

Dove si trova il domicilio fiscale dei “giramondo”?



Samuele Vorpe

Responsabile del Centro di competenze tributarie della SUPSI

Sentenza del Tribunale federale, del 4 maggio 2012, n. 2C_614/2011

Domicilio fiscale di un “giramondo” – Riassunto della giurisprudenza concernente il trasferimento all'estero del domicilio di una persona fisica: una volta stabilito, il domicilio fiscale sussiste fino alla costituzione di uno nuovo; il principio dell'unità dell'ordinamento giuridico, la sicurezza del diritto e la prevenzione degli abusi di diritto depongono a favore di un'applicazione per analogia dell'articolo 24 capoverso 1 CC e, quindi, per la conferma del permanere del domicilio fiscale del contribuente giramondo; fintanto che egli non ha creato legami preponderanti comprovabili (nel senso di prendere una residenza) con un nuovo luogo concreto all'estero, si può presumere che il domicilio fiscale svizzero continui a sussistere

1.

I fatti iniziali: la moglie resta in Svizzera e il marito si annuncia quale “giramondo”

I coniugi X (moglie) e Y (marito) abitavano congiuntamente a Münchenstein nel Canton Basilea Campagna. Nel gennaio del 2005 il marito si è annunciato partente dal Comune per il 15 marzo 2005 indicando quale nuovo indirizzo “giramondo”, mentre la moglie rimaneva a Münchenstein. Nell'autunno del 2006 l'Amministrazione fiscale del Canton Basilea Campagna ha tassato la signora X per l'imposta cantonale e federale 2005 includendovi anche i fattori di reddito e di sostanza del marito. La tassazione è poi stata confermata con decisione su reclamo del 13 marzo 2007, mentre la Commissione fiscale cantonale di ricorso di Basilea Campagna ha parzialmente accolto il ricorso della signora X con decisione del 6 luglio 2007, intimando all'Amministrazione fiscale cantonale di tassare nuovamente la moglie considerando gli elementi di reddito e (per l'imposta cantonale) di sostanza del marito unicamente ai fini della determinazione delle aliquote applicabili. Il susseguente ricorso inoltrato dall'Amministrazione fiscale cantonale è stato respinto dal Tribunale cantonale di ricorso di Basilea Campagna il 9 aprile 2008.

Il 4 giugno 2008 l'Amministrazione federale delle contribuzioni (di seguito AFC) ha inoltrato ricorso al Tribunale federale contro la decisione del Tribunale cantonale di ricorso di Basilea

Campagna del 9 aprile 2008. Il Tribunale federale non è entrato nel merito del ricorso^[1] dichiarando che la decisione del Tribunale cantonale rappresentava una decisione incidentale per la quale non erano dati i presupposti degli articoli 92 e seguenti della Legge sul Tribunale federale (di seguito LTF) per poterla contestare.

In applicazione della decisione del Tribunale cantonale del 9 aprile 2008 l'Amministrazione fiscale cantonale ha nuovamente tassato la signora X il 24 giugno 2008 confermandosi con decisione su reclamo del 14 dicembre 2009. I susseguenti ricorsi inoltrati dall'AFC in relazione all'imposta federale diretta sono stati respinti dalla Commissione fiscale cantonale di ricorso il 9 luglio 2010 e dal Tribunale cantonale di ricorso di Basilea Campagna il 20 aprile 2011.

Con ricorso in materia di diritto pubblico del 4 agosto 2011 l'AFC chiede al Tribunale federale di annullare la decisione su reclamo dell'Amministrazione fiscale cantonale del 14 dicembre 2009 relativa all'imposta federale diretta 2005 e di imporre congiuntamente il reddito dei coniugi Y e X a Münchenstein in Svizzera. La signora X chiede di respingere il ricorso mentre l'Amministrazione fiscale del Canton Basilea Campagna propone di accoglierlo; il Tribunale cantonale ha rinunciato a presentare osservazioni.

2.

