

Analisi e commenti

Italia, le operazioni con l'estero e la residenza delle persone fisiche - 6

13 Marzo 2009

Worldwide taxation e source taxation sono i due criteri che disciplinano la tassazione per i soggetti residenti e non



Alla luce del *worldwide principle* che caratterizza il sistema tributario italiano se il contribuente trasferisce realmente la propria residenza nello Stato a bassa pressione fiscale (ad esempio, nel principato di Monaco) l'Amministrazione italiana non può contestare nulla; se però, al contrario, la residenza è soltanto fittizia, a fronte del mantenimento in Italia del centro degli affetti e degli interessi, il Fisco è abilitato a disconoscere la formale qualificazione della residenza, con tutte le conseguenze previste ai fini dell'accertamento e del recupero delle imposte evase e sanzioni.

La residenza delle persone fisiche

Della residenza delle persone fisiche si occupa l'articolo 2 del Tuir, stabilendo che sono soggetti passivi dell'Irpef le persone fisiche, residenti e non residenti nel territorio dello Stato. Ai fini delle imposte sui redditi si considerano residenti le persone che per la maggior parte del periodo di imposta sono iscritte nelle anagrafi della popolazione residente o hanno nel territorio dello Stato il domicilio o la residenza ai sensi del codice civile. Si considerano residenti, salvo prova contraria, i cittadini italiani cancellati dalle anagrafi della popolazione residente ed emigrati in Stati o territori aventi un regime fiscale privilegiato, individuati con decreto del ministero delle Finanze da pubblicare sulla Gazzetta Ufficiale (cfr. decreto ministeriale 4.5.1999). Secondo quanto è stato precisato nella circolare ministeriale n. 304/E-I-2-705 del 2.12.1997, gli elementi in presenza dei

quali è riconosciuta, in via alternativa e non concorrente, la residenza fiscale in Italia sono: l'iscrizione nelle anagrafi comunali della popolazione residente; il domicilio nel territorio dello Stato, ai sensi dell'articolo 43, primo comma, del codice civile; la residenza nel territorio dello Stato, ai sensi dell'art. 43, secondo comma, del codice civile.

In tale contesto, l'abitudine della dimora in Italia può essere riconosciuta anche se il contribuente lavora o svolge altre attività al di fuori del territorio dello Stato, purché conservi in esso l'abitazione, ritornando quando possibile e mostrando l'intenzione di mantenere il centro delle proprie relazioni familiari e sociali. Si intende che il domicilio sussiste laddove si mantengono i rapporti di natura patrimoniale ed economica, ma anche i rapporti morali, sociali e familiari, " ... sicché la determinazione del domicilio va desunta alla stregua di tutti gli elementi di fatto che, direttamente o indirettamente, denuncino la presenza in un certo luogo di tale complesso di rapporti e il carattere principale che esso ha nella vita della persona".

I potenziali conflitti tra l'Italia e altri Stati che adottassero il *world wide principle* (tassazione mondiale), possono essere affrontati sulla base delle convenzioni bilaterali contro le doppie imposizioni (stipulate secondo il modello Ocse). Le norme convenzionali prevalgono in generale sulle norme interne, ma vanno interpretate operando un rinvio alle leggi interne dello Stato contraente.

Le precisazioni fornite dall'Amministrazione

Il comma 2-bis dell'articolo 2 del Tuir, introdotto dall'articolo 10 della legge n. 448 del 23 dicembre 1998, ai fini della presunzione di residenza in Italia delle persone fisiche, fa gravare l'onere della prova contraria su tutti i soggetti che sono emigrati in uno degli Stati o territori aventi un regime fiscale privilegiato, come individuati nel decreto ministeriale 4 maggio 1999, anche quando l'emigrazione sia avvenuta transitando anagraficamente per uno Stato terzo, non ricompreso in tale decreto. Per quanto attiene ai trasferimenti in Stati o territori diversi da quelli considerati in tale decreto, permane invece a carico dell'Amministrazione l'onere della prova, con i poteri e le modalità istruttorie tratteggiate nella predetta circolare n. 304/E del 1997.

Il citato decreto del 1999 contiene sostanzialmente una black list di Stati e territori, analoga a quelle operanti per le imprese e quindi comprensiva di giurisdizioni che - come nel caso del Lussemburgo - si trovano anche all'interno dell'UE. Per gli Stati e i territori in questione non operano inoltre le condizioni esimenti previste per le CFC (ad esempio, l'esercizio di attività particolari nel Paese estero).

