

ISSN 1127-8579

Pubblicato dal 02/05/2013

All'indirizzo <http://www.diritto.it/docs/34986-la-residenza-fiscale-rispetto-alla-persona-fisica-i-criteri-di-collegamento>

Autore: Aliano Irene

La residenza fiscale rispetto alla persona fisica: i criteri di collegamento

LA RESIDENZA FISCALE RISPETTO ALLA PERSONA FISICA: I CRITERI DI COLLEGAMENTO

SOMMARIO : 1. Premessa. – 2. La normativa nazionale riferita alle persone fisiche. – 3. I singoli criteri di collegamento: l'iscrizione anagrafica. – 3.1. Il domicilio ai sensi del 1° comma art. 43 c.c.. – 3.2. La residenza ai sensi del 2° comma art.43 c.c. - 3.3. Il requisito temporale.

1. Premessa

Con il presente contributo, si intende approfondire l'istituto giuridico della residenza fiscale con riferimento alle persone fisiche.

Il tema, peraltro, ha interessato la dottrina in virtù del fatto che, già a partire dagli anni novanta, ha avuto inizio un significativo processo di globalizzazione che ha determinato un'intensa mobilità non solo di persone ma anche di merci e di capitali.

Infatti, com'è noto, nell'ordinamento tributario nazionale il concetto di "residenza" nel territorio dello Stato determina, per il residente, la soggezione illimitata di tutti i redditi ovunque prodotti alla potestà impositiva dello Stato stesso, in ossequio al principio della tassazione mondiale, c.d. "world wide principle"; per converso la non residenza determinerebbe la soggezione limitata ai soli redditi prodotti nel territorio nazionale.¹

La residenza costituirebbe, quindi, il collegamento reale tra soggetto e territorio da cui originerebbe la relativa obbligazione tributaria.

L'Amministrazione finanziaria, d'altronde, in non poche circostanze, ha recuperato a tassazione rilevanti materie imponibili nei riguardi di persone che, originariamente residenti nel territorio dello Stato, hanno trasferito la residenza in paesi a ridotta fiscalità (i c.d. tax heavens), al fine di evadere il fisco.

In tale contesto si colloca il fenomeno dei paradisi fiscali che consiste nella fittizia localizzazione della residenza fiscale in Paesi o territori diversi dall'Italia (in ambito

¹ Sul punto, più approfonditamente, v. Cfr. P. VALENTE, *Estero vestizione e residenza*, Milano, 2008, pag. 103.

UE o extra UE), per sottrarsi agli adempimenti tributari previsti dall'ordinamento di reale appartenenza e beneficiare, così, del regime più favorevole vigente nello Stato estero.

A fronte di tale problematica, dunque, l'Amministrazione finanziaria ed il Legislatore fiscale si sono adoperati per tentare di arginare queste sempre più diffuse pratiche evasive, attraverso l'introduzione di norme che consentono di individuare la residenza ai fini fiscali dei soggetti passivi (persone fisiche e società), in funzione di concreti elementi, alternativi tra loro, che individuano il legame della persona fisica con il territorio dello Stato italiano.

2. La normativa nazionale in tema di residenza delle persone fisiche.

L'art. 2 del D.p.r. n. 917 del 22 dicembre 1986, indica, quali residenti ai fini delle imposte sui redditi, *"le persone che per la maggior parte del periodo d'imposta sono iscritte nelle anagrafi delle popolazioni residenti o hanno nel territorio dello stato il domicilio o la residenza ai sensi del codice civile"*, ovvero, rispettivamente, il luogo in cui la persona ha stabilito la sede principale dei suoi affari ed interessi, nonché il luogo in cui la persona ha la dimora abituale.

Ne deriva che sono residenti all'estero coloro che non abbiano in Italia né l'iscrizione anagrafica in uno dei comuni della Repubblica, né la dimora abituale, né la sede dei propri affari ed interessi.

Inoltre, l'art. 2 del Tuir introduce un ulteriore criterio di carattere temporale in aggiunta a ciascuno dei suesposti criteri alternativi, in quanto considera residenti in Italia solo coloro che sono iscritti ad una anagrafe comunale o siano abitualmente dimoranti e/o domiciliati per la maggior parte del periodo d'imposta, ossia 183 giorni o 184 giorni, negli anni bisestili.²

Appare, ora, opportuno analizzare i singoli criteri di collegamento, nonché la loro rilevanza giuridico-tributaria.

² Più approfonditamente, U. PERRUCCI, *La residenza "normale" come presupposto di tassazione*, in *Bollettino Tributario* n. 13/2008, pagg. 1072 – 1073.

3. I singoli criteri di collegamento: l'iscrizione anagrafica.

Tale criterio di collegamento, a differenza del domicilio e della residenza, costituisce un elemento oggettivo di natura meramente formale, consistendo, di fatto, in una mera iscrizione in un apposito registro anagrafico.

