

IRPEF

La titolarità di immobili e conti bancari prova il domicilio in Italia

Cassazione, Sez. trib., Sent. 19 maggio 2010 (26 marzo 2010), n. 12259 - Pres. Altieri - Rel. Meloncelli (*stralcio*)

IRPEF - Soggetti non residenti - Domiciliazione fiscale in Italia - Mantenimento in Italia di interessi ed affari - Necessità

Il contribuente che abbia trasferito all'estero la sua residenza in un anno precedente a quello del periodo d'imposta contestato conserva il domicilio fiscale in Italia quando, prescindendo dalla sua presenza fisica nel territorio italiano, mantenga in Italia il centro dei suoi interessi e dei suoi affari. Infatti è soggetto passivo IRPEF il cittadino italiano che, pur residente all'estero, stabilisca in Italia il suo domicilio, ossia la sede principale degli affari ed interessi economici, nonché delle proprie relazioni personali. Ove il collegamento territoriale sia individuato nel domicilio, la titolarità da parte del contribuente di conti correnti bancari e la disponibilità di una villa sono dati di fatto, gravi, precisi e concordanti, che inducono a ritenere il domicilio fiscale in Italia.

(*Omissis*)

2. I fatti di causa

I fatti di causa sono i seguenti:

- a) il signor L.C. (...) è cittadino italiano e dal 29 settembre 1994 trasferisce la sua residenza a Montecarlo;
- b) il 17 dicembre 1999 è redatto a suo carico un processo verbale di constatazione, con il quale gli si contestano la fittizietà del trasferimento di residenza fiscale e una serie di illeciti tributari sia in materia di IVA sia in tema di imposte dirette per gli anni 1995-1998;
- c) sulla base del processo verbale di constatazione è adottato l'avviso di accertamento dell'IRPEF 1997, con il quale si contesta l'omessa dichiarazione in Italia di un reddito di lavoro autonomo per lire ... e si recuperano un'IRPEF per lire ..., un CSSN (contributo al Servizio sanitario nazionale) per lire ..., oltre agli interessi, e si irrogano sanzioni per lire ...;

- d) il ricorso del contribuente è rigettato dalla Commissione tributaria provinciale di Ravenna;
- e) l'appello del contribuente è, poi, respinto dalla Commissione tributaria regionale con la sentenza ora impugnata per cassazione.

3. La motivazione della sentenza impugnata

La sentenza della Commissione tributaria regionale, oggetto del ricorso per cassazione, è, limitatamente ai capi impugnati in sede di legittimità, così motivata:

(*omissis*)

- e) con riguardo alla questione del mantenimento da parte del contribuente del domicilio fiscale in Italia, nonostante il trasferimento della sua residenza nel principato di Monaco, la Commissione tributaria regionale afferma, anzitutto, che è corretto l'inquadramento normativo dato dall'appellante nel richiamare l'art. 2, comma 2, del T.U.I.R., e nel ricordare che, prima dell'introduzione dell'art. 2,

comma 2-*bis*, del T.U.I.R., con l'art. 10 della legge 23 dicembre 1998, n. 448, onerata della dimostrazione di uno dei criteri di collegamento territoriale (alternativi e non concorrenti) era l'Amministrazione finanziaria; tuttavia, il ricorrente ritiene che la Commissione tributaria provinciale abbia sostituito il criterio del domicilio con quello della residenza, ma il giudice di primo grado e l'Ufficio avrebbero avuto riguardo ai soli presunti rapporti esclusivamente familiari e non a quelli, del tutto prevalenti, di carattere professionale, economico e patrimoniale; in secondo luogo, la Commissione tributaria regionale «non si nasconde la difficoltà ad intendere un siffatto rilievo. È noto che il centro degli interessi e affari - e quindi il domicilio - prescinde dalla presenza fisica in Italia del soggetto passivo d'imposta, essendo sufficiente la volontà di stabilire e conservare nel territorio statale la sede principale dei propri affari ed interessi, non solo patrimoniali ma anche morali, sociali e familiari secondo criteri quantitativi (per gli interessi economici) e qualitativi (per gli interessi di natura non economica). Ebbene il primo giudice, ritenendo gli elementi acquisiti dai verificatori e dettagliati in motivazione sufficienti a comprovare il mantenimento in Italia da parte del C. del centro dei propri interessi e affari familiari, si è uniformato a tale indirizzo sì da convenire con l'Ufficio, in ragione di detto criterio di collegamento, nel riconoscere nel contribuente-appellante la qualifica di persona fiscalmente residente ai sensi dell'art. 2 del T.U.I.R.». La Commissione tributaria regionale condivide tale riconoscimento «anche perché, a parte le (...) sovrabbondanti messe a punto (...) delle nozioni di domicilio e di residenza (...), nessun elemento concreto è stato offerto dal contribuente che valga quanto meno a porre in discussione quanto (...) risulta *per tabulas* (...). Per il vero dal C. si è inteso di produrre in questo grado una serie di dichiarazioni sostitutive, che, a parte la loro discutibile valenza probatoria (...), sottese (...) a dimostrare un'abitudine di frequenza del contribuente di esercizi monegaschi e la facoltà attribuita alla madre di operare con una sua carta di credito, sottoscrivendo a suo nome gli acquisti con essa effettuati, le dichiarazioni potrebbero al più assumere rilevanza laddove si discutesse in termini di residenza (che implica una presenza fisica di una persona sul territorio), ma in nessun caso ove il collegamento territoriale è individuato nel domicilio