Gli aspetti procedurali concernenti il ricorso al Tribunale federale

Diversamente dal primo procedimento^[2], la contestazione si riferisce unicamente all'imposta federale diretta e non anche all'imposta cantonale, per cui le richieste formulate dall'AFC sono limitate a tale imposta.

L'atto contestato rappresenta una decisione di ultima istanza cantonale contro la quale è possibile inoltrare ricorso in materia di diritto pubblico al Tribunale federale a norma degli articoli 82 e seguenti LTF in connessione con l'articolo 146 della Legge federale sull'imposta federale diretta (di seguito LIFD). Il Tribunale federale può entrare nel merito del ricorso che è tempestivo e che adempie ai requisiti formali. L'AFC è legittimata a ricorrere (articolo 89 capoverso 2 LTF in connessione

con gli articoli 102 e 146 LIFD, come pure con gli articoli 4 capoverso 1 e 12 dell'Ordinanza sull'organizzazione del Dipartimento federale delle finanze).

In base all'effetto devolutivo, l'oggetto in contestazione non è la decisione su reclamo dell'Amministrazione fiscale cantonale del 14 dicembre 2009 bensì la decisione del Tribunale cantonale di ricorso del 20 aprile 2011 contro la quale l'AFC è insorta presso il Tribunale federale. La richiesta di annullare la suddetta decisione su reclamo va quindi intesa quale richiesta di annullare la decisione del Tribunale cantonale.

Con il ricorso può essere censurata una violazione del diritto federale secondo gli articoli 95 e 96 LTF. Il Tribunale federale applica d'ufficio il diritto (articolo 106 capoverso 1 LTF). Esso non è pertanto legato né alle argomentazioni contenute nel gravame né alle considerazioni dell'istanza inferiore e può accogliere o respingere il ricorso anche per motivi diversi da quelli invocati[3].



3. I proventi del marito "giramondo" sono da considerare unicamente ai fini della determinazione dell'aliquota del reddito imponibile della moglie domiciliata in Svizzera oppure devono essere addizionati a quelli della moglie nella base imponibile?

Nell'ambito dell'imposta federale diretta le persone coniugate vengono di principio tassate congiuntamente. Secondo l'articolo 9 capoverso 1 LIFD il reddito dei coniugi non separati legalmente o di fatto è cumulato, qualunque sia il regime dei beni, e l'imposta è dovuta sulla totalità dei proventi (cosiddetta "addizione dei fattori"). Da ciò deriva, a contrario, che in caso di separazione legale o di fatto, il reddito dei coniugi è imposto separatamente[4].

Nel presente caso il marito dell'opponente si è annunciato partente da Münchenstein nel corso del 2005. Anche se così facendo i coniugi avessero costituito dei domicili separati, ciò non significa ancora che il matrimonio fosse sciolto legalmente o di fatto e che dovesse di conseguenza subentrare un'imposizione separata[5]. Per una simile imposizione devono essere adempiute ulteriori premesse; in particolare non deve più sussistere alcuna unione coniugale[6]. Sulla base dell'accertamento svolto dall'istanza inferiore è incontestato che i coniugi mantengono la loro unione coniugale e sostengono le spese di mantenimento con mezzi finanziari comuni. Non si può quindi considerare che il matrimonio sia sciolto, per cui la tassazione deve avvenire di principio con l'addizione dei fattori di reddito dell'opponente e di suo marito, così come richiesto dall'AFC[7]. L'opponente sostiene tuttavia che a partire dal 16 marzo 2005 suo marito non abbia più – contrariamente a lei stessa – un domicilio fiscale in Svizzera.

Quando uno dei coniugi è residente all'estero, e anche se non esiste alcuna separazione legale o di fatto, è soltanto l'altro coniuge domiciliato in Svizzera ad essere imposto in modo illimitato sui propri redditi. I proventi del coniuge residente all'estero entrano in considerazione unicamente per la determinazione dell'aliquota complessiva[8].

