

TI_GERICHTE 80.2018.160 vom 27. Juni 2018

TI Tribunale d'appello, 2018-06-27, IT

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti_gerichte_80.2018.160

FR: TI_GERICHTE 80.2018.160 du 27 juin 2018

IT: TI_GERICHTE 80.2018.160 del 27 giugno 2018

Regeste

Assoggettamento illimitato: domicilio o dimora fiscale in Svizzera, buona fede, domicilio fittizio in attesa di decidere se avvalersi della voluntary disclosure, convenzione doppia imposizione

Erwägungen

E. 6

seg., pto. III.10.). Diritto 1. 1.1. La Camera di diritto tributario, autorità di ricorso in materia fiscale contro le decisioni degli uffici di tassazione, è competente a pronunciarsi nel merito dei ricorsi a condizione che il gravame sia ricevibile in ordine. Essa deve pertanto esaminare preliminarmente se il ricorso è ricevibile, ovvero tempestivo, sufficientemente motivato, spedito nei termini di legge e presentato da una persona legittimata. 1.2. Nella fattispecie, contro la decisione di tassazione dopo reclamo datata 27 giugno 2018 e notificata il giorno seguente (v. ricorso, p. 2, n. I.2.) è stato presentato ricorso il 30 luglio 2018 (data del timbro postale). Il ricorso è da considerarsi tempestivo in quanto i trenta giorni dalla notifica cadevano di sabato: la scadenza del termine è quindi protratta al prossimo giorno feriale, ovvero lunedì 30 luglio 2018 (art. 133 cpv. 1 LIFD risp. art. 192 cpv. 1-3 LT). 1.3. Il ricorso è ricevibile in quanto tempestivo, presentato da persona legittimata e sufficientemente motivato. 2. 2.1. Con il presente ricorso, i contribuenti contestano il loro assoggettamento illimitato in Svizzera e, per l'imposta cantonale, nel Canton Ticino durante il periodo fiscale litigioso ■ nonostante in prima battuta l'abbiano fermamente cercato (v. p. es. richiesta alla Divisione delle contribuzioni di imposizione globale secondo il dispendio, firmata il 21 gennaio 2015). 2.2. Le Convenzioni di doppia imposizione (CDI), per definizione, limitano o escludono un'imposizione stabilita dal diritto interno, ma non possono in nessun caso istituire una forma di imposizione non prevista dal diritto svizzero (STF 2C_625/2008 del 30 gennaio 2009; in: RDAF 2001 II 269; STF 117 Ib 366). La dottrina parla a tal proposito di effetto negativo delle CDI, nel senso che esse si limitano a prevenire una doppia imposizione dovuta alla collisione di norme di diritto interno, senza sancire positivamente il diritto di imporre, che deve rimanere fondato sul diritto interno (Oberson, Précis de droit fiscal international, 4 a ed., Berna 2014, p. 49). Ne consegue che una fattispecie a carattere internazionale va giudicata, dapprima, alla luce del diritto tributario interno. Solo in un secondo momento, le regole contenute nelle CDI permetteranno, se necessario, di delimitare la portata di una norma di diritto interno. 2.3. Nella fattispecie, si tratta pertanto di stabilire l'assoggettamento dei ricorrenti, applicando le disposizioni legali previste dalla legge federale del 14 dicembre 1990 sull'imposta federale diretta (LIFD; RS 642.11) e, per l'imposta cantonale, dalla Legge federale del 14 dicembre 1990 sull'armonizzazione delle imposte dirette dei cantoni e dei comuni (LAID; RS 642.14) e dalla Legge tributaria (LT; RL 640.100) del Canton

Ticino. Una volta ammesso l'assoggettamento in base al diritto interno, dovrà ancora essere stabilito se l'applicazione della Convenzione del 9 marzo 1976 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; RS 0.672.945.41) comporti una diversa conclusione (cfr. p. es. Oberson, op. cit., p. 49, n. 139).