Esplicitamente, l'Amministrazione ha affermato, rileggendo il decreto ministeriale, che questo superava " ... la tradizionale distinzione tra i c.d. paradisi fiscali (*tax haven*) ed i Paesi che adottano regimi fiscali preferenziali (*harmful preferential tax regimes*), operando, con riguardo alle finalità

del regime presuntivo appena introdotto, una sostanziale parificazione delle due realtà tipologiche, come peraltro deciso in sede Ocse quanto alle adottande misure di contrasto del fenomeno della concorrenza fiscale "nefasta".

Le prove da fornire

Nell'attuale ordinamento, la prova contraria rimane confinata nell'ambito del controllo fiscale e dell'accertamento, ossia in sede di contraddittorio con gli uffici, mentre non è prevista alcuna forma di interpello preventivo. I riscontri che i contribuenti potranno fornire, utili a comprovare l'effettività della residenza estera, potranno prevedere tra l'altro: la sussistenza della dimora abituale nel Paese fiscalmente privilegiato, sia personale che dell'eventuale nucleo familiare; l'iscrizione ed effettiva frequenza dei figli presso istituti scolastici o di formazione del paese estero; lo svolgimento di un rapporto lavorativo a carattere continuativo, stipulato nello stesso paese estero, ovvero l'esercizio di una qualunque attività economica con carattere di stabilità; la stipula di contratti di acquisto o di locazione di immobili residenziali, adeguati ai bisogni abitativi nel paese di immigrazione; fatture e ricevute di erogazione di gas, luce, telefono e di altri canoni tariffari, pagati nel paese estero; la movimentazione a qualsiasi titolo di somme di denaro o di altre attività finanziarie nel paese estero e da e per l'Italia; l'eventuale iscrizione nelle liste elettorali del paese d'immigrazione; l'assenza di unità immobiliari tenute a disposizione in Italia o di atti di donazione, compravendita, costituzione di società, etc.; la mancanza in Italia di significativi e duraturi rapporti di carattere economico, familiare, politico, sociale, culturale e ricreativo.

Elaborazioni giurisprudenziali

Nella sentenza del Tribunale di Modena n. 1931 del 19 ottobre 2001, che si è pronunciata sulla vicenda di un noto cantante ora scomparso, è stata qualificato come comportamento elusivo il trasferimento della residenza di persona fisica all'estero (in un paradiso fiscale) anche se reale e non solo anagrafico, " ... in quanto esso realizza lo scopo di impedire l'insorgere della fattispecie impositiva". Se però il trasferimento non è accompagnato da altre iniziative volte a mascherare la realtà, " ... esso non può creare un paravento idoneo ad ostacolare l'attività di accertamento dell'Amministrazione finanziaria".

In tale contesto, sono stati considerati, tra gli altri elementi, il possesso di immobili nel Principato di Monaco, a New York e altrove, le risultanze dei controlli bancari e gli elementi personali e familiari. Più in dettaglio, il giudice penale si è chiesto se il legame del contribuente con l'Italia, negli anni riguardati dagli accertamenti, potesse ricondursi ai concetti civilistici di abituale dimora o domicilio. Il soggetto viveva infatti per molto tempo all'estero, ove svolgeva in modo prevalente la propria attività, e, secondo i testimoni della difesa, raramente tornava in Italia. La residenza del

contribuente in Italia poteva essere desunta secondo i giudici dai notevoli investimenti e impegni in Italia, comprensivi dell'acquisto di un "enorme complesso immobiliare" con edifici rurali, un fondo agricolo e terreni. Inoltre, era stata riscontrata l'avvenuta costituzione di numerose società, finalizzate a gestire il patrimonio immobiliare o l'organizzazione di manifestazioni artistiche e sportive note a livello internazionale, mentre i proventi dell'attività artistica svolta all'estero erano fatti confluire presso i conti intrattenuti nelle banche italiane, e impiegati per donazioni ai familiari e per investimenti finanziari. Oltre agli interessi patrimoniali, erano stati poi mantenuti in Italia anche quelli sociali/affettivi. Per tali ragioni, il Tribunale ha ravvisato il nesso di collegamento del contribuente con l'Italia, ravvisando la presenza di numerosi elementi rilevanti e aventi carattere di stabilità, tali da rendere " ... *implicita la sussistenza del requisito temporale richiesto dall'art. 2, comma 2, del D.P.R. n. 917/1986*".