Nel presente caso tutti i partecipanti al procedimento partono tuttavia in modo incontestato dal presupposto che il marito dell'opponente non abbia eletto alcun domicilio all'estero e non sia diventato illimitatamente imponibile in alcun altro Paese. Essi divergono per contro sulle conseguenze che ne derivano.

Richiamandosi alla vigente prassi del Tribunale federale, l'AFC e l'Amministrazione fiscale cantonale ritengono che ci si debba basare sull'articolo 24 capoverso 1 del Codice civile svizzero (di seguito CC) secondo cui il domicilio di una persona continua a sussistere fino a che essa non ne abbia acquistato un altro. Il marito dell'opponente dovrebbe di conseguenza essere trattato come se continuasse ad essere domiciliato a Münchenstein in Svizzera, ciò che comporterebbe l'addizione dei fattori a norma dell'articolo 9 capoverso 1 LIFD.

Il Tribunale cantonale, la Commissione fiscale cantonale e l'opponente sono per contro dell'avviso che l'aggancio ad un domicilio fittizio non sia previsto dal diritto fiscale. Il mantenimento di un assoggettamento fiscale malgrado la rinuncia al domicilio richiederebbe, sulla base del principio di legalità rigorosamente applicato nel diritto fiscale, di una concretizzazione a livello legislativo fiscale. Senza un richiamo di legge esplicito all'articolo 24 CC l'applicazione di tale disposizione sarebbe esclusa o come minimo dubbia. Il domicilio fiscale di cui all'articolo 3 capoverso 2 LIFD sarebbe un concetto proprio indipendente dal diritto civile. Di principio ci si dovrebbe basare unicamente sul domicilio effettivo per stabilire se vi è stato un trasferimento del centro degli interessi vitali dalla Svizzera all'estero[9]. Per l'istanza inferiore ci si baserebbe sul Codice civile soltanto in casi particolari come quello del domicilio legale di persone dipendenti di cui all'articolo 25 CC che viene definito anche quale domicilio fiscale. Per l'applicazione in ambito fiscale della presunzione di domicilio secondo l'articolo 24 CC si

dovrebbe per contro esaminare caso per caso se essa sia legittima, ciò che non è dato nella presente fattispecie. L'articolo 24 CC partirebbe dal presupposto che la persona coinvolta abbia l'intenzione di eleggere altrove un nuovo domicilio. Il marito dell'opponente non intenderebbe per contro farlo prossimamente. Egli non evidenzerebbe inoltre alcuna appartenenza con un determinato luogo all'interno della sovranità fiscale svizzera soggiornando all'estero sulla sua barca a vela. Dagli atti non risulterebbe alcun indizio di un suo prossimo ritorno in Svizzera. Dato che sua moglie lo raggiungerebbe regolarmente sulla barca, si dovrebbe invece presupporre che egli intenda continuare a trattenersi all'estero avendo quindi abbandonato la Svizzera non soltanto temporaneamente. Sarebbe inammissibile presumere che si tratti unicamente di un'interruzione temporanea del soggiorno in Svizzera soltanto poiché non sarebbe stato costituito un nuovo domicilio all'estero. I proventi del marito sarebbero quindi da considerare unicamente ai fini della determinazione dell'aliquota del reddito imponibile della moglie domiciliata in Svizzera.



4. Chi si trasferisce all'estero deve continuare a pagare l'imposta federale diretta fintanto che non comprova di avere costituito un nuovo domicilio all'estero?

Secondo l'articolo 3 capoverso 1 LIFD le persone fisiche sono assoggettate all'imposta in virtù della loro appartenenza personale quando hanno domicilio o dimora fiscali in Svizzera. Una persona ha un tale domicilio fiscale quando vi risiede con l'intenzione di stabilirsi durevolmente o quando il diritto federale ivi le conferisce uno speciale domicilio legale (articolo 3 capoverso 2 LIFD). La dimora fiscale in Svizzera è invece data quando una persona vi soggiorna senza interruzioni apprezzabili almeno 30 giorni esercitandovi un'attività lucrativa oppure almeno 90 giorni senza esercitare un'attività lucrativa (articolo 3 capoverso 3 LIFD). L'assoggettamento in Svizzera cessa tra l'altro con la partenza del contribuente dalla Svizzera (articolo 8 capoverso 2 LIFD).