3. 3.1. Il diritto fiscale svizzero e quello del Cantone Ticino ammettono, in linea di principio, che il contribuente è assoggettato all'imposta in modo illimitato in un solo luogo, segnatamente quello in cui, secondo l'art. 3 cpv. 1 LIFD e l'art. 2 cpv. 1 LT, la persona fisica ha domicilio o dimora fiscale in Svizzera.

3.2. Una persona ha il domicilio fiscale in Svizzera, secondo l'art. 3 cpv. 2 LIFD e l'art. 2 cpv. 2 LT, quando vi risiede con l'intenzione di stabilirvisi durevolmente o quando il diritto federale ivi le conferisce uno speciale domicilio legale. Secondo la giurisprudenza, una persona ha il domicilio nel luogo in cui risiede di fatto con l'intenzione di rimanervi stabilmente, cioè quando sono realizzati cumulativamente, i due seguenti elementi: · l'effettiva residenza in un determinato luogo; · l'intenzione di rimanervi in modo duraturo. A tal fine, non è determinante la dichiarazione di volontà della persona, bensì la sua condotta esteriore. Il luogo ove la persona assoggettata possiede il centro dei suoi interessi personali va, in altre parole, desunto dall'insieme delle circostanze oggettive e concrete del singolo caso, non invece dalle sue dichiarazioni (STF 132 I 29 consid. 4.1; 125 I 54 consid. 2a; 123 I 289 consid. 2b). Secondo l'art. 3 cpv. 2 LIFD e l'art. 2 cpv. 3 LT, la dimora fiscale in Svizzera è data invece quando una persona vi soggiorna senza interruzioni apprezzabili: a. almeno 30 giorni esercitandovi un'attività lucrativa; b. almeno 90 giorni senza esercitare un'attività lucrativa.

3.3. Nel caso in esame, i coniugi RI 1 e RI 2 hanno presentato, il 23 gennaio 2015, una domanda di soggiorno senza attività lucrativa in Svizzera, indicando quale data di arrivo lo stesso giorno dell'inoltro della domanda. Al formulario in questione era allegata una lettera, sottoscritta dal loro rappresentante in Svizzera, nella quale gli istanti sottolineavano di venire in Svizzera "da decenni [...] a trascorrere lunghi periodi di vacanza, dapprima con i figli piccoli ed in seguito anche da soli" e di amare "le nostre abitudini e i nostri costumi". Nello stesso scritto, si afferma anche che RI 1 "ha fatto anche capo alla consulenza di medici tanto da decidere di sottoporsi ad importanti operazioni chirurgiche in suolo elvetico". Per quanto riguarda il loro luogo di soggiorno, precisavano che il figlio _____ aveva acquistato un appartamento a _____, dove loro avrebbero stabilito "la loro dimora attuale". Aggiungevano ancora di avere già presentato "una domanda preventiva per essere tassati in modo forfettario", ottenendo un preavviso favorevole. Fra gli allegati alla domanda, figura anche una dichiarazione degli istanti, secondo cui avrebbero soggiornato in Ticino "per un periodo superiore ai 6 mesi sull'arco di un anno" e non avrebbero esercitato "alcuna attività lucrativa né in Svizzera né all'estero". Per quanto concerne gli aspetti fiscali, il 21 gennaio 2015 avevano effettivamente sottoscritto un verbale davanti alla Divisione delle contribuzioni, con il quale chiedevano di "poter pagare un'imposta globale calcolata sul dispendio" e accettavano che il dispendio annuo fosse determinato in CHF 850'000.-.