(che prescinde da una tale presenza). In breve, la titolarità da parte del C. di ben cinque conti correnti bancari, in essere presso la Banca (...), su cui nel corso del 1997 risultano essere stati accreditati per varie causali, anche "da estero", importi di tutt'altro che modesta entità (che si vorrebbe dal contribuente lasciare intendere essere stati effettuati per sovvenire nelle proprie necessità la sua famiglia d'origine) ed ancora la disponibilità in R., località prossima a quella prima detta, di una villa, ampiamente pubblicizzata dalla stampa, (...) luogo eletto a suo ritiro, occupata in parte dal C. come conduttore ed in parte dal di lui fratello, di proprietà della società monegasca S.C.I. G., di cui però la R.R.E. BV, altra società (olandese), cui il C. aveva ceduto l'utilizzo della sua immagine sportiva, (...) risultava essere socia sovrana (con il 99,50% del capitale), sono dati di fatto, gravi, precisi e concordanti, che inducono a ritenere il permanere anche per l'anno 1997 di un domicilio fiscale dell'appellante in Italia. Torna utile vieppiù annotare che la R.R.E. BV (...) non era altro che uno schermo sociale del C., se quest'ultimo aveva ad ammettere ai verbalizzanti di beneficiare per l'intero di quanto veniva ad essa corrisposto (...). Ed ancora non vanno trascurate quella contabile rinvenuta dalla Guardia di finanza in sede di verifica e relativa al prelevamento da parte del C. dell'importo di lire 5.138.000 per il pagamento di ICI per l'anno 1996 a fronte del suddetto immobile (cui certo non è tenuto il conduttore) ed ancora l'intestazione a sé delle relative utenze».

(*Omissis*).

4. Il ricorso per cassazione del contribuente (...) si conclude, in via principale, con la richiesta che sia cassata la sentenza impugnata (*Omissis*).

5. Il controricorso delle autorità tributarie si conclude con la richiesta di rigetto del ricorso principale, in quanto inammissibile e infondato, e con la rifusione delle spese processuali.

Motivi della decisione

(*Omissis*)

10. Il quinto motivo di impugnazione

(*Omissis*)

10.1.2. Con il quinto motivo di impugnazione si impugna quel capo della sentenza d'appello che si è qui testualmente riprodotto nel par. 3.e) e si prospettano quattro censure:

- 1) (*Omissis*);
- 2) l'erroneità della nozione di domicilio assunta dalla Commissione tributaria regionale;
- 3) l'erroneità dell'accertamento del domicilio in Italia;
- 4) la negata rilevanza del periodo di permanenza in Italia per almeno 183 giorni nel 1997.

10.1.2.1. Secondo il ricorrente, la sentenza di primo grado sarebbe andata oltre quanto dedotto nell'accertamento fiscale, perché sarebbe «palese come, con quest'ultimo atto, l'Ufficio abbia cercato di dimostrare che il C. avesse mantenuto in Italia il proprio domicilio in senso civilistico, ovvero il centro dei propri affari ed interessi, prescindendo, quindi, dall'onere di provare quantitativamente l'effettiva presenza del C. sul territorio italiano». Dal canto suo la Commissione tributaria regionale osserva che «dal testo dell'intera motivazione della sentenza risulterebbe che i giudici di primo grado non abbiano inteso innovare al criterio di collegamento del domicilio posto dall'Ufficio a base dell'accertamento». Così facendo, la Commissione tributaria regionale avrebbe «omesso di rilevare come il primo giudice abbia erroneamente cercato di ritenere provato il "domicilio" del C., attraverso insufficienti elementi miranti a provare la sua presenza fisica sul territorio italiano (...)». In conclusione, «la sentenza impugnata ha ritenuto legittima la sentenza di primo grado che mirava a dimostrare la residenza fiscale del C. sulla base di un criterio non contenuto nell'accertamento (ossia la residenza civilistica che sola può ricomprendere i legami di natura affettiva), non riscontrando la carenza di prove circa l'effettivo domicilio del C.».

10.1.2.2. Inoltre, la Commissione tributaria regionale avrebbe errato nel ritenere che l'interpretazione fornita dalla Commissione tributaria provinciale dell'art. 2, comma 2, del T.U.I.R. e dell'art. 43 c.c., sia corretta. L'art. 2, comma 2, del T.U.I.R. si riferirebbe all'elemento obiettivo dell'iscrizione anagrafica e rinvierebbe alle nozioni civilistiche di domicilio e di residenza, collegandole al territorio dello Stato; in ambedue i casi, inoltre, richiederebbe il verificarsi del requisito temporale della «maggior parte del periodo d'imposta».

(*Omissis*)

Nella sentenza d'appello si confermerebbe che nell'avviso di accertamento «si è inteso dimostrare che il C. era residente ai fini fiscali in Italia soste-

nendo che questi avesse ivi il domicilio, siccome un assunto di tal fatta non avrebbe imposto il calcolo dell'effettiva permanenza sul territorio italiano (...). L'Amministrazione finanziaria ha, quindi, scelto di dimostrare che C. avesse in Italia il proprio domicilio, cioè il centro dei propri affari ed interessi, al fine di ritenere integrata la fattispecie di cui all'art. 2, comma 2, del T.U.I.R., senza apportare a tali fini alcun dato probatorio e di fatto che potesse far pensare che il C. avesse eletto domicilio in Italia». In conclusione «l'Ufficio e le Commissioni tributarie di merito hanno adottato una erronea nozione di domicilio, avendo riguardo solo ai presunti rapporti esclusivamente affettivi del ricorrente e non anche a quelli del tutto prevalenti, di carattere professionale, economico e patrimoniale. Non hanno dimostrato la sussistenza del necessario (anche per il domicilio) elemento temporale della maggior parte del periodo d'imposta. (*Omissis*)».

10.1.2.3. Inoltre, l'Ufficio, per dimostrare il mantenimento del domicilio in Italia da parte del C., avrebbe prodotto documentazione e molti articoli di stampa nel tentativo di dimostrare il legame affettivo con il territorio d'origine mediante l'indicazione di meri indizi (che sarebbero stati smontati uno ad uno nei vari atti difensivi nei precedenti gradi di merito) tesi a dimostrare la presenza del C. in Italia, per lo più ristretta a brevissimi intervalli temporali ed al fatto che la famiglia di origine ivi risieda. In conclusione, secondo il ricorrente, l'Ufficio ed i giudici di merito avrebbero considerato i rapporti del C. con la famiglia di origine come se il soggetto non fosse né maggiorenne, né emancipato ed autonomo, con una propria vita personale, affettiva e sentimentale ormai distinta da quella della famiglia dei genitori.

