

l'imputazione dell'imposta ritenuta alla fonte in Italia sull'imposta dovuta nell'altro Stato membro, in applicazione delle previsioni delle Convenzioni contro la doppia imposizione, consenta in ogni caso di compensare la differenza di trattamento derivante dall'applicazione della normativa nazionale".

In conclusione, come già sostenuto da questa Corte in altre vicende analoghe, si può affermare che non è necessario un effettivo pagamento delle imposte nel Paese di residenza ma è sufficiente l'astratto assoggettamento a quel sistema fiscale, atteso peraltro che il carico fiscale non può essere esaminato con riferimento alla singola imposta ma solo considerando il complesso degli oneri che deriva dalla sottoposizione ad un sistema fiscale estero.

Non sono, dunque, fondate sul punto le prospettazioni della difesa erariale.

Per completezza va poi dato atto che nella specie l'appellante ha prodotto unitamente all'istanza nove certificati di rimborso emessi dall'Autorità tributaria svizzera ed il che, a parere di questa Corte alla stregua di quanto innanzi argomentato, appare elemento idoneo sotto il profilo dell'assolvimento dell'onere probatorio.

Per inciso va detto che "i certificati emessi dalle Autorità fiscali straniere hanno valenza probatoria vincolante", come risulta dal pacifico orientamento della giurisprudenza di merito (si vedano le sentenze CTR Abruzzo 228/9/2010, CTR Piemonte 28/12/2012, CTR Lombardia 9/36/2014, CTR Lombardia, Sezione staccata Brescia 2897/2015) e dalla pronuncia 1553/2012 della Cassazione, che ha ritenuto, ad esempio, vincolante il certificato rilasciato dalle Autorità olandesi

sulla residenza fiscale in Olanda di una società tacciata di esterovestizione.

Inoltre, va richiamato il principio comunitario, più volte affermato dalla Corte di Giustizia, di prevalenza della sostanza sulla forma.

Del resto, la stessa Agenzia, con la circolare 32/E/2011, pronunciandosi sul trattamento fiscale dei dividendi in uscita dall'Italia verso un Paese comunitario, ha precisato che le Autorità italiane devono tenere in debita considerazione le certificazioni delle Autorità estere. In altre parole, in presenza dei requisiti sostanziali per fruire dell'agevolazione, delle mere carenze formali, non possono mai portare alla disapplicazione del regime di favore contemplato dalla Direttiva interessi e *royalties* e trasfuso nell'art. 26 *quater* del D.P.R. n. 600 del 1973.

L'appello in conclusione va accolto.

Ogni ulteriore profilo resta assorbito.

In applicazione del criterio della soccombenza segue la condanna dell'appellata al pagamento delle spese del doppio grado in favore dell'appellante.

P.Q.M.

La Corte di Giustizia Tributaria di II grado di L'Aquila, 7 Sezione, definitivamente pronunciando, ogni contraria istanza, eccezione e deduzione disattesa e rigettata, così provvede:

- accoglie l'appello;
- condanna l'appellata al pagamento delle spese processuali in favore dell'appellante del doppio grado del giudizio liquidate in euro 2.000,00 oltre accessori di legge.

La residenza fiscale della persona fisica tra normativa interna e Modello OCSE

di Matteo Borio (*)

La sentenza della Corte di Giustizia Tributaria di II grado dell'Abruzzo n. 872/2024, attraverso la disamina delle prove apportate in giudizio dal contribuente, giunge a ritenere assolto, a differenza di quanto accaduto in primo grado, l'onere della prova circa l'effettiva residenza in un Paese a fiscalità privilegiata posto in capo al contribuente ai fini dell'art. 2, comma 2-bis del T.U.I.R., a nulla rilevando invece l'effettivo pagamento delle imposte nel Paese estero, in quanto, secondo il Modello OCSE di Convenzione bilaterale contro le doppie imposizioni, ai fini di poter beneficiare del più favorevole trattamento convenzionale, è sufficiente l'astratto ed illimitato assoggettamento al sistema fiscale dell'altro Stato contraente (c.d. full liability to tax).