3.4. Per poter risiedere in Svizzera, una persona che non ha la cittadinanza deve farsi rilasciare un permesso dall'autorità competente. Ciò vale anche dopo l'entrata in vigore dell'Accordo del 21 giugno 1999 tra la Confederazione Svizzera, da una parte, e la Comunità europea ed i suoi Stati membri, dall'altra, sulla libera circolazione delle persone (ALC; RS 0.142.112.681). Sebbene l'ALC non escluda l'applicazione di regole di procedura nazionali complementari riguardo al rilascio o al rinnovo di autorizzazioni di soggiorno, queste autorizzazioni non hanno di principio carattere costitutivo, bensì dichiarativo. Dette regole

hanno lo scopo di constatare il sussistere delle condizioni di libera circolazione, permettendo di precisare e di adattare anche i documenti di legittimazione in caso di cambiamenti, ma la loro semplice violazione non può avere come conseguenza il diniego o la decadenza del diritto al soggiorno (STF 2C_607/2013 del 27 novembre 2013 consid. 3.2 e giurisprudenza citata). Secondo l'art. 24 cpv. 1 dell'Allegato I all'ALC, il cittadino di una parte contraente che non esercita un'attività economica nello Stato in cui risiede e che non beneficia di un diritto di soggiorno in virtù di altre disposizioni dell'Accordo, riceve una carta di soggiorno la cui validità ha una durata di almeno cinque anni, purché dimostri alle autorità nazionali competenti di disporre per sé e per i membri della propria famiglia: a) di mezzi finanziari sufficienti per non dover ricorrere all'assistenza sociale durante il soggiorno; b) di un'assicurazione malattia che copra tutti i rischi. Alla luce delle disposizioni che precedono, si può ritenere che l'ottenimento del permesso di dimora sia l'elemento formale che fa scattare la residenza fiscale in Svizzera e, dunque, l'assoggettamento illimitato alle imposte elvetiche (Calcagno/Infranca , Il concetto di residenza fiscale: Svizzera e Italia a confronto, in NF 2018, p. 273).

3.5. Dagli atti risulta tuttavia che, il 21 dicembre 2015, i ricorrenti hanno annunciato alle autorità comunali la propria partenza per _____ (_____), con effetto retroattivo al 30 giugno 2015. In seguito, prima ancora che gli fosse notificata la decisione di tassazione, si sono rivolti all'CO 1 sostenendo di non essere (mai stati) illimitatamente imponibili in Svizzera. L'affermazione è contenuta in una lettera, inviata all'autorità di tassazione il 6 ottobre 2016, nella quale si fa riferimento ad un incontro fra le parti, avvenuto il 4 maggio 2016, ed è poi stata ribadita nel reclamo e nel ricorso contro le decisioni dell'autorità di tassazione. Gli insorgenti pretendono in tal modo che, dopo aver chiesto e ottenuto il permesso di dimora e dopo aver sottoscritto con l'autorità fiscale un verbale relativo alle modalità di calcolo delle imposte da loro dovute a partire dal 23 gennaio 2015, il fisco svizzero rinunci ad assoggettarli alle imposte, per il fatto che, il 21 dicembre 2015 hanno annunciato la propria partenza per il 30 giugno 2015 e, nel corso del 2016, hanno informato l'Ufficio di tassazione di non avere "realmente costituito a _____ il loro centro degli interessi vitali, mantenendolo di fatto, presso l'attuale domicilio di _____ (_____), luogo della loro abitazione permanente" (cfr. lettera del 6 ottobre 2016 all'Ufficio di tassazione).