La dottrina e la giurisprudenza, al riguardo, hanno originariamente attribuito valore di presunzione assoluta al dato anagrafico, la cui esistenza preclude ogni ulteriore accertamento di fatto ai fini della individuazione della residenza fiscale³, ad eccezione di una pronuncia della Commissione Tributaria Centrale.⁴

In altri termini, in ambito tributario, sembra essere preferito un approccio formalistico, a differenza di quanto avviene in ambito civilistico, in cui si è concordi nel ritenere che le risultanze anagrafiche diano luogo a presunzioni relative, vincibili mediante prova contraria.⁵

Ciò, probabilmente, origina dalla funzione attribuita dal Legislatore all'iscrizione anagrafica, concepita soprattutto come uno strumento destinato a consentire una agevole e rapida individuazione della persona residente.

In tal senso, si colloca la sentenza pronunciata dalla Suprema Corte di Cassazione, sez. prima, del 6 febbraio 1998, n. 1215.⁶, secondo cui l'iscrizione nelle anagrafi

³ La stessa amministrazione finanziaria con la Circ. n.307/E avalla questo orientamento giurisprudenziale

⁴ Si tratta della decisione 15 aprile 1996, n.1649, con la quale la Commissione centrale, sez. XXVI, ha affermato che ai fini della determinazione della nozione di residenza fiscale più che al dato meramente formale dell'iscrizione anagrafica ed anche a prescindere da esso è opportuno fare riferimento alla situazione concreta. Peraltro, viene affermato che "la residenza, in quanto situazione di fatto, può essere provata con ogni mezzo e non deve risultare necessariamente dall'iscrizione nell'anagrafe del Comune, alla quale può riconoscersi il valore di una semplice presunzione, suscettibile di essere vinta da prove contrarie. Per cui, al fine di ritenere che un soggetto sia non residente, è sufficiente accertare che egli abbia dimorato all'estero per più di sei mesi all'anno di riferimento". Cfr.in Fisco, 47/1997, 1140.

⁵ Si veda Cass. Civ., 21giugno 1956, n.2184; Cass. Civ., 6 agosto 1965, n.1901;Cass. Civ., 12ottobre 1989, n.4078; Cass. Civ., 8 novembre 1989, n.4705; Cass. Civ., 22 luglio 1995, n.8049; Cass. Civ., 27 settembre 1996, n.8554 e da ultimo Cass., sez. II, 5 maggio 1998, n.4518. La giurisprudenza costante di Cassazione ribadisce inoltre che le risultanze anagrafiche rappresentano, per la persona che le invoca a propria difesa, dei meri indizi in merito all'esistenza del vincolo con il territorio dello Stato.

⁶ Per un commento, si veda G. Maisto, Iscrizione anagrafica e residenza fiscale ai fini dell'imposta sul reddito delle persone fisiche, in Riv. dir. trib., 1998, IV, 217 ss; A. Pozzo, Il principio della residenza ai fini dell'Irpef, retro, 1998, II, 1128 ss.

della popolazione residente, rappresenta un dato preclusivo di ogni ulteriore accertamento in merito al luogo di effettiva dimora abituale, diversamente da quanto avviene ai fini civilistici ove le risultanze anagrafiche sono concordemente considerate idonee unicamente a dare luogo a presunzioni relative, superabili, come tali, dalla prova contraria.⁷

Con l'anzidetta pronuncia, il giudice di legittimità ha attribuito una indubbia e decisiva rilevanza giuridica al dato formale rappresentato dall'iscrizione all'anagrafica, escludendo ogni ulteriore accertamento ai fini impositivi.⁸

Tuttavia, non sono stati rari i casi in cui un soggetto abbia di fatto trasferito la propria residenza all'estero, pur rimanendo iscritto all'anagrafe della popolazione residente, ipotesi questa non così infrequente a causa delle lungaggini burocratiche o di errori procedurali nella cancellazione dall'anagrafe della popolazione residente, con la stretta conseguenza, sotto il profilo fiscale, che il soggetto continua ad essere ritenuto a tutti gli effetti residente nel territorio dello Stato.

Si è auspicata⁹ una rivisitazione dell'art. 2, comma 2 del T.U.I.R., che prevedesse la regressione del criterio dell'iscrizione anagrafica, da presunzione assoluta di

7 Da ultimo anche la Comm. Centr. Con decisione del 3 maggio 2001, n.3253, collega la qualità di residente all'iscrizione nelle anagrafi della popolazione residente, non rilevando, a tal fine, l'esistenza di giudicato penale che abbia accertato la permanenza della persona sul territorio per brevi periodi e conclusasi con sentenza di assoluzione per omessa presentazione della dichiarazione dei redditi. In *Tributi*, 2001, 445 ss, con nota di E. Di Giacomo.

