

Marzo 2022

UNA PERSONA FISICA RESIDENTE ALL'ESTERO POTREBBE DIVENIRE SOGGETTA AD UN OBBLIGO FISCALE ILLIMITATO IN SVIZZERA PER VIA DI UN SOGGIORNO PERSONALE PROLUNGATO?

Lo scopo di questo articolo è di rispondere alla domanda esposta in termini generali, sulla base della legislazione fiscale nazionale svizzera e della giurisprudenza. In particolare, ci riferiremo alla sentenza del Tribunale federale n. 2C-186/2020 del 28 dicembre 2020.

Una persona fisica residente all'estero (cittadino svizzero o straniero) che rimanga in Svizzera per un periodo di tempo prolungato nell'arco di un anno, con o senza attività lucrativa (vale a dire per motivi turistici), potrebbe, in determinate circostanze e a dipendenza della durata del soggiorno in Svizzera, essere ivi assoggettato illimitatamente (in relazione alla durata della sua permanenza).

Il presente articolo non tiene conto delle disposizioni speciali COVID-19 tra la Svizzera e i Paesi limitrofi.

1. Base legale

L'Articolo 3 della legge sull'imposta federale diretta (LIFD) stabilisce che:

1. *Le persone fisiche sono assoggettate all'imposta in virtù della loro appartenenza personale quando hanno domicilio o dimora fiscale in Svizzera.*
2. *Una persona ha il domicilio fiscale in Svizzera quando vi risiede con l'intenzione di stabilirsi durevolmente o quando il diritto federale ivi le conferisce uno speciale domicilio legale.*
3. *La dimora fiscale in Svizzera è data 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.*
4. *Non ha domicilio o dimora fiscale chi, domiciliato all'estero, soggiorna in Svizzera unicamente per frequentare una scuola o per farsi curare in un istituto.*

Nella legge federale sull'armonizzazione delle imposte dirette dei Cantoni e dei Comuni (LAID) il contenuto viene ripreso come segue:

1. *Le persone fisiche sono assoggettate all'imposta in virtù della loro appartenenza personale quando hanno domicilio fiscale nel Cantone oppure quando, senza interruzioni apprezzabili, soggiornano nel Cantone almeno 30 giorni esercitandovi un'attività lucrativa o almeno 90 giorni senza esercitare un'attività lucrativa.*

2. *Una persona ha domicilio fiscale nel Cantone quando vi risiede con l'intenzione di stabilirsi durevolmente o quando il diritto federale ivi le conferisce uno speciale domicilio legale.*

Permesso di soggiorno e di lavoro: In linea di principio, un soggiorno in Svizzera con o senza attività lucrativa di almeno 30 o rispettivamente 90 giorni deve essere regolato con un permesso di soggiorno B. I cittadini UE/AELS non sono invece tenuti a richiedere un permesso per rapporti di lavoro di durata inferiore a tre mesi per anno civile, per i quali si utilizza la cosiddetta procedura di notifica.

Ai cittadini di paesi terzi si applicano norme diverse (vedasi www.sem.admin.ch).

2. Costituzione di una dimora fiscale

(eccezioni esistono per chi soggiorna in Svizzera unicamente al fine di frequentare una scuola o per cure ospedaliere).

L'ipotesi ai fini dell'accertamento di una **dimora fiscale ai sensi del diritto tributario presuppone solo l'effettiva presenza fisica** in Svizzera, mentre l'istituzione del **domicilio fiscale** presuppone anche l'elemento soggettivo dell'intenzione di stabilirsi durevolmente in Svizzera/Cantone.

Secondo la dottrina e la giurisprudenza, la durata minima richiesta di soggiorno di 90 giorni in Svizzera o nel Cantone deve essere più o meno contigua, cioè i 90 giorni devono essere goduti in uno o in un numero ridotto di periodi.

Sono decisivi per il **calcolo dell'imposta illimitata** in caso di dimora fiscale qualificata (al raggiungimento del periodo minimo di soggiorno richiesto) i giorni effettivi trascorsi in Svizzera. Secondo il Tribunale federale, i giorni effettivi trascorsi in Svizzera sono i giorni in cui la persona ha soggiornato sul territorio svizzero per 24 ore e vengono conteggiati anche i giorni che sono iniziati (ossia i giorni contigui ad un giorno di 24 ore).