3.6. Anche nell'esame della questione legata all'assoggettamento illimitato per appartenenza personale in Svizzera e nel Canton Ticino è necessario considerare il principio della buona fede (art. 5 cpv. 3 e art. 9 Cost.), che, nell'ambito dei rapporti di diritto pubblico, esige un comportamento leale e degno di fede sia da parte dello Stato sia da parte del cittadino. Da un lato, tale principio implica, sia per lo Stato sia per il contribuente, il divieto di assumere un comportamento contraddittorio (venire contra factum proprium) e quello di abusare di un diritto (in particolare nell'ambito dell'elusione fiscale; cfr. Reich , Steuerrecht, 2 a ed., Zurigo 2012, p. 75 n. 98). Dall'altro lato, con riferimento solo all'agire dello Stato, il principio della buona fede protegge la fiducia riposta dall'individuo rispetto ad una ben determinata e concreta aspettativa (cfr. Reich , op. cit., p. 74 n. 95). Il Tribunale federale ha già avuto occasione di riconoscere che l'appartenenza personale, e di conseguenza l'assoggettamento illimitato, possono essere ammessi ■ in base al principio della buona fede ■ se una persona ha garantito alle autorità svizzere, nella procedura per il rilascio di un permesso di soggiorno, di costituire un domicilio o una dimora (fiscali) in Svizzera, ma in seguito sostiene il contrario. In casi simili, l'imposizione può fondarsi anche su un domicilio fittizio: le successive contestazioni dell'assoggettamento o della tassazione non possono essere tutelate, in quanto contrastano con il principio della buona

fede e con il divieto di assumere un comportamento contraddittorio (venire contra factum proprium) che ne discende (cfr. STF del 14 ottobre 1983, consid. 2 in: ASA 53 p. 195 = StR 39/1984 p. 611 = RDAF 1986 p. 15 = StE 1984 DIFD B 11.1 no. 1; STF 2C_395/2011 del 6 dicembre 2011, consid. 5.3; Arnold/Meier/Spinnler , Steuerpflicht bei Auslandsbezug, in: ASA 70/2001, p. 9, n. 22; Zweifel/Hunziker , in: Zweifel/Beusch/Matteotti [a cura di], Internationales Steuerrecht, Basilea 2015, p. 337, n. 48 ad art. 4 Mod. OCSE). 3.7. 3.7.1. Per valutare la condotta dei ricorrenti, nella prospettiva del principio della buona fede, è bene ricordare il particolare contesto in cui si sono svolti i fatti in discussione. 3.7.2. Dagli scritti dei contribuenti si apprende che essi si sono avvalsi della cosiddetta v oluntary disclosure , che era stata varata poco prima dall’ autorità italiana. In un momento storico di grande insicurezza per il segreto bancario e con la certezza che dal 2018 la Svizzera avrebbe garantito assistenza amministrativa nella forma dello scambio automatico di informazioni sui conti bancari a numerosi Stati, tra cui l’ Italia, la regolarizzazione del passato fiscale tramite la voluntary disclosure appariva come un’ importante chance di sistemazione delle posizioni bancarie svizzere nei confronti del fisco italiano (Noi/Maiese , Orizzonti temporali del segreto bancario e voluntary disclosure , in: NF 12/2014, p. 28 n. 4). 3.7.3. La legge che regola la “emersione e rientro di capitali detenuti all’ estero nonché [...] il potenziamento della lotta all’ evasione fiscale” è del 15 dicembre 2014 (L 186/2014 pubblicata in GU n. 292 del 17 dicembre 2014) ed è entrata in vigore il 1° gennaio 2015. Il suo scopo è così delineato nella legge: “l’ autore della violazione degli obblighi di dichiarazione [...] commessa fino al 30 settembre 2014, può avvalersi della procedura di collaborazione volontaria [...] per l’ emersione delle attività finanziarie e patrimoniali costituite o detenute fuori del territorio dello Stato [e] per la definizione delle sanzioni per eventuali violazioni di tali obblighi” (art. 5 quater L 186/2014). L’ eventuale adesione alla procedura di collaborazione volontaria poteva essere data fino al 30 settembre 2015. Un aspetto particolarmente delicato dipendeva tuttavia dagli accordi sullo scambio di informazione in essere con lo Stato estero in cui erano detenute le attività finanziarie e patrimoniali non dichiarate. Per i Paesi con cui l’ Italia poteva avvalersi di un effettivo scambio di informazioni, infatti, gli effetti sanzionatori della procedura di collaborazione sarebbero stati minimi. Invece, per quanto attiene all’ emersione di capitali detenuti in Paesi a regime fiscale privilegiato (tra cui la Svizzera) le sanzioni così come i periodi d’ imposta considerati sarebbero stati raddoppiati. La L 186/2014 permetteva comunque di sottostare alle sanzioni minime, se il Paese a regime fiscale privilegiato avesse stipulato con l’ Italia ■ entro sessanta giorni dalla entrata in vigore della legge ■ un accordo che avrebbe consentito un effettivo scambio di informazioni ai sensi dell’ articolo 26 Mod. OCSE (art. 5 quiquies par. 7 L 186/2014). Per quanto concerne proprio la situazione elvetica, il 19 dicembre 2014 l’ Italia e la Svizzera hanno parafato un Protocollo di modifica della CDI-I, che sarebbe poi stato firmato il 23 febbraio 2015 e sarebbe entrato in vigore il 13 luglio 2016, con cui si “adequa lo scambio di informazioni su domanda allo standard dell’ OCSE ed è applicabile dalla sua entrata in vigore [13 luglio 2016] a fatti e, o circostanze, esistenti o realizzate il giorno della firma del Protocollo di modifica [23 febbraio 2015] o dopo tale data. In pratica la firma del Protocollo di modifica permette ai clienti italiani di istituti finanziari svizzeri di essere trattati come clienti che hanno i loro conti presso istituti finanziari situati in Stati che non figurano sulle liste nere italiane. Di conseguenza, questi clienti italiani potranno, se del caso, regolarizzare i loro averi alle stesse condizioni (uguali sanzioni penali e amministrative) dei clienti con conti non dichiarati, al momento della regolarizzazione, presso istituti finanziari situati in Italia o in Stati che hanno una clausola