10.1.2.4. Infine, si contesta che la Commissione tributaria regionale abbia ritenuto che «la prova del mantenimento del domicilio in Italia prescinda dalla dimostrazione che esso si sia protratto per più di 183 giorni nel periodo d'imposta». La Commissione tributaria regionale avrebbe «omesso di rilevare che il C. non aveva più mantenuto in Italia il suo punto di riferimento corrispondente alle sue naturali consuetudini di vita e allo svolgimento delle sue normali relazioni sociali. Al riguardo il ricorrente ha prodotto documentazione tendente a dimostrare come fosse sempre in giro per il mondo

(...) così come confermato da numerosi soggetti (...)».

10.2. Le quattro subcensure sono esaminate nello stesso ordine nei paragrafi che seguono.

(Omissis)

10.2.2. La seconda subcensura riguarda l'erroneità della nozione di domicilio assunta dalla Commissione tributaria regionale.

Con riguardo al domicilio fiscale del contribuente si deve preliminarmente precisare, sintetizzando il capo della sentenza d'appello riprodotto nel par. 3.e), che la Commissione tributaria regionale consegna ai suoi destinatari una fattispecie così categorizzata: il contribuente che abbia trasferito all'estero la sua residenza in un anno precedente (1994, nel caso di specie) a quello del periodo d'imposta contestato (1997, nel caso in esame) conserva il domicilio fiscale in Italia quando, prescindendo dalla sua presenza fisica nel territorio italiano, mantenga in Italia il centro dei suoi interessi e dei suoi affari.

(Omissis)

La giurisprudenza di legittimità (Cass., 7 novembre 2001, n. 13803) interpreta le disposizioni normative nel senso che se ne estrae anche, per quel che interessa la fattispecie qui in controversia, la seguente norma: «è soggetto passivo IRPEF il cittadino italiano che, pur residente all'estero, stabilisca in Italia il suo domicilio, ossia la sede principale degli affari ed interessi economici, nonché delle proprie relazioni personali» (cfr. anche Cass., SS.UU., 29 novembre 2006, n. 25275).

(Omissis)

Nel caso in esame, la Commissione tributaria regionale ha addotto, a sostegno del suo accertamento di fatto della relazione domiciliare nel 1997 tra il contribuente e il Comune di R., una serie di fatti, che sono stati valutati con ragionamenti coerenti e sufficienti come si desume ancora una volta da quella parte della sentenza che s'è qui testualmente riprodotta nel p.3.e).

In senso contrario, il contribuente si limita ad affermare che la Commissione tributaria regionale non avrebbe apportato «alcun dato probatorio e di fatto che potesse far pensare che il C. avesse eletto domicilio in Italia» e che il contribuente avrebbe fornito la prova positiva della sua effettiva residenza all'estero. La prima affermazione non corrisponde al vero, perché la Commissione tributaria regionale ha tenuto conto, come s'è appena vedu-

to, di una serie numerosa di fatti, ed è, perciò, infondata, mentre la seconda è inammissibile, perché contrappone la valutazione del contribuente a quella del giudice d'appello, la quale non viene però specificamente criticata sotto uno dei possibili vizi motivazionali dell'insufficienza o della contraddittorietà.

10.2.3. Con la terza subcensura si contesta che l'accertamento del domicilio in Italia sia stato basato sulla presenza in Italia del contribuente e sul suo legame con la famiglia di origine.

La subcensura è (...) infondata, perché l'accertamento non è basato affatto sulla presenza e sul computo dei giorni in cui essa si è realizzata. Infatti, l'art. 2, comma 2, del T.U.I.R. utilizza il criterio della prevalenza dei giorni di presenza sul territorio italiano come criterio alternativo al domicilio e alla residenza e correttamente la Commissione tributaria regionale ha utilizzato solo il criterio del domicilio.

(Omissis)

10.2.4. Anche la censura relativa alla negata rilevanza del periodo di permanenza in Italia per almeno 183 giorni nel 1997 è inammissibile. Infatti, nell'art. 2, comma 2, del T.U.I.R. sono contenute tre norme tra loro fungibili, delle quali quella invocata dal ricorrente nella subcensura in esame è così formulata: «(...) ai fini delle imposte sui redditi si considera residente la persona che per la maggior parte del periodo d'imposta ha stabilito in un luogo del territorio dello Stato la sede principale dei suoi affari ed interessi». Orbene, la Commissione tributaria regionale ha accertato, per le ragioni che sono illustrate nella parte della sentenza qui riprodotta nel par. 3.e), che la relazione domiciliare del contribuente con R. è una situazione di fatto che si è protratta per l'intero 1997. Opporre all'accertamento del giudice di secondo grado la propria valutazione dei fatti e la propria diversa opinione sul proprio domicilio (...) significa contraddire la propria volontà, espressa con il ricorso introduttivo e con l'appello, di devolvere all'autorità giurisdizionale il compito di creare quella certezza, intorno al suo domicilio, che egli non è riuscito a creare preventivamente su base convenzionale con la controparte del rapporto giuridico tributario.

(Omissis)

14. Conclusioni

14.1. Le precedenti considerazioni comportano il rigetto del ricorso.

14.2. Le spese seguono la soccombenza e sono liquidate nella misura indicata nel dispositivo.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso e condanna il ricorrente al pagamento delle spese processuali relative al giudizio di cassazione per ... euro, di cui ... euro ...

per onorari, oltre al contributo unificato e agli accessori di legge.

Il testo integrale della sentenza si può richiedere a redazione.giurisprudenzatributaria.ipsoa@wki.it

www.ipsoa.it/gtonline 

Possibili soluzioni alla incertezza della individuazione del domicilio nello Stato

di Alessandra Magliaro
e Sandro Censi

Secondo la Corte di cassazione, per dimostrare la sussistenza di un domicilio in Italia, e conseguentemente la soggettività passiva IRPEF in capo al contribuente, sarebbero sufficienti la disponibilità nel territorio italiano di un'abitazione, l'intestazione delle utenze relative al medesimo immobile e l'intestazione di conti bancari sempre nel territorio dello Stato. Tale conclusione non può condividersi per l'estrema soggettività e incertezza lasciata in primo luogo al contribuente e poi all'organo accertatore ed eventualmente a quello giudicante, che contrasta con il principio fondamentale ed indiscusso della certezza del diritto.