L'indirizzo della Cassazione

Sul tema del trasferimento "apparente" della residenza delle persone fisiche all'estero si registra una serie di pronunce della Suprema Corte, utili per meglio inquadrare la problematica, e brevemente riassunte:

- **Sentenza n. 195 del 23.6.1999, depositata l'11.1.2000**

E' affetta da vizio di motivazione la sentenza della commissione tributaria che ha ritenuto risiedere nel territorio dello Stato il soggetto che produca prove atte a confutare la presunzione di residenza, sulla base della sua frequente presenza in Italia, ricavata dalla notifica di atti presso il domicilio di parenti in epoca molto posteriore al periodo di imposta considerato, senza che vi sia stata alcuna motivazione sugli elementi documentali addotti

- **Sentenza. n. 16 del 24.1.2000, depositata il 27.3.2000**

Per effetto dell'espresso rinvio al codice civile, operato dall'art. 2, comma 2, del TUIR, l'apprezzamento in ordine alla sussistenza del domicilio e della residenza di una persona fisica deve tener conto della dottrina e dalla giurisprudenza civilistica, che inducono a guardare essenzialmente al carattere dell'abitudine della dimora e del mantenimento degli affari e degli interessi, patrimoniali e familiari, nel territorio dello Stato

- **Sentenza n. 628 del 22.11.2000, depositata il 23.11.2000**

La prova della permanenza del domicilio della persona fisica in Italia per la maggior parte del periodo d'imposta può essere raggiunta anche attraverso una pluralità di presunzioni, purché gravi, precise e concordanti. Il domicilio si ritiene fissato nel luogo in cui si trova il centro della vita di relazione della persona, ossia dove essa intrattiene principalmente sia i rapporti personali (familiari, sociali, etc.) che economici. In tale prospettiva, la dichiarazione sostitutiva di atto notorio con cui un terzo attesta l'assenza della contribuente in una delle sue residenze italiane è inutilizzabile, giacché essa viola il divieto di prova testimoniale vigente nel processo tributario, e la non convivenza del contribuente con il coniuge residente in Italia, attestata dalla produzione in giudizio dello stato di famiglia, non prova l'insussistenza di legami affettivi e familiari con l'Italia, dal momento che il domicilio di ciascuno dei componenti o di qualsiasi coppia di coniugi può essere diverso

- **Sentenza n. 13803 del 13.7.2001, depositata il 7.11.2001**

Poiché i presupposti di cui all'articolo 2, comma 2, del TUIR, devono essere considerati in via alternativa, l'iscrizione all'AIRE non costituisce un elemento rilevante per escludere la residenza in Italia, se ricorrono le condizioni per la terza ipotesi ivi prevista, ossia il domicilio in Italia, inteso quale sede principale degli affari e interessi economici, nonché delle proprie relazioni personali

- **Sentenza. n. 9319 del 23.1.2006, depositata il 20.4.2006**

Secondo tale pronuncia, la mera iscrizione nell'anagrafe della popolazione residente in un comune italiano determina l'assoggettamento ad IRPEF del soggetto iscritto, e a tale riguardo non assumono rilevanza in senso contrario né la sentenza penale di proscioglimento dal reato di omessa denuncia dei redditi, né l'attestazione di un'ambasciata straniera dalla quale risulti che il contribuente era residente in uno Stato estero

- **Sentenza. n. 16284 del 13.6.2007, depositata il 23.7.2007**

In materia di accertamento dei redditi, costituiscono "elementi indicativi di capacità contributiva", tra gli altri, la disponibilità in Italia o all'estero di autoveicoli, nonché di residenze principali o secondarie. La disponibilità di tali e di altri beni rilevanti, quindi, costituisce una presunzione legale - ex art. 2728, c.c. - di "capacità contributiva". In tale contesto, il giudice tributario, una volta accertata l'effettività fattuale di tali "indicatori" esposti dall'ufficio, non ha il potere di togliere a detti elementi la capacità presuntiva che il legislatore ha connesso alla loro disponibilità, ma può

soltanto valutare la prova che il contribuente offra in ordine alla provenienza non reddituale (e, quindi, non imponibile o perché già sottoposta ad imposta o perché esente) delle somme necessarie per mantenere il possesso dei beni indicati dalla norma.

Italia, le operazioni con l'estero e l'esterovestizione delle società - 5

di

Fabio Carriolo

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/analisi-e-commenti/articolo/italia-operazioni-lestero-e-residenza-delle-persone-fisiche-6>