Il Tribunale federale ha già sentenziato parecchie volte che il domicilio di una persona si trova nel luogo in cui esiste, di fatto, il centro dei suoi interessi vitali. Esso si determina secondo la totalità delle circostanze esterne oggettive dalle quali si riconoscono tali interessi e non dai desideri soltanto espressi dal contribuente. Il domicilio fiscale non può quindi essere scelto liberamente; una preferenza soltanto affettiva di un luogo piuttosto che di un altro non entra in considerazione^[10].

Il Tribunale federale ha inoltre stabilito per prassi costante che, per il trasferimento all'estero del domicilio, non è sufficiente sciogliere i legami con l'attuale domicilio; determinante è invece che, secondo l'insieme delle circostanze, sia stato costituito un nuovo domicilio. Anche se la LIFD – diversamente dall'articolo 4 capoverso 1 DIFD – non rimanda più esplicitamente al Codice civile svizzero (articoli 23-26 CC) per la definizione del domicilio fiscale, i contenuti giuridici di tale concetto non si sono modificati riferendosi ampiamente alla nozione di domicilio sancita dal CC^[11]. Continua a valere il principio secondo cui nessuno può avere contemporaneamente il suo domicilio in più luoghi e che lo stesso, stabilito che sia, continua a sussistere fino a che non ne sia stato acquistato un altro (cosiddetta "*rémanence du domicile*"). Non è quindi determinante quando il contribuente si è annunciato partente dal suo domicilio o quando lo ha lasciato. Se si reca all'estero deve continuare a pagare l'imposta federale diretta fintanto che non comprova di avere costituito un nuovo domicilio all'estero. Un approccio diverso comporterebbe dei grossi rischi di abuso^[12].

Le autorità di tassazione devono stabilire d'ufficio gli elementi e le circostanze che costituiscono il domicilio fiscale (articolo 123 capoverso 1 LIFD). Il domicilio fiscale va di principio comprovato da parte dell'autorità fiscale trattandosi di una condizione fiscalmente determinante. Il contribuente è tuttavia tenuto a collaborare ed in particolare a fornire ampie informazioni sui fatti determinanti per l'imposizione (cfr. articoli 124 e seguenti LIFD). Il fatto che ci sia stato un trasferimento di domicilio va quindi comprovato dal contribuente. Ciò comporta non soltanto il definitivo scioglimento dei legami con il precedente domicilio ma anche la descrizione delle circostanze che hanno portato alla costituzione del nuovo domicilio^[13].

L'attuale giurisprudenza del Tribunale federale è stata in parte criticata dalla dottrina. Tra l'altro viene obiettato, anche dall'istanza inferiore, che il citato Messaggio sull'armonizzazione fiscale non sarebbe così chiaro da poter perpetuare la situazione giuridica relativa all'articolo 24 CC vigente sotto l'egida del precedente DIFD anche nell'attuale legge (LIFD). Si richiama inoltre una decisione del Tribunale federale nella quale si affermava, in relazione alla Legge tributaria turgo-viese di allora, che essa non rimandava né esplicitamente né concettualmente all'articolo 24 capoverso 1 CC per cui risultava arbitrario basarsi su tale disposizione^[14]. La stessa conclusione dovrebbe valere anche per l'articolo 3 capoverso 2 LIFD.

Quanto sostenuto, sia dall'istanza inferiore, sia dalla dottrina, non giustifica uno scostamento dalla vigente giurisprudenza del Tribunale federale.