Con la sentenza in commento la Suprema Corte (1), confermando le decisioni di merito e il proprio precedente orientamento (2), ha messo la parola fine a una vicenda balzata agli onori delle cronache, anche della stampa non specialistica, vista la notorietà del personaggio implicato. Si trattava infatti di un noto motociclista che, come altri sportivi professionisti ed artisti, già nel 1994, aveva trasferito la sua residenza dall'Italia al Principato di Montecarlo. A seguito della verifica concernente gli anni d'imposta dal 1995 al 1998 egli ricevette dapprima un processo verbale di constatazione per i suddetti anni nei quali si contestava la fittizietà del trasferimento di residenza fiscale e i conseguenti illeciti tributari. I successivi accertamenti,

relativi ai vari anni, vennero poi impugnati dal contribuente sia in primo che in secondo grado e la sentenza in commento si occupa di quello relativo all'anno d'imposta 1997.

L'anagrafe della popolazione residente

Due dei tre requisiti alternativamente indicati all'art. 2 del T.U.I.R., - in materia di soggettività passiva di imposta - ovvero l'iscrizione all'anagrafe della popolazione residente (APR) e la residenza, non pongono particolari problemi interpretativi dal punto di vista fiscale.

In relazione al primo di essi occorre però registrare un costante orientamento giurisprudenziale tributario di segno completamente opposto a quello civilistico. Ed invero il giudice tributario, tranne un'isolata decisione della Commissione tributaria centrale (3), con la quale veniva dato rilievo alla situazione effettivamente riscontrata in capo al contribuente, ha sempre attribuito all'iscrizione al-

Alessandra Magliaro - Ricercatrice presso l'Università di Trento
Sandro Censi - Avvocato in Bologna

Note:

(1) Anche in C.T. n. 28/2010, pag. 2268, con commento di F. delli Falconi e G. Marianetti, «Il domicilio tra interessi personali ed economici».

(2) Cass., 7 novembre 2001, n. 13803, in *Banca Dati BIG*, IPSOA, e Id., SS.UU., 29 novembre 2006, n. 25275.

(3) Comm. trib. centr., 15 aprile 1996, n. 1649, in *Banca Dati BIG*, IPSOA.

l'APR natura di presunzione assoluta di residenza fiscale in Italia (4).

Tale interpretazione giurisprudenziale, che dà preferenza ad un approccio formalistico a differenza di quanto avviene in ambito civilistico, è stata criticata da larga parte della dottrina che vi ha ravvisato profili di incostituzionalità, in quanto si creerebbe un contrasto con l'art. 53 Cost. (5). Di parere opposto, e dunque concorde con la citata giurisprudenza, altra parte della dottrina, secondo cui «la sola iscrizione nella anagrafe della popolazione residente per la maggior parte del periodo di imposta è elemento di per sé sufficiente a determinare la soggettività passiva» (6).

Nell'ipotesi di trasferimento della residenza all'estero è obbligo del cittadino cancellarsi dall'APR e provvedere ad iscriversi all'anagrafe degli italiani residenti all'estero (AIRE). Tale ultima iscrizione, contrariamente a quanto avviene per quella all'APR, non gode però del medesimo valore presuntivo riconosciuto alla prima. Ed infatti secondo l'Amministrazione finanziaria «la cancellazione dall'anagrafe della popolazione residente e l'iscrizione nell'anagrafe degli italiani residenti all'estero (AIRE) non costituisce elemento determinante per escludere il domicilio o la residenza nello Stato, ben potendo questi ultimi essere desunti con ogni mezzo di prova anche in contrasto con le risultanze dei registri anagrafici» (7).

La residenza

Per quanto concerne il requisito della residenza da un punto di vista tributario occorre evitare la sinnecho che potrebbe portare a confonderlo con quello della residenza fiscale.

Per qualificare la residenza, da un punto di vista civilistico, non è sufficiente il fatto oggettivo della permanenza in un determinato luogo, ma occorre anche l'elemento soggettivo della volontà di permanervi in modo duraturo (8). La residenza quindi non viene meno anche qualora il contribuente si rechi a lavorare o svolga altre attività fuori dal Comune di residenza, conservando in questo comunque l'abitazione e mantenendovi il centro delle proprie relazioni familiari e sociali (9).

Secondo l'Amministrazione finanziaria (10) «dottrina e giurisprudenza sono concordi nell'affermare che, affinché sussista il requisito dell'abitualità della dimora, non è necessaria la continuità o la definitività (11). Cioché, l'abitualità della dimora permane qualora il soggetto lavori o svolga al-

tre attività al di fuori del Comune di residenza (del territorio dello Stato), purché conservi in esso l'abitazione, vi ritorni quando possibile e mostri l'intenzione di mantenersi il centro delle proprie relazioni familiari e sociali» (12).

Note:

(4) Cass., 20 aprile 2006, n. 9319, in *Banca Dati BIG*, IPSOA e Id., 6 febbraio 1998, n. 1215, in questa *Rivista* n. 7/1998, pag. 631, con commento di M. Ravaccia, «Iscrizione all'anagrafe della popolazione residente e suo carattere di presunzione assoluta».