8 Con la sentenza 6 febbraio 1998, n.1215, in *Foro it.*, la Suprema Corte di Cassazione, sez. civ. è stata chiamata a decidere su un ricorso presentato da un contribuente il quale risultava possessore di redditi per un periodo d'imposta in cui aveva omesso la relativa dichiarazione. In realtà egli pur avendo la residenza nel Principato di Monaco, aveva in Italia l'iscrizione anagrafica, infatti, l'A.I.R.E, cui era stato trasmesso il nuovo indirizzo, aveva erroneamente comunicato tale cambiamento al comune di Roma, piuttosto che a quello di residenza dell'interessato, cioè al comune di Milano. Per tali motivi, la cancellazione dall'anagrafe del comune di Milano era avvenuta in ritardo e ciò aveva indotto l'Amministrazione finanziaria a considerare il contribuente residente in Italia ed ivi assoggettabile ad imposta. Sebbene l'eccezione di incostituzionalità sollevata dal contribuente, non risulti del tutto infondata, essa è apparsa irrilevante ai fini del caso in esame. Infatti, secondo la Corte di Cassazione, non erano state dedotte circostanze di fatto idonee a verificare su dati sostanziali l'effettività di una diversa residenza, ma era stato contrapposto al dato formale dell'iscrizione anagrafica presso il Comune di Milano un altro dato formale costituito dalla contemporanea iscrizione all'anagrafe del Principato di Monaco.

9 Cfr., M. GAZZO, *Profili internazionali della residenza fiscale delle persone fisiche*, in *Riv. Dir. Trib.* n. 6/2002, pag. 669 segg..

residenza a presunzione relativa, superando così l'interpretazione formalistica del dato anagrafico criticata da larga parte della dottrina poiché considerata ricca di profili d'illegittimità costituzionale¹⁰, ed in evidente contrasto con le disposizioni contenute nelle convenzioni contro le doppie imposizioni.

Sotto il profilo dell'illegittimità costituzionale, infatti, si è sostenuto che "il soggetto iscritto nella anagrafe della popolazione residente senza avere alcun legame di tipo sostanziale con il territorio dello Stato (residenza e domicilio) si troverebbe a concorrere con le spese pubbliche senza fruire di alcun servizio pubblico, in aperto contrasto con il principio costituzionale di capacità contributiva sancito dall'art. 53 della Costituzione".¹¹

Il profilo di illegittimità dell'art. 2, comma 2, del TUIR, risiederebbe nella considerazione che il dovere di solidarietà, previsto dagli artt. 2 e 53 Cost., investe tutti i soggetti, ma a condizione che in primis, possano beneficiare dei pubblici servizi, ed in secondo luogo, non siano presenti soltanto temporaneamente sul territorio dello Stato. Tuttavia ritenere che il riscontro risultante dalle anagrafi della popolazione residente possa essere vinta da prova contraria, significa, in concreto negare ogni efficacia a tale criterio neutralizzandolo a livello sostanziale, attribuendo rilevanza in definitiva ai soli criteri di fatto, domicilio e residenza "effettivi".

Anche in ambito internazionale, infatti, è stato osservato¹² come la nozione di residenza, accolta dall'art. 4 della Convenzione tipo dell'Ocse, sembra presupporre l'adozione di criteri di collegamento che riflettano un effettivo legame tra persona e territorio.

Tutto ciò conduce a considerare il requisito dell'iscrizione inidoneo di per sé a rispettare la richiesta effettiva del legame.

10 Sulla illegittimità costituzionale delle presunzioni legali assolute concernenti l'esistenza del presupposto tributario, in quanto lesive del requisito di effettività della capacità contributiva, si veda . FALSITTA, Manuale di diritto tributario. Parte generale, Padova, 1997, 154 ss.

11 Cfr., A. POZZO, *Il principio della residenza ai fini dell'irpef*, in *Diritto e Pratica Tributaria* 1998, II, pag. 1128 e segg..

12 Si veda G. MAISTO, op. cit., 225

3.1. Il domicilio ai sensi del 1° comma art. 43 c.c .

La terza ipotesi contemplata dall' art.2 del dpr 917/86, è costituita dal domicilio civilistico, definito dal primo comma dell' art.43 del Codice Civile , come “ sede principale dei propri affari ed interessi personali ed economici ”.

La giurisprudenza, a tal riguardo, ha rilevato in più occasioni la natura di “ res iuris ”¹³ del domicilio, ossia di una mera relazione giuridica tra la persona ed il centro dei suoi affari ed interessi .¹⁴

In particolare, il domicilio si configura come una situazione giuridica, che prescinde dall' effettiva presenza del soggetto nel luogo, caratterizzata essenzialmente dall' elemento soggettivo , cioè dalla volontà di stabilire e conservare in una determinata località la sede principale dei propri affari ed interessi.