5. Le disposizioni dell'articolo 24 CC sono determinanti nel diritto fiscale?

Per l'applicazione dell'articolo 24 capoverso 1 CC non è infatti necessario, contrariamente all'opinione dell'istanza inferiore, che la persona coinvolta abbia l'intenzione di eleggere un nuovo domicilio. L'articolo 24 CC è piuttosto l'ancoraggio giuridico del principio della necessità di un domicilio per una persona fisica. Ogni persona deve di principio poter essere at-

tribuita ad un domicilio. Nessuno deve potersi sottrarre ad una conseguenza di legge obiettando di non essere domiciliato da nessuna parte[15]. Nemmeno dal "Basler Kommentar zum ZGB" (3. edizione 2006) citato in tale contesto dall'istanza inferiore risulta qualcosa di diverso. Colà si afferma, riferendosi unicamente ad una decisione di un tribunale cantonale, che il domicilio fittizio di cui all'articolo 24 CC non trova applicazione nel diritto fiscale[16]; la motivazione non è tuttavia che l'applicazione dell'articolo 24 capoverso 1 CC presupponga che il contribuente intenda costituire un nuovo domicilio. È comunque vero che, di principio, il diritto fiscale si basa in primo luogo sul domicilio effettivo. La prima variante dell'articolo 3 capoverso 2 LIFD indica pertanto che una persona ha il domicilio fiscale in Svizzera quando vi risiede con l'intenzione di stabilirsi durevolmente. La seconda variante conferisce comunque al diritto federale la facoltà di attribuire un domicilio ad una persona, scostandosi così dal domicilio effettivo[17]. Ciò rende innanzitutto evidente che, nell'ambito del diritto fiscale, non è determinante soltanto il domicilio effettivo. In considerazione del rimando esplicito al diritto federale viene tra l'altro garantito, contrariamente all'opinione dell'istanza inferiore, il principio di legalità vigente in diritto fiscale[18].



Il principio dell'unità dell'ordinamento giuridico richiama un'applicazione per analogia dell'articolo 24 capoverso 1 CC anche nelle relazioni internazionali. Nel diritto fiscale, ed in presenza di motivi particolari, è comunque possibile scostarsi eccezionalmente dal concetto civilistico di domicilio. Simili motivi non sono tuttavia riscontrabili nel presente caso; il solo fatto che la LIFD, contrariamente al DIFD, non rimandi più esplicitamente agli articoli 23-26 CC, non è in ogni caso sufficiente, tanto più che anche dai materiali legislativi non risulta che con tale stralcio si intendesse introdurre una modifica materiale. Fintanto che non viene concretamente costituito un nuovo domicilio possono inoltre sussistere fondati dubbi che il vecchio domicilio sia stato effettivamente abbandonato in modo definitivo. Per la soluzione qui propugnata vale di conseguenza il principio della sicurezza del diritto. Basandosi sulla norma civilistica dell'articolo 24 capoverso 1 CC si ottiene in particolare una regolamentazione semplice e prevedibile. Come menzionato nella già citata sentenza del Tribunale federale n. 2A.475/2003 essa permette inoltre di contrastare efficacemente possibili abusi di diritto. Nella misura in cui l'istanza inferiore si basa sulla decisione n. P.1535/1980 del 24 giugno 1983, essa dimentica che l'articolo 3 capoverso 2

LIFD parla esplicitamente di un "domicilio legale" conferito dal "diritto federale" contrariamente alla Legge tributaria turgo-viese di allora. Il marito dell'opponente ha inoltre mantenuto, per diversi aspetti, una relazione con il suo Paese. Egli poteva in particolare tornare in qualsiasi momento nell'abitazione coniugale nella quale vive sua moglie. E proprio per questo la presente fattispecie si differenzia dalla costellazione del caso n. P.1535/1980, nel quale il contribuente era celibe e soggiornava e lavorava in un determinato Paese quale salariato, per cui si presumeva che avesse i legami più stretti con il suo luogo di lavoro all'estero[19].

6. Fintanto che la persona "giramondo" non ha un punto di riferimento all'estero, il suo domicilio fiscale rimane in Svizzera!

