, "*si considerano altresì residenti, salvo prova contraria, i cittadini italiani cancellati dalle anagrafi della popolazione residente e trasferiti*" in Stati "*fiscalmente privilegiati*", individuati con Decreto Mef del 4 maggio 1999¹¹.

⁹ *Ex multis*, Cassazione n. 16634/2018 e n. 1355/2022.

¹⁰ [Circolare n. 304/E/1997](#).

¹¹ D.M. 4 maggio 1999 - https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/documents/20143/369991/DM+4_5_1999.pdf/fcbaea6a-1cf2-23ec-4a40-9f8f92acdc6e. Per completezza si rileva che il tenore letterale dell'articolo non rinvia direttamente al D.M. 4 maggio 1999, ma è stato modificato dalla L. 244/2007 con cui si richiama, anziché una *black list*, una *white list*, la quale, tuttavia, a sua volta richiama il citato D.M. 4 maggio 1999. Di fatto, la Svizzera ancora risulta in quei Paesi a fiscalità privilegiata.

Tale Decreto del 1999, risalente a oltre vent'anni fa, si è originato dal lavoro di un gruppo di esperti che si erano prefissati l'obiettivo di individuare quei Paesi con regimi fiscali privilegiati ai fini della tassazione del reddito delle persone fisiche. Lo stesso è stato modificato nel 2010 e nel 2014, eliminando una serie di Stati¹², non più ritenuti "pericolosi", ma ha mantenuto la Svizzera.

Tale permanenza nella lista comporta sostanzialmente l'inversione dell'onere della prova per tutti i cittadini (si badi bene, non per i soli residenti¹³) che emigrano, tra gli altri Paesi, in Svizzera¹⁴. A ciò si aggiunga che a costoro è preclusa la verifica preliminare della propria situazione in termini di residenza tramite interpello¹⁵.

Nonostante il cittadino italiano, pertanto, si sposti Oltralpe e insedi sul territorio svizzero la propria vita viene considerato, comunque, contribuente in Italia, con tutti gli obblighi dichiarativi (e non) che ne conseguono.

A nulla rileva che questi rispecchi i requisiti posti dalle norme interne svizzere in termini di domicilio (*i.e.* residenza fiscale) e/o abbia conseguito un relativo permesso, se non, addirittura, in alcuni casi la naturalizzazione.

Domicilio fiscale in Svizzera (breve cenni)

Lo straniero, infatti, che si trasferisce in Svizzera diviene illimitatamente imponibile sul territorio se ha ivi dimora, ossia se vi soggiorna, senza interruzioni apprezzabili, per 30 o 90 giorni, se, rispettivamente, svolge o meno un'attività lucrativa sul territorio (articolo 3, capoverso 3, Lfd; RS 642.11).

Solo in un secondo momento, in linea di massima, consegue in Svizzera il suo domicilio, che, secondo le norme si identifica laddove il contribuente vi risieda con l'intenzione di stabilirvisi durevolmente (articolo 3, capoverso 2, Lfd).

Tali disposizioni fiscali devono essere lette in combinato disposto con quanto previsto in tema di "permessi di soggiorno" attribuiti secondo quanto disposto dalla Legge federale sugli stranieri e loro integrazione (LStri; RS 142.20). In estrema sintesi, questi permessi consentono di permanere sul

¹² Insieme alla Svizzera, permangono nella lista nera: Alderney, Andorra, Anguilla, Antigua e Barbuda, Antille Olandesi, Aruba, Bahamas, Bahrein, Barbados, Belize, Bermuda, Costa Rica, Dominica, Emirati Arabi Uniti, Ecuador, Filippine, Gibilterra, Gibuti, Grenada, Guernsey, Hong Kong, Isola di Man, Isole Cayman, Isole Cook, Isole Marshall, Isole Vergini Britanniche, Jersey, Libano, Liberia, Liechtenstein, Macao, Malaysia, Mauritius, Monserrat, Nauru, Niue, Oman, Panama, Polinesia Francese, Monaco, Sark, Seychelles, Singapore, Saint Kitts e Nevis, Saint Lucia, Saint Vincent e Grandine, Taiwan, Tonga, Turks e Caicos, Tuvalu, Uruguay, Vanuatu, Samoa.