concernente lo scambio di informazioni su domanda in vigore con l'Italia". [...] Con l'entrata in vigore del Protocollo di modifica la Svizzera non figurerà più sulle liste nere italiane [...] Nel suo insieme il Protocollo di modifica [...] permette di agevolare la regolarizzazione per i clienti italiani di banche svizzere e di evitare dunque massicce fughe di capitali" (Messaggio 15.056 del 12 agosto 2015 in: FF 2015 5634 seg.). 3.7.4. Dalla cronologia appena proposta si deve concludere che il 2015 è stato, per i contribuenti italiani che detenevano dei capitali non dichiarati in Svizzera, un anno cruciale. La Confederazione aveva annunciato che, a partire dal 2018, avrebbe proceduto allo scambio automatico di informazioni bancarie nei confronti, fra gli altri Stati, dell'Italia. Questo solo fatto poteva costituire un incentivo a trasferire la residenza fiscale in Svizzera. Dall'altra parte, tuttavia, l'Italia aveva offerto, in particolar modo ai contribuenti preoccupati per l'imminente entrata in vigore dello scambio automatico, la possibilità di regolarizzare la propria situazione fiscale con notevoli vantaggi. La portata di questo secondo incentivo, tuttavia, era condizionata dalla circostanza che la Svizzera sottoscrivesse, entro la fine di febbraio dello stesso 2015, un accordo con l'Italia per consentire un effettivo scambio di informazioni secondo l'art. 26 del Modello di convenzione fiscale dell'OCSE. Infatti, la mancata sottoscrizione dell'accordo avrebbe impedito ai contribuenti di beneficiare delle condizioni più vantaggiose per la regolarizzazione della loro situazione fiscale in Italia. 3.7.5. D'altra parte, l'entrata in vigore del Protocollo di modifica della CDI-I avrebbe fatto emergere un'ulteriore insidia per i contribuenti italiani con conti non dichiarati in Svizzera. A partire dal 13 luglio 2016, infatti, le autorità italiane avrebbero potuto rivolgere alla Svizzera una domanda di assistenza amministrativa riferita a fatti e/o circostanze già esistenti il 23 febbraio 2015. Per valutare i rischi legati all'eventualità di una richiesta di assistenza amministrativa secondo la nuova versione dell'art. 27 CDI-I, si può ricordare che, scaduti i termini per la voluntary disclosure, con Decreto Legge del 22 ottobre 2016 l'Italia ha riaperto i termini della procedura di collaborazione volontaria, prorogandoli fino al 31 luglio 2017 (art. 7 DL 193/2016). In questa stessa circostanza, ha altresì stabilito che i comuni avrebbero dovuto inviare all'Agenzia delle entrate i nominativi di coloro che si sarebbero iscritti all'AIRE (Anagrafe degli Italiani Residenti all'Estero), al fine di formare delle "liste selettive per i controlli relativi ad attività finanziarie e investimenti patrimoniali esteri non dichiarati", e che "anche nei confronti delle persone fisiche che hanno chiesto l'iscrizione nell'anagrafe degli italiani residenti all'estero a decorrere dal 1° gennaio 2010 e ai fini della formazione delle liste selettive si terrà conto della eventuale mancata presentazione delle istanze di collaborazione volontaria" (art. 7 par. 17 bis e 17 ter DL 193/2016; v. anche Favalaro/Spitaleri, Residenza fiscale e scambio d'informazioni: utilizzabilità dei dati disponibili, in: NF 5/2019 p. 222 segg, in particolare p. 225 n. III). Come si apprende anche da un atto parlamentare presentato al Consiglio nazionale, fra i contribuenti italiani in situazione irregolare serpeggiava il timore che l'Italia potesse inoltrare alla Svizzera una richiesta raggruppata, servendosi proprio dei dati raccolti dai comuni italiani. Nell'interpellanza 17.3296 del 3 maggio 2017 del consigliere nazionale Giovanni Merlini si legge infatti che "secondo i media italiani l'Agenzia delle entrate starebbe [...] allestendo richieste raggruppate per quei contribuenti che dal 2010 hanno trasferito il domicilio in Svizzera e che sono sospettati di residenza fittizia ai fini dell'occultazione di averi mai dichiarati". 3.7.6. Il momento in cui gli insorgenti hanno chiesto il permesso di dimora in Svizzera è proprio quello in cui maturava la scelta dei contribuenti italiani, che si trovavano nella loro stessa situazione, di avvalersi della voluntary disclosure. La firma del Protocollo di modifica della CDI-I con la Svizzera era