(5) G. Puoti, «L'imposta sul reddito delle persone fisiche», in *Enc. giur.*, 1989, pag. 13; G. Falsitta, *Manuale di diritto tributario*, I, Padova, 1999, pag. 141; M. Ravaccia, «Iscrizione all'anagrafe della popolazione residente il suo carattere di presunzione assoluta», in questa *Rivista* n. 7/1998, pag. 631; Tazzioli, *La tassazione del reddito delle persone fisiche tra fatto imponibile e territorio: i criteri di collegamento*, Riv. Giur. Trib., 2001, pag. 65. M. Gazzo («La residenza delle persone fisiche e giuridiche nel diritto tributario interno e convenzionale», in *C.T.* n. 25/2002, pag. 2289) propone, per superare le critiche di illegittimità costituzionale, la modifica della norma prevedendo la regressione a presunzione relativa del criterio dell'iscrizione anagrafica.

(6) M. Leo, *Le imposte sui redditi nel testo unico*, Milano, 2007, pag. 22. In senso conforme S. Capolupo, *Manuale dell'accertamento delle imposte*, Padova, 2009, pag. 159, il quale sottolinea il «valore decidente ed assoluto dell'iscrizione anagrafica in quanto idonea a produrre effetti erga omnes». Vedi inoltre G. Marino, «La residenza delle persone fisiche nel diritto tributario italiano e convenzionale», in *Dir. prat. trib.*, 1984, pag. 1375.

(7) C.M. 2 dicembre 1997, n. 304/E/1/2/705, Dello stesso avviso la giurisprudenza, vedi tra le altre Cass., 17 luglio 1967, n. 1812; Id., 20 settembre 1979, n. 4829; Id., 24 marzo 1983, n. 2070; Id., 5 febbraio 1985, n. 791. In dottrina vedasi C. Garbarino, *Manuale di tassazione internazionale*, Milano, 2008, pag. 262 e M. Calcagno, «Il requisito formale dell'iscrizione anagrafica consente di configurare la residenza in Italia», in questa *Rivista* n. 7/1998, pag. 628 (commento a Cass., 6 febbraio 1998, n. 1215), secondo cui «all'iscrizione all'AIRE non è attribuito valore di presunzione assoluta ma è possibile fornire la prova contraria; per tale motivo il contribuente che abbia provveduto alla cancellazione dall'APR e che continui a mantenere la propria dimora o la propria sede principale degli affari ed interessi deve considerarsi residente in Italia». In senso contrario S. Capolupo, *Manuale*, cit., pag. 159, per il quale «il cittadino che si trasferisce all'estero e, nel contempo, si iscrive nell'AIRE, non può essere considerato residente sicché l'iscrizione è idonea e sufficiente per attestare e confermare la residenza in altro Stato».

(8) G. Tinelli, *Commentario al testo unico delle imposte sui redditi*, Padova, 2009, pag. 34.

(9) C.M. 2 dicembre 1997, n. 304/E/1/2/705, cit. Quindi, secondo l'Amministrazione finanziaria, la residenza «non viene meno per assenze più o meno prolungate, dovute alle particolari esigenze della vita moderna, quali ragioni di studio, di lavoro, di cura o di svago (Cass., 12 febbraio 1973, n. 435)».

(10) C.M. 2 dicembre 1997, n. 304/E/1/2/705, cit.

(11) Cass., 29 aprile 1975, n. 2561; Id., SS.UU., 28 ottobre 1985, n. 5292.

(12) Cass., 14 marzo 1986, n. 1738, in *Banca Dati BIG*, IPSOA.

D'altra parte è reputata correttamente irrilevante la mera inten-

(segue)

Il domicilio

Il terzo requisito, ovverosia il domicilio in Italia, che comporta ai sensi dell'art. 2 del T.U.I.R. la sussistenza della residenza fiscale nello Stato e conseguentemente la sottoposizione ad imposta, è sicuramente quello che ha dato luogo a maggiori contrasti giudiziari.

Secondo l'art. 43 c.c. infatti, richiamato dal suddetto art. 2, deve considerarsi come domicilio il luogo in cui la persona «ha stabilito la sede principale dei suoi affari ed interessi».

La locuzione «affari ed interessi» di cui al citato art. 43, primo comma, secondo l'Amministrazione finanziaria (13) «deve intendersi in senso ampio, comprensivo non solo di rapporti di natura patrimoniale ed economica ma anche morali, sociali e familiari» (14); dunque, sempre secondo l'Amministrazione finanziaria (15), «da ciò discende che deve considerarsi fiscalmente residente in Italia un soggetto che, pur avendo trasferito la propria residenza all'estero e svolgendo la propria attività fuori dal territorio nazionale, mantenga, nel senso sopra illustrato, il "centro" dei propri interessi familiari e sociali in Italia».

Per concludere «al riguardo va evidenziato che la rilevanza assunta dall'elemento soggettivo e, soprattutto, l'estensione dell'inciso "affari ed interessi" ai rapporti di natura non patrimoniale fa sì che la nozione di domicilio sfugga a criteri di valutazione meramente quantitativi, prestandosi piuttosto ad essere valutata per lo più in base a criteri di carattere qualitativo» (16).

Tale assunto ha sicuramente dato il via alla quasi totalità del contenzioso in materia di residenza fiscale che si fonda proprio sull'individuazione della permanenza in Italia del domicilio anche a seguito di trasferimento della residenza all'estero, di cancellazione dall'APR e iscrizione all'AIRE.

Ed invero le sentenze che hanno visto accogliere la tesi dell'Amministrazione finanziaria tendente a vanificare il tentativo di apparire «fiscalmente» residenti all'estero si sono perlopiù basate proprio sulla dimostrazione che il contribuente manteneva ancora il proprio domicilio in Italia.

Già una risalente sentenza della Commissione tributaria regionale dell'Emilia Romagna (17), avente quale ricorrente un famoso cantante lirico, stabiliva che il suddetto «riferimento agli interessi della persona ricomprenda tanto gli interessi patrimoniali quanto quelli personali».

In tale sentenza si ricorda innanzitutto che il contribuente, nonostante la formale residenza all'estero, possedeva numerosi immobili in Italia nonché depositi di denaro liquido e di titoli. Ivi «mantiene i propri interessi personali ed affettivi: in Italia ha vissuto per lunghi anni di matrimonio con la prima moglie, in Italia sono nate le figlie e ancora in Italia ha stabilito il suo nucleo familiare, dopo la separazione dalla prima moglie, con la nuova compagna».