¹³ In questo senso vedasi *ex multis*, Cassazione n. 15207/2021, laddove, in tema di articolo 2, comma 2-bis, Tuir: "...La disposizione in commento non è invero formulata in termini oggettivi (caratteristiche del trasferimento), quanto soggettivi, giacché identifica i soggetti passivi di imposta. E tra questi sono compresi a pieno titolo anche i cittadini italiani cancellati dalle anagrafi della popolazione residente e trasferiti negli Stati appartenenti alla black-list, senza ulteriori distinzioni. Trattasi, peraltro di presunzione relativa cui è ammessa la prova contraria a carico (e a favore) del contribuente".

¹⁴ Vedasi anche [circolare n. 140/1999](#).

¹⁵ Cfr. [circolare n. 9/E/2016](#) e [risoluzione n. 351/E/2021](#).

territorio per un periodo determinato, suscettibile di rinnovo, a patto che siano soddisfatte una serie di condizioni previste dalla legge medesima.

Tutti i permessi che vengono concessi attribuiscono allo straniero la dimora in Svizzera e, generalmente, una relativa tassazione effettuata tramite il prelievo alla fonte. Tutti tranne uno, il c.d. permesso di domicilio, con il quale, appunto, si acquisisce la residenza fiscale sul territorio e le imposte vengono pagate ordinariamente. Lo stesso trattamento fiscale viene accordato a chi segue il processo di naturalizzazione e consegue la cittadinanza svizzera.

Sembrerebbe evidente che, quindi, al momento del conseguimento di un permesso di soggiorno, il contribuente ha effettivamente trasferito la propria residenza fiscale in Svizzera, dove, presumibilmente, avrà un alloggio in affitto, l'assicurazione malattia (obbligatoria in Svizzera), un'attività lucrativa, etc.¹⁶.

Probatio diabolica per gli italiani in Svizzera

E come può, quindi, il contribuente dimostrare di essersi effettivamente trasferito in Svizzera dove ha la propria residenza fiscale?

Innanzitutto, a nulla giova l'iscrizione all'Anagrafe degli italiani all'estero (Aire). Si tratta, infatti, di una formalità obbligatoria per chi lascia il proprio Paese di origine e si cancella dalle Apr. Tuttavia, la giurisprudenza, più volte, si è espressa sull'irrelevanza di tale comunicazione, in virtù del principio di prevalenza della sostanza sulla forma. Occorre, infatti, verificare che il contribuente abbia, di fatto, spostato il proprio centro degli interessi vitali.

Secondo il consolidato orientamento della giurisprudenza, infatti, l'iscrizione all'Aire non è di per sé sufficiente. Stando a quanto richiamato dalla [sentenza n. 29635/2022](#) della Cassazione *“la residenza fiscale in Italia non può essere esclusa solo con l'iscrizione del cittadino nell'Anagrafe dei residenti all'estero (Aire), qualora il soggetto abbia nel territorio dello Stato il proprio domicilio, inteso come sede principale degli affari ed interessi economici, nonché delle proprie relazioni personali, non risultando determinante, a tal fine, il carattere soggettivo ed elettivo della “scelta” dell'interessato, rilevante solo quanto alla libertà dell'effettuazione della stessa, ma non ai fini della verifica del risultato di quella scelta; a tal fine, dunque, per il principio dell'affidamento, il centro principale degli interessi vitali del soggetto non può che essere individuato dando prevalenza al luogo in cui vi sia l'effettività della gestione di detti interessi e sempre che*