Nel presente caso si tratta di un contribuente "giramondo" di 62 anni che contesta attualmente di avere intenzione di rientrare. Se però ad esempio il suo stato di salute dovesse peggiorare oppure se egli dovesse cadere in serie ristrettezze finanziarie sarebbe per lui verosimilmente difficile poter o voler rimanere "in alto mare" oppure "in viaggio". Fintanto che egli non ha un'ubicazione fissa e permanente all'estero manca di conseguenza un punto di riferimento nel quale possano concentrarsi i suoi nuovi interessi vitali. In tali circostanze non si può criticare il fatto di basarsi sulla sussistenza di un domicilio fiscale svizzero fintanto che non vengono comprovati dei legami preponderanti – nel senso di una residenza – con un nuovo luogo concreto all'estero. Ciò viene ad esempio ammesso quando il contribuente viene imposto all'estero oppure se dimostra di essere esentato dall'assoggettamento fiscale[20].

Un'applicazione per analogia dell'articolo 24 capoverso 1 CC, e quindi la conferma della sussistenza del domicilio fiscale in Svizzera, appare inoltre adeguato dato che nel presente caso sussistono fondati dubbi che il marito dell'opponente abbia effettivamente abbandonato il suo domicilio a Münchenstein durante il periodo fiscale 2005. Secondo le sue affermazioni egli non sarebbe più ritornato a Münchenstein dopo essersi annunciato partente nel corso del 2005. Il suo matrimonio continua tuttavia a sussistere non soltanto legalmente ma anche di fatto. I coniugi sostengono le loro spese di mantenimento con mezzi finanziari comuni. Il marito dell'opponente ha inoltre mantenuto in Svizzera la propria assicurazione malattia ed utilizza, attraverso tale Paese, diverse prestazioni di servizio (come carte di credito, banca, telefono). Qui i coniugi posseggono pure sostanza immobiliare. Anche a livello personale il marito non ha voltato definitivamente le spalle alla Svizzera dato che, a detta della moglie, egli visita "di tanto in tanto parenti e conoscenti".

Se dalle suddette considerazioni risulta che il domicilio fiscale del marito continua a sussistere a Münchenstein per l'anno 2005, il reddito dei coniugi va tassato congiuntamente per tale periodo fiscale così come fatto inizialmente dall'Amministrazione fiscale cantonale. La decisione del Tribunale cantonale, che prevede un'imposizione separata del reddito, è di conseguenza contraria al diritto federale. Essa va quindi annullata; va per contro confermata la decisione su reclamo dell'Amministrazione fiscale cantonale del 13 marzo 2007.

Il ricorso dell'AFC viene di conseguenza accolto mentre la decisione del Tribunale cantonale di ricorso di Basilea Campagna del 20 aprile 2011 viene annullata e la decisione su reclamo dell'Amministrazione fiscale cantonale del 13 marzo 2007 relativa all'imposta federale diretta confermata.

Elenco delle fonti fotografiche:

http://w4.kunstnet.org/27243/gross_weltenbummler.JPG [25.06.2014]

http://www.baselland.ch/fileadmin/baselland/pics/docs/kultur/kf_muenchenstein/muen2.JPG [25.06.2014]

<http://www.rivieraoggi.it/wp-content/uploads/2011/10/Barca-a-vela.jpg> [25.06.2014]

[1] Sentenza del Tribunale federale n. 2C_420/2008, del 3 febbraio 2009.

[2] Si veda la nota 1.

[3] DTF 133 II 249 consid. 1.4.1.

[4] DTF 133 II 305 consid. 4.1; sentenze del Tribunale federale n. 2A.432/2004, del 16 dicembre 2004, consid. 3.2, in: StR 60/2005, pagina 435; n. 2A.353/2006, del 18 gennaio 2007, consid. 4.1 e 4.2, in: StR 62/2007, pagina 352; Messaggio del 25 maggio 1983 sull'armonizzazione fiscale, in: Foglio federale 1983 III 1, pagine 30 e 159; AFC, Circolare n. 14 del 29 luglio 1994 sull'imposizione della famiglia secondo la LIFD, lett. A. 2a, in: ASA 63, pagina 284 e seguenti, in particolare pagina 285; articolo 5 capoverso 2 dell'Ordinanza sulle basi temporali dell'imposta federale diretta per le persone fisiche, del 16 settembre 1992.