dal loro punto di vista un aspetto determinante. L'alternativa alla "procedura di collaborazione volontaria" era rappresentata appunto dal trasferimento della residenza fiscale in Svizzera. Anche questa opzione tuttavia non era priva di rischi, soprattutto se il trasferimento all'estero fosse stato ritenuto fittizio dalle autorità italiane. Nel corso del 2015, i ricorrenti si sono evidentemente voluti tenere aperte entrambe le opportunità a disposizione. Il fatto di ottenere il permesso di dimora in Svizzera, e di negoziare già con il fisco elvetico le condizioni per la tassazione sul dispendio, li metteva in condizione di potersi trasferire in Svizzera nel caso in cui, entro la fine di febbraio, non fosse stato sottoscritto il cruciale protocollo. In questa prospettiva, il fatto che non si siano iscritti all'AIRE avvalorava proprio questa interpretazione: l'iscrizione sarebbe intervenuta una volta che fosse stata esclusa l'opzione della voluntary disclosure. Dagli atti a nostra disposizione, non è dato sapere quando i contribuenti abbiano aderito alla procedura di collaborazione volontaria, ma si deve ritenere che ciò sia avvenuto prima del 30 settembre 2015. Ciò spiega anche la notifica di partenza retroattiva al 30 giugno 2015, che mirava verosimilmente anche a limitare una probabile doppia imposizione internazionale.