¹⁶ Occorre porre l'accento su quanto recentemente affermato dalla Cassazione, nella pronuncia n. 922/2023, laddove statuisce che *“...il domicilio è connesso alla volontà di una persona di mantenere in un determinato luogo il centro principale dei propri interessi, non solo economici e patrimoniali, ma altresì quelli di carattere personale, morale, familiare, ecc. così come riportato nella sentenza della Cassazione n. 3568 del 26 ottobre 1968 e n. 435 del 12 febbraio 1973. Ne consegue che un soggetto che si reca all'estero per svolgere una qualsivoglia attività lavorativa, pur mantenendo nel territorio italiano l'ubicazione del proprio nucleo familiare e dunque il proprio centro di interessi, deve essere considerato soggetto residente in quanto il suo domicilio non ha subito variazioni”*.

sia riconoscibile dai terzi” (in questo senso, vedasi anche Cassazione n. 14434/2010 e n. 677/2015). Aggiunge la Suprema Corte, nella propria [pronuncia n. 21694/2020](#), che “Di nessun rilievo... è l'avvenuta cancellazione dal registro dei residenti e l'iscrizione all'Aire atteso che, secondo il consolidato principio della Corte in tema di imposte sui redditi, ai sensi del combinato disposto del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, articolo 2 e articolo 43 cod. civ., deve considerarsi soggetto passivo il cittadino italiano che, pur risiedendo all'estero, stabilisca in Italia, per la maggior parte del periodo d'imposta, il suo domicilio, inteso come la sede principale degli affari ed interessi economici nonché delle relazioni personali, come desumibile da elementi presuntivi ed a prescindere dall'iscrizione del soggetto nell'AIRE”¹⁷.

Ancora, secondo la Cassazione (sentenza n. 6598/2013): “Secondo il fermo orientamento di questa Corte, in tema d'imposte sui redditi, l'articolo 2, secondo comma, del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 richiede, per la configurabilità della residenza fiscale nello Stato - e quindi perché il cittadino italiano sia considerato soggetto passivo -, tre presupposti indicati in via alternativa: il primo, formale, rappresentato dall'iscrizione nelle anagrafi delle popolazioni residenti, e gli altri due, di fatto, costituiti dalla residenza o dal domicilio nello Stato ai sensi dell'articolo 43 del Codice civile; ne consegue che l'iscrizione del cittadino nell'Anagrafe dei residenti all'estero non è elemento determinante per escludere la residenza fiscale in Italia, allorché il soggetto abbia nel territorio dello Stato il proprio domicilio, inteso come sede principale degli affari ed interessi economici, nonché delle proprie relazioni personali, e ciò in base a vari elementi presuntivi - fra i quali, è stato di recente ritenuto “l'acquisto di beni immobili, la gestione di affari in contesti societari, la disponibilità di almeno un'abitazione nella quale trascorra diversi periodi dell'anno” (Cass. n. 29576/2011), l'intestazione presso una banca avente sede in Italia di conti correnti continuamente implementati (Cass. n. 12259/2010)... (Cass. n. 14434/2010, n. 24246/2022, n. 13803/2001)”.

Occorre premettere che, nel momento in cui l'italiano in Svizzera consegue un permesso di soggiorno, questo è tendenzialmente subordinato a un contratto di lavoro dipendente. È evidente che, perlomeno, una parte dei propri interessi economici, legati fondamentalmente alla fonte di introiti e mantenimento, si trova sul suolo svizzero.

Si aggiunga che, in presenza di permesso di domicilio o, di naturalizzazione, il requisito, prima menzionato, è quello di avere l'intenzione di stabilirsi durevolmente in Svizzera, con ciò dovendosi intendere un sentimento di appartenenza, di volontà di permanere sul territorio, quindi, incentrando ivi anche il proprio centro degli interessi personali.

Sembrerebbe, pertanto, banale la difesa del contribuente in caso di contestazione, che può avvenire solo in sede di accertamento e successivo contenzioso.

¹⁷ In questo senso anche Cassazione n. 14434/2010, n. 24246/2011 e n. 678/2015.