[5] DTF 121 I 14 consid. 5c; sentenza del Tribunale federale n. 2P.2/2003, del 7 gennaio 2004, consid. 2.4.1, in: ASA 73, pagina 420.

[6] Sentenze del Tribunale federale n. 2A.433/2000, del 12 luglio 2001, consid. 2b, in: ASA 71, pagina 558; n. 2A.432/2004, del 16 dicembre 2004, consid. 3.2, in: StR 60/2005, pagina 435; n. 2C_523/2007, del 5 febbraio 2008, consid. 2.3, in: StR 63/2008, pagina 364; AFC, Circolare n. 14 del 29 luglio 1994 citata, lett. A. 2b e c come pure B. 1b, in: ASA 63, pagine 286-288.

[7] Articolo 15 della citata Ordinanza del 16 settembre 1992.

[8] Cfr. citata sentenza del Tribunale federale n. 2C_523/2007 consid. 2.2, in: StR 63/2008, pagina 364; citata Circolare n. 14, lett. B. 1a e b, in: ASA 63, pagina 287 e seguenti; Jaques Christine, in: Yersin Danielle/Noël Yves (a cura di), *Commentaire romand de l'impôt fédéral direct*, Basilea 2008, N 15 ad art. 9; Locher Peter, *Kommentar zum DBG, Therwil/Basilea 2001*, N 22 e seguente ad art. 9; per il precedente Decreto del Consiglio federale del 9 dicembre 1940 concernente la riscossione di un'imposta federale diretta (di seguito DIFD; in vigore fino al 31 dicembre 1994): DTF 73 I 408 consid. 2; 75 I 385 consid. 3.

[9] Analogamente anche Bauer-Balmelli Maja/Omlin Lucia, in: Zweifel Martin/Athanas Peter (a cura di), *Kommentar zum Schweizerischen*

Steuerrecht, vol. I/2a, 2. edizione, Basilea/Ginevra/Monaco 2008, N 23 ad art. 8; Höhn Ernst/Waldburger Robert, *Steuerrecht*, vol. I, 9. edizione, Berna 2001, N 24 ad § 13; Waldburger Robert, *Aus der Rechtsprechung im Jahr 2010*, in: IFF Forum für Steuerrecht 2011, pagina 297 e seguenti; Agner Peter/Jung Beat/Steinmann Gotthard, *Kommentar zum Gesetz über die direkte Bundessteuer*, Ergänzungsband, Zurigo 2000, N 2a ad art. 3; Richner Felix/Frei Walter/Kaufmann Stefan/Meuter Hans Ulrich, *Handkommentar zum DBG*, 2. edizione, Berna 2009, N 10 ad art. 3; Richner Felix/Frei Walter/Kaufmann Stefan/Meuter Hans Ulrich, *Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz*, 2. edizione, Berna 2006, N 6 ad § 3; Richner Felix, *Die steuergesetzliche Rechtsprechung des Bundesgerichts im Jahr 2010 für natürliche Personen*, in: ASA 80, pagina 38 e seguente; Reich Markus, *Steuerrecht*, 2. edizione, Zurigo 2012, N 18 ad § 11; Paschoud Jean-Blaise, in: Yersin Danielle/Noël Yves (a cura di), op. cit., N 17 ad art. 8; Staehelin Daniel, *Basler Kommentar zum ZGB*, 4. edizione, Basilea 2010, N 5 ad art. 24.

[10] DTF 132 I 29 consid. 4; 125 I 54 consid. 2; 123 I 289 consid. 2a e b; sentenze del Tribunale federale n. 2C_627/2011, del 7 marzo 2012, consid. 4.1; n. 2C_355/2010, del 7 dicembre 2010, consid. 4.1, in: StE 2011 B 11.1 N 22.