(*) Dottore Commercialista - Scarioni Angelucci e Associati - Studio Legale e Tributario

La sentenza in commento trae origine da un diniego tacito dell'Agenzia delle entrate - Centro Operativo di Pescara alla richiesta di rimborso di un cittadino italiano residente in Svizzera (1) delle maggiori ritenute applicate sui dividendi da questi percepiti ed erogati da parte di società italiane. In particolare, al contribuente, residente in Svizzera per motivi di lavoro in quanto ivi titolare di incarichi di "promotore finanziario" e di "portatore d'affari", erano stati erogati nel 2018 dividendi con applicazione della ritenuta del 26%, ai sensi dell'art. 27, comma 1 del D.P.R. n. 600/1973, anche se in forza dell'art. 10, paragrafo 2 della Convenzione contro le doppie imposizioni Italia-Svizzera essa avrebbe dovuto essere del 15% (2). Un elemento di peculiarità del diniego discendeva dalla circostanza che esso faceva seguito a una pregressa verifica avviata nei riguardi del medesimo soggetto da parte di un diverso Ufficio dell'Agenzia delle entrate (in particolare, la Direzione Provinciale II di Milano), che già aveva in precedenza notificato al contribuente un invito richiedendogli di dimostrare la sua effettiva residenza in Svizzera per le annualità 2014 - 2019. La documentazione fornita all'Ufficio di Milano, ritenuta da quest'ultimo idonea all'assolvimento dell'onere della prova gravante sul contribuente *ex art. 2, comma 2-bis, T.U.I.R.*, aveva conseguentemente comportato l'archiviazione della pratica, avendo infatti detto Ufficio ritenuto effettiva la residenza svizzera. Ricevuto, quindi, il diniego tacito all'istanza di rimborso per la ripetizione delle maggiori imposte versate da parte dell'Agenzia delle entrate - Centro Operativo di Pescara, il contribuente instaurava un contenzioso avverso tale diniego tacito presso la C.G.T. I grado di Pescara, la quale, con la sentenza n. 279/2/2023, depositata in data 8 maggio 2023, respingeva tuttavia il ricorso del contribuente, ritenendo non assolto in giudizio

l'onere della prova gravante sul ricorrente "in considerazione che operava *de lucro captando* o quantomeno *de damno vitando* e che pertanto avrebbe dovuto fornire la prova dei presupposti dell'avanzata richiesta". Il contribuente, indi, proponeva appello avverso la predetta sentenza alla C.G.T. II grado dell'Abruzzo la quale, con la pronuncia in commento, andava a riformare il giudizio di prime cure ritenendo invece assolto l'onere della prova gravante sul contribuente, richiamando anche le verifiche operate dalla Direzione Provinciale II di Milano, ed accogliendo nel merito l'appello proposto dal contribuente.

Il riconoscimento dell'effettiva residenza fiscale in uno Stato estero a fiscalità privilegiata

La questione della residenza fiscale è oggetto di costante attenzione da parte delle Autorità tributarie al fine di contrastare fenomeni evasivi legati a casi di fittizia emigrazione all'estero di persone fisiche residenti, a maggior ragione verso Paesi a fiscalità privilegiata. Come noto, in tema di IRPEF, la potestà impositiva dello Stato italiano varia a seconda che il contribuente, nel periodo d'imposta considerato, si qualifichi fiscalmente residente in Italia, cui si applicherà il *c.d. worldwide taxation principle* ai sensi del combinato disposto degli artt. 2 e 3 del T.U.I.R., o meno, essendo quindi soggetti ad imposizione i soli redditi prodotti sul territorio nazionale, da individuarsi sulla base dei criteri previsti dall'art. 23 del T.U.I.R.

Ai fini della verifica dello Stato di residenza, la previgente formulazione dell'art. 2, comma 2 del T.U.I.R., operante nel caso di cui trattasi (3), individuava tre criteri, tra loro alternativi e non concorrenti. Infatti, se per la maggior parte del periodo di imposta un contribuente, alternativamente, (i) fosse risultato iscritto all'Anagrafe

(1) Si rammenta che la Svizzera, nel periodo d'imposta indagato (2018), era un Paese considerato a fiscalità privilegiata poiché incluso nella lista di cui al D.M. 4 maggio 1999.

(2) Si ricorda che, nel caso in cui il prelievo dell'imposta italiana sia stato effettuato in misura eccedente rispetto all'aliquota convenzionale, l'apposita istanza di rimborso deve essere presentata

all'Agenzia delle entrate - Centro Operativo di Pescara, entro 48 mesi dalla data del prelievo.

(3) Per espressa previsione dell'art. 7, comma 1, del D.Lgs. n. 209/2023, infatti, la novella disposizione di cui all'art. 2, comma 2, T.U.I.R. si applica a partire dal 1° gennaio 2024. Cfr. Cass. civ. n. 19843/2024 e la circolare n. 20/E/2024 dell'Agenzia delle entrate, pag. 17.