Chiaro è che non è possibile richiedere al contribuente che si trasferisce all'estero di “rinnegare” la propria patria, portare con sé la famiglia (ad esempio, i genitori, i fratelli) o gli affetti in senso ampio. Troppo spesso, però, tali elementi hanno contribuito a ricondurre la residenza del cittadino italiano trasferitosi in Svizzera sul territorio italiano. La prassi e la giurisprudenza italiana ritengono che, come prova contraria, il contribuente debba dimostrare “[la] perdita di ogni significativo collegamento con lo Stato italiano e la parallela controprova di una reale e duratura localizzazione nel Paese fiscalmente privilegiato, indipendentemente dall’assolvimento nello stesso paese di obblighi fiscali, attestano il venire meno della residenza fiscale in Italia e la conseguente legittimità della posizione di non residente”¹⁸.

Secondo la prassi del 1990¹⁹, infatti, tale presunzione non ha natura assoluta, e, di conseguenza, sarebbe accordata la prova contraria in capo al contribuente, al quale è consentito “...dimostrare in modo ampio l’esistenza di fatti ed atti che suffraghino l’effettività della situazione conclamata formalmente attraverso la cancellazione dall’Anagrafe della popolazione residente, in coerenza con l’assunzione di un reale e duraturo rapporto con lo Stato di immigrazione”.

Tra le prove che devono essere fornite è possibile “utilizzare qualsiasi mezzo di prova di natura documentale o dimostrativa”, tra cui:

- la sussistenza della dimora abituale nel Paese fiscalmente privilegiato, sia personale che dell’eventuale nucleo familiare;
- l’iscrizione ed effettiva frequenza dei figli presso istituti scolastici o di formazione del Paese estero; lo svolgimento di un rapporto lavorativo a carattere continuativo, stipulato nello stesso Paese estero, ovvero l’esercizio di una qualunque attività economica con carattere di stabilità;
- la stipula di contratti di acquisto o di locazione di immobili residenziali, adeguati ai bisogni abitativi nel Paese adottivo;
- fatture e ricevute di erogazione di gas, luce, telefono e di altri canoni tariffari, pagati nel Paese estero;
- la movimentazione a qualsiasi titolo di somme di denaro o di altre attività finanziarie nel Paese estero e da e per l’Italia;
- l’eventuale iscrizione nelle liste elettorali del Paese d’immigrazione;
- l’assenza di unità immobiliari tenute a disposizione in Italia o di atti di donazione, compravendita, costituzione di società, etc.;
- la mancanza in Italia di significativi e duraturi rapporti di carattere economico, familiare, politico sociale, culturale e ricreativo.

¹⁸ Vedasi, [circolare n. 140/1999](#); Cassazione n. 29576/2011, n. 5388/2017, n. 19410/2018 e n. 23690/2018.

¹⁹ [Circolare n. 140/1999](#).

Ordinanza n. 16954/2022 e n. 18009/2022: la nemesi?

E proprio questi indici di prova contraria sono stati oggetto di 2 pronunce della Cassazione dello scorso anno; pronunce tra loro contrastanti.

Nella prima, [ordinanza n. 16954/2022](#), i giudici di II grado avevano accertato la residenza in Italia di un contribuente formalmente residente in Svizzera sulla base di indici fattuali quali *“la residenza - anche formale - dei prossimi congiunti in Italia, il consumo molto elevato di energia elettrica... la disponibilità di un'imbarcazione da diporto a Chiavari, le movimentazioni bancarie rilevate, la percezione di forti compensi in Italia, al disponibilità di uno studio professionale in Milano, l'effettuazione di numerose - ed ingenti nel valore - operazioni presso sportelli bancari italiani...”*.

La Cassazione, alla quale il contribuente ha presentato ricorso per omesso esame di prove fornite (relativamente, soprattutto, alla residenza dei prossimi congiunti in Svizzera, oltre che alla frequenza da parte del figlio della scuola pubblica svizzera) ha confermato la pronuncia di II grado affermando l'irrilevanza dei citati elementi circostanziali nella valutazione complessiva sulla residenza del contribuente, ritenendo che non rivestano un ruolo prioritario *“le relazioni affettive e familiari, le quali rilevano solo unitamente ad altri criteri attestanti univocamente il luogo col quale il soggetto ha il più stretto collegamento”*.