[11] Cfr. a tale riguardo il citato Messaggio sull'armonizzazione fiscale, in: Foglio federale 1983 III 1, pagine 86 e 155.

[12] Sentenze del Tribunale federale n. 2A.475/2003, del 26 luglio 2004, consid. 2.1 e 2.2, in: RDAF 2005 II, pagina 103; n. 2A.337/2000, del 6 febbraio 2001, consid. 2b e c; n. 2A.388/1998, del 3 maggio 2000, consid. 5a, in: StR 55/2000, pagina 509; prassi da allora costantemente confermata con le sentenze del Tribunale federale n. 2C_627/2011, del 7 marzo 2012, consid. 4.1; n. 2C_472/2010, del 18 gennaio 2011, consid. 2.2, in: StE 2011 A 32 N 17; n. 2C_355/2010, del 7 dicembre 2010, consid. 4.1, in: StE 2011 B 11.1 N 22; n. 2C_484/2009, del 30 settembre 2010, consid. 3.4, in: RtiD 2011 I, pagina 538; analogamente: Arnold Martin/Meier Alfred/Spinnler Peter, *Steuerpflicht bei Auslandsbezug*, in: ASA 70, pagi-

na 8; Arnold Martin/Berger Markus, *Steuerpflicht bei Auslandsbezug*, in: Uebersax Peter/Rudin Beat/Hugi Yar Thomas/Geiser Thomas (a cura di), *Ausländerrecht*, 2. edizione, Basilea 2009, marginale n. 20, pagina 18 e seguente; de Vries Reilingh Daniel, *Le droit fiscal intercantonal et le droit fiscal international de la Suisse*, Neuchâtel 2011, pagina 252; *Le domicile des personnes physiques en droit fiscal intercantonal et international*, in: ASA 70, pagine 282-284; Agner Peter/Jung Beat/Steinmann Gotthard, *Kommentar zum Gesetz über die direkte Bundessteuer*, Zurigo 1995, N 2 ad art. 3; Locher Peter, *Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz*, 3. edizione, Berna 2005, pagina 229; articolo 24 capoverso 1 CC nel senso di una presunzione che può essere annullata mediante prova contraria: Locher Peter, *Kommentar zum DBG, Therwil/Basilea 2001*, N 9, 13 e 61 ad art. 3.

[13] Sentenze del Tribunale federale n. 2C_355/2010, del 7 dicembre 2010, consid. 4.1, in: StE 2011 B 11.1 N 22; n. 2A.350/1990, del 15 marzo 1991, consid. 3a, in: ASA 60, pagina 499; n. 2P.145/1998, del 29 settembre 1999, consid. 3c, in: Pra 2000, N 7, pagina 29; cfr. anche citata sentenza del Tribunale federale n. 2A.475/2003 consid. 2.3.

[14] Sentenza del Tribunale federale n. P.1535/1980, del 24 giugno 1983, in: ASA 54, pagina 225.

[15] Bucher Eugen, *Berner Kommentar*, 3. edizione, Berna 1976, N 1 e seguente e N 15 ad art. 24; cfr. anche Egger August, *Zürcher Kommentar*, 2. edizione, Zurigo 1930, N 1 ad art. 24.

[16] Cfr. N 5 ad art. 24, come pure nella 4. edizione, 2010.

[17] Ad esempio con l'articolo 25 CC per i figli sotto l'autorità parentale o per i tutelati (Locher Peter, *Kommentar zum DBG*, N 21 e seguenti ad art. 3).

[18] Cfr. articolo 127 capoverso 1 della Costituzione federale; DTF 131 II 562 consid. 3.1.

[19] Cfr. anche DTF 125 I 54 consid. 2b/bb.

[20] Cfr. citata sentenza del Tribunale federale n. 2C_484/2009, del 30 settembre 2010, consid. 3.4.