Quindi, secondo i giudici, «si può dire in conclusione che il domicilio in Italia è stato ampiamente mantenuto e che il trasferimento altrove della residenza non vale a far venir meno gli obblighi tributari italiani, tanto più che il domicilio, per come disciplinato dall'art. 43, primo comma, c.c. può anche essere svincolato dalla residenza».

Su posizioni analoghe si è poi attestata la sentenza della Commissione tributaria regionale dell'Emilia Romagna confermata dalla sentenza di Cassazione in commento, relativa al campione motociclistico.

I rapporti personali e familiari, oltre che patrimoniali, hanno ispirato numerose altre sentenze con-

Note:

(segue nota 12)

zione di risiedere in un determinato luogo che sia sganciata dall'elemento oggettivo della permanenza. L'unico elemento che sicuramente caratterizza la definizione di residenza, da un punto di vista tributario, è la necessaria sussistenza dell'elemento quantitativo richiesto proprio dal citato art. 2.

(13) C.M. 2 dicembre 1997, n. 304/E/1/2/705, cit.

(14) Cass., 26 ottobre 1968, n. 3586; Id., 12 febbraio 1973, n. 435, cit.

(15) C.M. 2 dicembre 1997, n. 304/E/1/2/705, cit. Tale interpretazione del resto non è nuova per l'Amministrazione la quale già in passato aveva sostenuto che «nel caso di un soggetto iscritto all'AIRE ed esercente attività di lavoro autonomo all'estero, ...» la residenza fiscale in Italia si concretizza qualora «la famiglia dell'interessato abbia mantenuto la dimora in Italia durante l'attività lavorativa all'estero» o, comunque, nel caso in cui «emergano atti o fatti tali da indurre a ritenere che il soggetto interessato ha quivi mantenuto il centro dei suoi affari ed interessi». R.M. 14 ottobre 1988, n. 8/1329, in *Banca Dati BIG*, IPSOA.

(16) C.M. 2 dicembre 1997, n. 304/E/1/2/705, cit. Su tale affermazione è stato osservato che «il domicilio viene ad identificarsi come una sorta di quadro a geometria variabile, da adattarsi alla dimensione quantitativa e qualitativa del soggetto, rispettivamente finalizzate a fornire la rappresentazione dei suoi interessi patrimoniali e socio familiari». P. Stellacci, «Le azioni di contrasto alla residenza fittizia delle persone fisiche», in *il fisco*, 2009, pag. 1167; in senso critico sul medesimo punto si veda M. Cerrato, «La residenza fiscale delle persone fisiche e gli indici rivelatori del centro principale degli affari e degli interessi», in *Riv. dir. trib.*, 2000, IV, pag. 19.

(17) Comm. trib. reg. Emilia Romagna, 27 marzo 2000, n. 15.

clusesi quasi sempre con la condanna del contribuente in seguito al riconoscimento della residenza fiscale sul territorio dello Stato, riconoscimento basato proprio sulla permanenza in Italia del domicilio inteso nell'accezione appena descritta.

Nell'ambito di una costante giurisprudenza tendente a sempre più valorizzare il domicilio, e in particolare all'interno dello stesso i legami, rapporti, interessi personali e familiari, fuori dal coro si inserisce una sentenza della Commissione tributaria regionale del Lazio (18) relativa ad una nota attrice.

Nella decisione i giudici romani, pur riconoscendo il valore degli «affetti» nell'individuazione della possibile sussistenza del domicilio in Italia hanno ritenuto che «l'obbligatoria presenza in Italia dei figli, indizio più importante tra quelli offerti, risulta, ad esempio, controbilanciato dal legame sentimentale esistente con una persona residente in Francia, affermato dall'attrice e non contestato dall'Ufficio, sì da non consentire a questo Collegio di ritenere che il mondo degli interessi affettivi dell'appellante fosse, all'epoca, necessariamente in Italia, anche in considerazione del fatto che i figli minori erano comunque seguiti, durante le sue assenze, da persona di tutta fiducia. Né sarebbe corretto sostenere che l'affidamento dei figli comporti necessariamente la presenza fisica e continua del genitore affidatario, significando esclusivamente che a quest'ultimo spetta la potestà genitoriale».

A parere di chi scrive la parte di sentenza indicata ben evidenzia l'alto grado di soggettività che può caratterizzare la valutazione degli affari ed interessi nell'individuazione del domicilio.

Tale soggettiva ed incerta valutazione, in un altro caso, non ha permesso all'Amministrazione finanziaria, interpellata ai sensi dell'art. 11 dello Statuto dei diritti del contribuente, di poter fornire un parere preventivo (19).

Si ritiene che le considerazioni sinora svolte abbiano ben delineato quali siano le posizioni in materia di trasferimento di residenza all'estero (20) da parte dell'Amministrazione finanziaria e da parte dei giudici tributari, posizioni che non potevano condurre ad una decisione diversa da quella in commento.

Ed invero appare evidente che quella della dimostrazione della sussistente persistenza del domicilio in Italia da parte dei soggetti trasferiti all'estero resti l'unica strada percorribile dall'Agenzia delle entrate per provare la fittizietà del suddetto trasferimento.

Va ricordato che l'Amministrazione finanziaria, in tale attività di controllo del trasferimento della residenza delle persone fisiche, riceve un importante aiuto da parte dei Comuni ai quale viene devoluta una percentuale del gettito derivante (21). È infatti espressamente prevista un'attività di vigilanza da parte dei Comuni nei confronti delle persone fisiche che hanno chiesto l'iscrizione nell'anagrafe degli italiani residenti all'estero a far corso dal 1° gennaio 2006.

Il caso in esame, tra l'altro, appartenendo ad anni antecedenti al 1999, poneva a carico dell'Amministrazione l'ulteriore onere probatorio oggi ribaltato dalla modifica del 1999 all'art. 2 del T.U.I.R.