Fortunatamente, invece, [l'ordinanza n. 18009/2022](#) si (im)pone come un faro di speranza. In questa sede, la Cassazione, infatti, ha accolto le ragioni del contribuente, dissociandosi dalla ricostruzione dell'ufficio. Nella specie, il contribuente (avanti alla CTR Lombardia) aveva addotto elementi a sostegno della propria residenza fiscale in Svizzera, data dalla permanenza Oltralpe del proprio centro di interessi vitali. In particolare, portava a sostegno della propria posizione:

1. la residenza in Svizzera, unitamente a moglie e figlio;
2. la stipula di un mutuo per l'acquisto di una casa in Svizzera;
3. l'esperienza lavorativa e scolastica dei prossimi congiunti sul territorio elvetico;
4. estratti del Telepass che dimostravano il recarsi quotidianamente a lavoro in Italia.

L'Agenzia delle entrate impugnava la decisione di II grado con cui i giudici regionali avevano accolto le prove fornite dal contribuente. L'ufficio, nella specie, sosteneva la priorità degli interessi patrimoniali rispetto a quelli personali, dalla cui sussistenza può farsi derivare la residenza in Italia. La Suprema Corte respingeva, tuttavia, tale posizione, sostenendo che di fatto *“...da molti anni la parte abbia stabilito il proprio centro di interessi vitali in Svizzera... e che non vi fossero elementi gravi, precisi e concordanti di segno contrario, tenuto conto che la vicinanza tra luogo di residenza e sede di lavoro non impedisse di considerare il centro di interessi vitali in Svizzera”*.

L'ordinanza [n. 18009/2022](#) si pone, così, in segno apertamente contrario rispetto alle pronunce precedenti.

La disciplina convenzionale secondo la Convenzione contro le doppie imposizioni italo-svizzera

Chiaramente, nell'analisi deve essere contemplato quanto previsto in termini di residenza fiscale dalla Convenzione contro le doppie imposizioni sottoscritta tra Italia e Svizzera (CDI I-CH) nel 1976²⁰. Come è noto, le norme di diritto internazionale si pongono a un livello gerarchicamente superiore rispetto a quanto previsto dal diritto domestico²¹.

Nei rapporti italo-svizzeri, la norma di riferimento è l'articolo 4 che, in linea con il modello Ocse (M-OCSE)²² di Cdi stabilisce i criteri per evitare la doppia residenza (le c.d. *tie breaker rules*) e, segnatamente:

1. l'abitazione permanente;
2. il centro di interessi vitali;
3. il soggiorno abituale;
4. la nazionalità.

Tendenzialmente, il primo requisito, ossia l'abitazione permanente si presta a interpretazioni anche molto ampie. È, infatti, sufficiente che il contribuente sia nella disponibilità di una casa in uno o nell'altro Paese, a prescindere dal titolo giuridico. Spesso, sono state considerate come abitazioni permanenti le case di compagne/i o di parenti, come, ad esempio, dei nonni o dei genitori.

Di conseguenza, il riferimento al secondo criterio, ossia quello degli interessi vitali, viene spesso richiamato in combinato disposto all'[articolo 2](#), Tuir, a sostegno delle pretese dell'ufficio, in quanto lascerebbe ampio margine a quanto sopra richiamato²³.

È curioso riscontrare l'assenza di contenziosi innestati su territorio svizzero per quanto concerne le contestazioni italiane in termini di residenza fiscale di cittadini emigrati in Svizzera, né, tantomeno, l'avvio di procedure amichevoli (*ex* articolo 26, CDI I-CH), almeno per quanto a nostra conoscenza.

Tuttavia, strettamente legato ai rapporti internazionali è anche il destino dell'esaminata lista nera.

²⁰ Convenzione tra la Confederazione Svizzera e la Repubblica Italiana per evitare le doppie imposizioni e per regolare talune altre questioni in materia di imposte sul reddito e sul patrimonio (CDI I-CH; RS 0.672.945.41), in: https://www.fedlex.admin.ch/eli/cc/1979/461_461_461/it (consultato il 12 giugno 2023).