Qualora le interruzioni temporanee del soggiorno siano rilevanti (o interrompano la durata minima di 90 giorni) sono valutate le circostanze generali. Ove la persona continua ad avere un rapporto fattuale e territoriale con la Svizzera che va oltre la presenza fisica, l'assoggettamento fiscale può in linea di principio continuare a sussistere anche per i giorni durante i quali la Svizzera viene temporaneamente lasciata. Difatti, il Tribunale federale ha dichiarato che l'assoggettamento fiscale può in linea di principio continuare anche per i giorni in cui si è temporaneamente assenti dalla Svizzera.

3. Cosa significa "interruzione temporanea"?

Come già accennato nel paragrafo 2, la questione di ciò che si qualifica come interruzione temporanea deve essere valutata nel contesto delle circostanze complessive. La durata dell'interruzione in relazione alla durata del soggiorno (prima e dopo l'interruzione) sembra essere decisiva per il Tribunale federale, benché non sia indicato un chiaro limite.

Un limite massimo per **durata dell'interruzione sembra essere compreso tra uno e due mesi**, mentre un periodo di interruzione significativo (che potrebbe interrompere la durata di 90 giorni) potrebbe essere compreso tra 2 e 3 mesi.

Esempio che potrebbe giustificare un soggiorno fiscale in Svizzera: il soggiorno in un appartamento di vacanza per 60 giorni (ininterrotto), assenza per 15 giorni (restando all'estero), ulteriore soggiorno ininterrotto nell'appartamento di vacanza per 45 giorni.

4. Giurisprudenza in tema di imposte nel cantone di Basilea:

Un caso giurisprudenziale è il seguente: una coppia sposata possedeva una tenuta signorile in un comune del Cantone di Basilea Campagna, in prossimità del confine francese. I coniugi possedevano anche un'altra rilevante tenuta in Francia, dove trascorrevano la maggior parte del loro tempo, ma senza notificarsi in tale comune.

L'immobile svizzero è stato utilizzato solo sporadicamente, poi messo in vendita e successivamente effettivamente venduto. Tale proprietà immobiliare era stata designata come residenza di famiglia ai sensi dell'articolo 169 ZGB.

Secondo i fatti accertati, la coppia pernottava 60 volte l'anno nella proprietà in Svizzera per mantenere in ordine lo stabile e il giardino.

Soluzione del caso: Il numero di pernottamenti distribuiti su tutto l'anno non soddisfa il requisito di un soggiorno più o meno contiguo nei giorni (UBI di 8. Novembre 2007 n. 2C_303/2007, E 3).

5. Conclusioni ai sensi del diritto nazionale svizzero:

Se una persona residente all'estero permane in Svizzera per almeno 30 giorni con un'attività lucrativa oppure 90 giorni senza attività lucrativa, esiste il rischio concreto che in Svizzera venga stabilita una dimora fiscale, che può comportare un'imposizione illimitata pro-rata temporis ai sensi del diritto tributario svizzero.

A seconda del contesto, le interruzioni temporanee possono anche essere qualificate come dimora fiscale. Ovviamente se la persona possiede un proprio appartamento di vacanza, si concretizza un rapporto spazio-temporale di connessione più stretto con la Svizzera.

L'onere della prova, che non si è costituita una dimora fiscale, incombe sulla **persona fisica**.

Tuttavia, una significativa esclusione dall'assoggettamento fiscale illimitato in Svizzera (durante il periodo di permanenza) deriva dalla residenza fiscale estera del soggetto. Difatti, se detta "residenza" è in un altro Stato con il quale la Svizzera ha concluso una Convenzione per evitare le doppie imposizioni, l'accordo sovranazionale può essere fatto valere. Ne consegue che -a tali condizioni- il diritto ad imporre della Svizzera è di norma represso dal diritto di imposizione del Paese di residenza.

Fonte principale di questo articolo: Stefan Oesterhelt, Aus der Rechtsprechung im Jahr 2020/2021 in IFF Forum für Steuerrecht 2021

Rimaniamo a disposizione per ogni ulteriore approfondimento degli argomenti sopra trattati

I contenuti del presente documento non possono essere intesi come espressione di un parere, ma hanno carattere esclusivamente informativo e di aggiornamento. Il lettore che desidera utilizzare le suddette informazioni è tenuto a consultare un professionista al fine di assicurare l'adempimento delle obbligazioni legali e tributarie previste dalla normativa del proprio paese di residenza. **Steimle & Partners Consulting SA** declina qualsiasi responsabilità per ogni eventuale danno diretto, indiretto, incidentale e consequenziale a un'azione o omissione legata all'uso, proprio o improprio delle informazioni contenute nel presente documento. Rimaniamo a disposizione per ogni ulteriore approfondimento degli argomenti sopra trattati.