3.8. Nelle circostanze descritte, si deve ammettere che gli insorgenti si sono intenzionalmente posti in una condizione che avrebbe quasi certamente provocato una doppia imposizione. Pur mantenendo la residenza in Italia, peraltro a pochi chilometri dal confine svizzero, hanno intrapreso tutti i passi necessari per essere assoggettati alle imposte in Svizzera. A tal fine, hanno preso contatto con diverse autorità, dichiarando la propria intenzione di stabilirsi nel Canton Ticino, facendone il centro dei loro interessi. Solo quando hanno infine presentato al fisco italiano la richiesta per accedere alla procedura di collaborazione volontaria, si sono rivolti alle autorità svizzere, da un lato, annunciando il proprio rientro in Italia e, dall'altro, affermando di non essersi neppure mai trasferiti. Un simile comportamento è tuttavia inconciliabile con il principio della buona fede. I ricorrenti affermano ora di risiedere in Italia "in una grande villa con un grande parco, in cui [...] tengono molti animali (daini, pavoni, ecc.), che vengono accuditi quotidianamente, direttamente dal signor RI 1 con l'aiuto di collaboratori". A pochi chilometri dalla descritta villa, dispongono di "un'abitazione secondaria", in un comune in cui "vivono i loro figli, i nipoti e le rispettive famiglie". Si deve supporre che, il 23 gennaio 2015, quando hanno annunciato il loro arrivo in Svizzera, fossero consapevoli dell'importanza dei legami con l'Italia e che non avessero intrapreso molti passi per scioglierli. Lasciare una villa come quella descritta nel ricorso non è del resto un atto che si compie da un giorno all'altro, soprattutto quando ci si trasferisce in un appartamento con due sole camere. Nelle circostanze descritte, il ruolo delle malattie, che avrebbero colpito RI 1 proprio nei giorni in cui voleva trasferirsi in Svizzera, appare del tutto trascurabile. La notifica del loro trasferimento in Svizzera, all'inizio del 2015, non rispecchiava pertanto una situazione di fatto conforme a quanto dichiarato. In applicazione della citata giurisprudenza del Tribunale federale, si impone allora la conclusione che i ricorrenti siano stati assoggettati alle imposte in Svizzera, per avervi costituito una dimora fittizia.

4. 4.1. Stabilito l'assoggettamento illimitato dei ricorrenti secondo il diritto interno, resta ancora da verificare se a questa conclusione non si opponga il diritto internazionale applicabile.

4.2. Ai fini della CDI-I, l'espressione «residente di uno Stato contraente» designa ogni persona che, in virtù della legislazione di detto Stato, è assoggettata ad imposta nello stesso Stato, a motivo del suo domicilio, della sua residenza, della sede della sua direzione o di ogni altro criterio di natura analoga. Tuttavia, tale espressione non comprende le persone che sono imponibili in questo Stato soltanto per il reddito che esse ricavano da fonti situate in detto Stato o per il patrimonio che

posseggono in detto Stato (art. 4 par. 1 CDI-I). La residenza secondo la convenzione si definisce dunque mediante rinvio al diritto interno; non si tratta cioè di una nozione convenzionale (cfr. anche De Vries Reilingh, *Manuel de droit fiscal international*, Berna 2012, n. 246, p. 84; Oberson, *Précis de droit fiscal international*, 4 a ed., Berna 2014, p. 106, n. 331). Quando, in base alle disposizioni dell'art. 4 par. 1 CDI-I, una persona fisica è considerata residente di entrambi gli Stati contraenti, la sua situazione è determinata in applicazione delle regole contenute all'art. 4 par. 2 CDI-I, che danno la preponderanza ai legami di un contribuente con l'uno piuttosto che con l'altro Stato (cosiddette "tie breaker rules"). La prima delle regole in questione prevede che la persona considerata residente di entrambi gli Stati contraenti sia considerata residente dello Stato contraente nel quale ha un'abitazione permanente (art. 4 par. 2 lett. a CDI-I).