²¹ Vedasi, in questi termini, Cassazione n. 11035/2021, n. 18238/2021 e n. 13217/2022.

²² OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital, Condensed Version 2017, in: <https://www.oecd.org/ctp/treaties/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-20745419.htm> (consultato il 12 giugno 2023).

²³ In questo senso, vedasi, [circolare n. 304/E/1997](#).

Dalla roadmap del 2015 alla “ratifica” del nuovo accordo sulla fiscalità dei frontalieri

Infatti, i rapporti internazionali tra Italia e Svizzera non sono sempre stati lineari. La CDI I-CH e un primo accordo sui frontalieri (ancor’oggi vigente) sono state siglate, rispettivamente, nel 1976 e nel 1974. È seguito un lungo periodo di silenzio, per poi riprendere i rapporti attorno al 2012-2013. Dialoghi confluiti, nel 2015, in un Protocollo di modifica della CDI I-CH²⁴ al fine di introdurre lo scambio automatico delle informazioni fiscalmente rilevanti con l’Italia e in una “roadmap”²⁵. Quest’ultima si pone principalmente come un documento programmatico, in cui vengono definiti alcuni punti relativi agli sviluppi futuri della relazione tra i 2 Paesi. Già allora, la Svizzera aveva chiesto, e l’Italia si era impegnata politicamente, a rimuovere la Svizzera dalla *black list* del comma 2 *bis* dell’[articolo 2](#), Tuir non appena quest’ultima fosse divenuta *compliant* a livello internazionale.

Come detto, la Svizzera si è adeguata, ma non vi è stata alcuna iniziativa da parte italiana in questi termini.

Solo di recente, nell’ambito dell’*iter* di ratifica del nuovo accordo sulla fiscalità dei frontalieri, siglato nel 2020²⁶, Camera e Senato si sono espressi a favore di una modifica del D.M. 4 maggio 1999, nel senso di rimuovere finalmente la Svizzera dalla lista nera. Questo dovrebbe avvenire nel corso dei prossimi mesi. Infatti, secondo l’articolo 12, comma 3, DDL 108-376-B: “*Alla luce del rafforzamento dei rapporti economici tra la Repubblica italiana e la Confederazione svizzera... con decreto del Ministro dell’economia e delle finanze, da adottare entro trenta giorni dalla data di entrata in vigore della presente legge, si provvede all’eliminazione della Svizzera*” dalla lista nera.

Si badi bene, però, non è tutto oro quel che luccica. Nella disposizione approvata, vengono fatti salvi i diritti e i poteri dell’Agenzia delle entrate fino al prossimo anno di imposta (2024). I cittadini italiani emigrati in Svizzera, quindi, saranno ancora suscettibili di accertamento, gravati dall’inversione dell’onere della prova, con tutte le conseguenze di cui sopra.

²⁴ Protocollo che modifica la Convenzione tra la Confederazione Svizzera e la Repubblica Italiana per evitare le doppie imposizioni e per regolare tante altre questioni in materia di imposte sul reddito e sul patrimonio, con Protocollo aggiuntivo, conclusa a Roma il 9 marzo 1976, così come modificata dal protocollo del 28 aprile 1978 (FF 2015 5641), in: <https://www.fedlex.admin.ch/eli/fga/2015/1577/it> (consultato il 12 giugno 2023).

²⁵ *Radmap on the Way Forward in Fiscal and Financial Issues between Italy and Switzerland*, 23 febbraio 2015, in: <https://www.news.admin.ch/news/message/attachments/68682.pdf> (consultato il 12 giugno 2023).

²⁶ Il riferimento è al DDL 108-376-B, approvato, ma non ancora pubblicato, accessibile al link: https://www.senato.it/japp/bgt/showdoc/19/DDLMESS/0/1378644/index.html?part=ddlmess_ddlmess1-articolato_articolato1 (consultato il 12 giugno 2023).