L'Agenzia delle entrate ha ritenuto di aver adempiuto il proprio onere probatorio, relativo alla sussistenza del domicilio in Italia, dimostrando la disponibilità nel territorio italiano di un'abitazione, l'intestazione delle utenze relative al medesimo immobile nonché l'intestazione di conti bancari sempre nel territorio dello Stato.

Tali elementi, secondo la Cassazione, sarebbero sufficienti a dimostrare la sussistenza di un domicilio in Italia e, conseguentemente, la soggettività passiva in capo al contribuente.

A parere di chi scrive, non può condividersi l'estrema soggettività e incertezza lasciata in primo

Note:

(18) Comm. trib. reg. Lazio, 17 giugno 2008, n. 48, in *Banca Dati BIG*, IPSOA.

(19) Nel caso di un trasferimento all'estero di un famoso allenatore italiano di calcio l'Amministrazione con risoluzione 7 agosto 2008, n. 351/E, in *Banca Dati BIG*, IPSOA, ha decretato che «occorre, pertanto, una valutazione d'insieme dei molteplici rapporti che il soggetto intrattiene nel nostro Paese per valutare se, nel periodo in cui è stato anagraficamente residente all'estero, abbia effettivamente perso ogni significativo collegamento con lo Stato italiano e possa quindi essere considerato fiscalmente non residente. Lo status di residente fiscale implica quindi l'esame delle possibili relazioni - sia personali che reali - con il Paese, che non può essere effettuata in sede di interpello, ma solo in sede di eventuale accertamento».

(20) Poco importa ai fini del presente lavoro, e per evitare un inutile appesantimento si è preferito non sviluppare tale parte, la conseguenza procedural-probatoria della modifica alla norma in esame intervenuta con l'aggiunta all'art. 2 del T.U.I.R. del comma 2-bis da parte dell'art. 10, comma 1, della legge 23 dicembre 1998, n. 448.

(21) Tale percentuale era pari al 30% delle maggiori somme nell'ambito della partecipazione dei Comuni all'accertamento (D.L. 30 settembre 2005, n. 203, convertito, con modificazioni, dalla legge 2 dicembre 2005, n. 248). Tale quota è stata elevata al 33% con l'art. 18 del D.L. 31 maggio 2010, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 30 luglio 2010, n. 122.

luogo al contribuente e poi all'organo accertatore ed eventualmente a quello giudicante, relativamente all'individuazione della sussistenza o meno del requisito del domicilio nello Stato e conseguentemente della residenza fiscale nello stesso.

Tale soggettività e incertezza contrasta con il principio fondamentale ed indiscusso della certezza del diritto e non consente certamente al contribuente di conoscere in anticipo le conseguenze tributarie di sue importanti scelte esistenziali.

Si pensi ad esempio ad un trasferimento all'estero per motivi di lavoro di un residente in Italia. La logica conseguenza delle interpretazioni sinora esaminate va nel senso che, se lo stesso contribuente non porta con sé i propri familiari, non dismette l'eventuale patrimonio immobiliare in Italia e le eventuali partecipazioni societarie o cariche sociali (22), lo stesso potrà essere comunque considerato domiciliato nel territorio e conseguentemente fiscalmente residente.

È di tutta evidenza però che, anche nei trasferimenti di residenza non fittizi, sarà ben difficile troncane così nettamente ogni legame con il proprio territorio di origine, sia con riferimento al contribuente che ai suoi familiari.

La sussistenza dei requisiti per la maggior parte del periodo d'imposta

Da ultimo non va dimenticato come la sentenza si sia pronunciata in maniera piuttosto discutibile e contraddittoria relativamente alla sussistenza dell'ulteriore importante requisito temporale espressamente richiesto dall'art. 2 del T.U.I.R.

Deve essere sottolineato infatti che, qualunque dei tre requisiti si intenda utilizzare per determinare la residenza fiscale, esso deve sussistere per la maggior parte del periodo di imposta.

Secondo la sentenza in commento, ben può realizzarsi una situazione di fatto protrattasi per l'intero anno d'imposta che determini un domicilio nello Stato anche in assenza di una effettiva presenza nello stesso per il maggior periodo d'imposta.

Almeno due sono le contestazioni che potrebbero essere mosse ad un siffatto ragionamento.

La prima, direttamente legata alla fattispecie esaminata, è che gli elementi, come sopra ricordati, considerati dall'accertamento e dalla Cassazione sufficienti a consolidare il legame con il territorio sono in realtà numericamente pochi e qualitativamente discutibili. La disponibilità nel territorio italiano di

un'abitazione, occupata tra l'altro anche da terzi e l'intestazione delle utenze relative al medesimo immobile non sembrano, a parere di chi scrive, elementi sufficienti alla determinazione di un consolidato legame con il territorio pur se legati all'intestazione di conti bancari sempre nel territorio dello Stato.

Tali elementi, tutt'al più, come già stato fatto in passato nei confronti di un noto calciatore argentino, che giocava in una squadra campana (23), avrebbero potuto condurre l'Amministrazione finanziaria a contestare, ai sensi dell'art. 37 del D.P.R. n. 600/1973, l'interposizione fittizia della società monegasca proprietaria dell'immobile nel territorio della provincia romagnola.

È innegabile infatti che tutti gli elementi raccolti dall'Amministrazione e cioè la disponibilità nel territorio italiano di un'abitazione, occupata tra l'altro anche dal fratello, l'intestazione delle utenze relative al medesimo immobile e il pagamento della relativa ICI ben potevano supportare un accertamento *ex art. 37*, terzo comma, del D.P.R. n. 600/1973 realizzando quelle presunzioni gravi, precise e concordanti richieste dalla norma.

È ovvio però che una tale scelta avrebbe comportato una differente qualificazione del contribuente che avrebbe continuato ad essere classificato come non residente e, quindi, soggetto ad imposta in Italia solo per i redditi ivi prodotti, *ex art. 3* del T.U.I.R., e dunque solo per i redditi relativi al suddetto immobile.