4.3. L'obiettivo principale delle CDI è di promuovere gli scambi di beni e servizi e la circolazione di capitali e persone, eliminando la doppia imposizione internazionale. Come conferma anche il preambolo del modello di convenzione dell'OCSE, fra gli obiettivi delle CDI rientra tuttavia anche quello di impedire l'elusione e l'evasione fiscale (cfr. Commentario del modello di convenzione fiscale dell'OCSE, versione 2017, art. 1, n. 54). Anche nella convenzione italo-svizzera si trovano disposizioni finalizzate alla prevenzione di abusi, ma si riferiscono alle persone giuridiche (art. 23 CDI-I) e ai rapporti fiduciari (art. 4 cpv. 5 CDI-I). Le regole legislative e giurisprudenziali antielusive del diritto interno possono peraltro a loro volta essere utilizzate per trattare transazioni e costruzioni che mirano a ottenere indebitamente dei vantaggi convenzionali (Commentario OCSE cit., art. 1, n. 66). Ciò vale anche per regole giurisprudenziali e principi di interpretazione, elaborati dai tribunali dei singoli Stati, in relazione a casi di elusione fiscale. Sebbene l'interpretazione delle CDI debba conformarsi alle regole generali previste dalla Convenzione di Vienna sul diritto dei trattati, queste regole giurisprudenziali del diritto interno possono comunque trovare applicazione, nell'interpretazione delle disposizioni convenzionali (Commentario OCSE cit., art. 1, n. 78). Già nel 2005, da parte sua, il Tribunale federale ha ricavato, proprio dall'interpretazione della Convenzione di Vienna sul diritto dei trattati, una clausola generale che vieta l'utilizzazione abusiva del diritto convenzionale, anche in assenza di ogni disposizione esplicita a tale riguardo. L'Alta Corte afferma fra l'altro che è vietato utilizzare un istituto giuridico per un fine che questo istituto non ha lo scopo di tutelare (STF 2A.239/2005 del 28 novembre 2005, consid. 3.4.3).

4.4. È escluso che fra gli scopi della convenzione italo-svizzera per evitare la doppia imposizione rientri anche quello di favorire l'acquisto di una residenza fittizia, da parte di un contribuente che sta valutando se gli convenga avvalersi di un'amnistia fiscale prevista dallo Stato in cui risiede, per far emergere importanti capitali non dichiarati. In ogni caso, l'art. 4 CDI-I non impedisce alle autorità fiscali e giudiziarie svizzere di applicare, anche nell'ambito dell'interpretazione di una disposizione convenzionale, la giurisprudenza del Tribunale federale, secondo cui l'assoggettamento illimitato alle imposte in Svizzera può fondarsi anche su un domicilio fittizio, quando una persona ha garantito alle autorità svizzere, nella procedura per il rilascio di un permesso di soggiorno, di costituire un domicilio o una dimora (fiscali) in Svizzera, ma in seguito sostiene il contrario (cfr. STF del 14 ottobre 1983, consid. 2 in: ASA 53 p. 195 = StR 39/1984 p. 611 = RDAF 1986 p. 15 = StE 1984 DIFD B 11.1 no. 1; STF 2C_395/2011 del 6 dicembre 2011, consid. 5.3; Arnold/Meier/Spinnler, *Steuerpflicht bei Auslandsbezug*, in: ASA 70/2001, p. 9, n. 22; Zweifel/Hunziker, in: Zweifel/Beusch/Matteotti [a cura di], *Internationales Steuerrecht*, Basilea 2015, p. 337, n. 48 ad art. 4 Mod. OCSE).

5. Il ricorso è conseguentemente respinto e la decisione di

tassazione IC/IFD 2015 è confermata. La tassa di giustizia e le spese sono poste a carico dei ricorrenti, soccombenti. Per questi motivi, visti per le spese gli art. 144 LIFD e 231 LT dichiara e pronuncia

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.