Note:

(22) In riferimento a tale specifico elemento è stato giudicato non rilevante ad individuare un domicilio sul territorio dello Stato la presenza del contribuente alle riunioni degli organi sociali delle società italiane delle quali era rappresentante legale. La decisione della Comm. trib. reg. Toscana, 9 gennaio 2003, n. 96, in *Banca Dati BIG*, IPSOA, infatti, occupandosi di un noto corridore automobilistico residente nel principato di Monaco, ma partecipante di numerose società aventi sede legale a Siena e rappresentante legale di alcune di esse, ha statuito che seppur rilevata la principalità economicamente quantitativa degli introiti derivanti dalle partecipazioni societarie, ciò non escludeva affatto che vi fossero attività importanti anche all'estero ove aveva posto anche l'abitazione sua e della moglie.

(23) Nella citata ipotesi al contribuente era stata contestata l'interposizione fittizia, ai sensi dell'art. 37 del D.P.R. n. 600/1973, di una *Anstalt* del Liechtenstein, avente guarda caso la denominazione D.A.M., iniziali del medesimo calciatore, che riscuoteva somme a titolo di cessione del diritto di immagine dalla società calcistica presso la quale era in forza lo stesso giocatore. Cfr. Comm. trib. I gr. di Napoli, 20 dicembre 1993, n. 3230, in *Banca Dati BIG*, IPSOA, e la successiva Comm. trib. II gr. di Napoli, 6 settembre 1994, n. 126, *ivi*, entrambe con commento di G. Falsitta, «L'interposizione fittizia e il dribbling al fisco», in *Riv. dir. trib.*, 1996, II, pag. 522.

Non ci si può inoltre esimere dal far notare che tutti gli elementi indicati attengono solo ad una delle due sfere di interessi che, secondo l'Amministrazione, dovrebbero caratterizzare la sussistenza del domicilio nel territorio dello Stato. Essi infatti riguardano solo gli interessi patrimoniali, e per nulla quelli affettivi, per i quali, al contrario, viene addirittura indicato in atti che la vita sentimentale del contribuente era localizzata prevalentemente all'estero.

Ma vi è di più.

Astraendosi dal caso concreto esaminato, e valutando in via generale quanto affermato dai giudici di legittimità, viene completamente sottovalutato l'indubbio fatto - mai contestato - che per la maggior parte del periodo d'imposta il contribuente aveva la dimora abituale (residenza) al di fuori del territorio dello Stato.

In conclusione va inoltre ricordato che il periodo accertato è un periodo nel quale l'onere della prova era ancora a carico dell'Amministrazione finanziaria, onere che la stessa avrebbe preteso di assolvere considerando prevalente un domicilio fondato su (dubbi) elementi rispetto ad una chiara ed indiscussa cancellazione dall'APR, l'iscrizione all'AI-RE e la residenza al di fuori del territorio dello Stato, tutte per la maggior parte del periodo d'imposta.

Appare fuor di dubbio l'incertezza che sorge in capo alla situazione esaminata e che potrebbe conseguentemente sorgere in analoghe fattispecie.

Varie potrebbero essere le soluzioni che si possono suggerire per ovviare alla descritta situazione di incertezza.

La nozione di residenza nel modello OCSE

Innanzitutto si potrebbe ipotizzare una soluzione, vista anche l'internazionalità della materia, che faccia riferimento all'art. 4 del modello OCSE dedicato alla nozione di residenza. Tale articolo individua, nei casi di doppia residenza secondo le normative interne, i criteri volti a determinare lo Stato in cui il contribuente debba essere considerato residente.

I criteri previsti dall'art. 4 cit., cosiddette *tie break rules*, sono alternativi e conducono a determinare la residenza:

– nello Stato nel quale una persona abbia un'abitazione permanente; qualora disponga di un'abitazione permanente in entrambi gli Stati è conside-

rata residente in quello nel quale le sue relazioni personali ed economiche sono più strette (centro degli interessi vitali);

– se non è possibile individuare lo Stato nel quale il contribuente abbia il proprio centro degli interessi vitali o se il medesimo non ha abitazione permanente in alcuno degli Stati, esso è considerato residente nello Stato in cui soggiorna abitualmente (soggiorno abituale);

– se il contribuente soggiorna abitualmente in entrambi gli Stati o non soggiorna abitualmente in nessuno di essi, esso è considerato residente nello Stato del quale ha la nazionalità;

– se tale persona ha la nazionalità di entrambi gli Stati o se non ha la nazionalità di alcuno di essi, le Autorità competenti degli Stati risolvono la questione di comune accordo.

È evidente che due delle nozioni citate e cioè l'abitazione permanente e il luogo di soggiorno abituale sono assimilabili alla nozione di dimora abituale contenuta nell'art. 43 c.c., mentre l'espressione centro degli interessi vitali corrisponde alla nozione civilistica di domicilio (24).

Seguendo tali indicazioni dunque il primo riferimento sarebbe di tipo oggettivo (dimora abituale) e solo successivamente ed in via graduata si farebbe ricorso a quello soggettivo degli interessi vitali.

Ciò conduce inevitabilmente all'ulteriore soluzione che si potrebbe suggerire per ovviare ad una inaccettabile situazione di incertezza, ovvero alla determinazione della sussistenza della residenza fiscale sulla base del fatto che sia dimostrato il possesso di almeno due dei requisiti previsti dall'art. 2 del T.U.I.R.

Pur se ad una prima lettura tale ultima soluzione sembrerebbe particolarmente penalizzante per l'Amministrazione finanziaria occorre però ricordare che per i trasferimenti di residenza in Paesi aventi un regime fiscale privilegiato (probabilmente la quasi totalità dei trasferimenti oggetto di accertamento), successivamente al periodo d'imposta 1999, l'onere probatorio è a carico del contribuente e una tale modifica, in realtà, condurrebbe solo ad un sostanziale riequilibrio degli oneri probatori riducendo di fatto le attuali incertezze esistenti.

Nota:

(24) C. Garbarino, *Manuale*, cit., pag. 270; M. Gazzo, «La residenza», cit., *loc. cit.*, pag. 2289.