Questa interpretazione è ribadita con chiarezza anche in una pronuncia della Corte di Cassazione¹⁵, secondo cui “il domicilio prescinde dalla dimora o dalla presenza di una persona in un luogo, in quanto esso pur riposando su un elemento di fatto, costituito dall' aver la persona stabilito in un luogo la sede dei suoi affari e interessi, consiste in una relazione tra persona e detto luogo essenzialmente anche soltanto giuridica, caratterizzata dalla volontà della persona di stabilire in quel luogo la sede generale delle sue relazioni e dei suoi interessi”.

Nello stesso senso, si colloca anche la posizione dell' Amministrazione finanziaria, che, nella Circolare 307/E del 1997, ha ribadito la natura di “ res iuris ” del domicilio ed ha chiarito il significato della locuzione “affari ed interessi”.¹⁶

¹³ La prima interpretazione in dottrina del domicilio, vigente il codice civile del 1865, era che si trattava di una “fictio iuris”, in quanto si presumeva che la persona fosse sempre presente nel luogo dove era la sede degli affari ed interessi, anche se di fatto non c' era. Si veda F. S. Bianchi, Corso di codice civile italiano, Torino, 1890,267.

¹⁴ Così in G. Marino, op. cit. p.43

¹⁵ Cassazione, 29 dicembre 1960, n.3322, citata in C. Montuori “Presunzione di residenza inversione dell' onere della prova”, in Il Fisco, n.16/2001, p.5853. Sempre a sostegno della concezione del domicilio come “res iuris” si rilevano le seguenti sentenze citate da Marino, op. cit, p.43: Cass.28 febbraio 1961, n.966; Cass.23 febbraio 1950, n.428. Interventi più recenti della Cassazione sul tema del domicilio sono contenuti nelle sentenze: 11 maggio 1994, n.4581 e 20 luglio 1999, n.7750.

¹⁶ La circolare dell' Agenzia delle entrate 26 gennaio 1991, n.9/E, risposta 2.2, è coerente con questa impostazione e ribadisce i concetti già esposti nella circolare 304/E. Dello stesso tenore è la circolare 50/E del 12 giugno 2002, risposta

In base alla interpretazione della suddetta Circolare, l' espressione "affari ed interessi" deve essere intesa in senso ampio, comprensivo non solo dei rapporti di natura patrimoniale ed economica ma

anche morali , sociali e familiari.¹⁷

Il domicilio dunque va desunto dall' osservazione di tutte quelle relazioni che il soggetto tesse , e sulla scorta di concreti elementi di prova, quali i legami familiari o affettivi in generale, gli interessi economici in loco, l' interesse a far rientrare in Italia i guadagni derivanti dalle prestazioni lavorative all' estero, l' intenzione di tornare a vivere in Italia in futuro.

Occorre, pertanto, una valutazione complessiva dei molteplici rapporti che il soggetto intrattiene nel nostro Paese, valutazione che indipendentemente dalla presenza fisica e dalla sola attività lavorativa,esplicata prevalentemente all' estero, consenta di stabilire che la sede principale degli affari ed interessi debba considerarsi esistente nel territorio italiano.

Ciò, comunque, a condizione che l'interessato disponga, nel territorio dello Stato, di un' abitazione permanente, mantenga una famiglia, accrediti i propri proventi dovunque conseguiti, posseda beni anche mobiliari, partecipi a riunioni d' affari, rivesta cariche sociali.¹⁸

18, in cui si afferma , anche con riferimento all' applicazione della convenzione contro le doppie imposizioni, che un contribuente che nel corso di un anno sia stato dipendente di una ditta non residente, ma abbia mantenuto la famiglia in Italia deve considerarsi residente in Italia.

17 Cass. 26 ottobre 1968,n.3586;12 febbraio 1973,n. 435

18 Osserva Raimondo Napolitano "... l' art.43, primo comma, il cui richiamo in definitiva vale solo per le nozioni in esso contenute, non è idoneo di per sé solo ad attrarre chicchessia tra i soggetti passivi d' imposta residenti (in contrasto con la situazione di fatto) se non concorrono anche altri elementi e circostanze di fatto certi, non solo inequivocabilmente significativi ma anche comparabili al punto di poter stabilire che la sede di affari ed interessi nel territorio dello Stato è "principale" rispetto ad altre che il soggetto non residente abbia all' estero. D'altro canto-prosegue l' Autore -la sede principale di affari ed interessi,significando "concentrazione" degli stessi in un determinato luogo, postula la valutazione dell' insieme dei rapporti facenti capo al soggetto, nella loro pluralità(ancorchè non esaustiva) e non già rilevanza di uno solo di essi , neppure in riferimento al solo rapporto di lavoro per quanto notevole ed importante esso sia nella vita delle persone"

La dottrina non sembra concordare sull' estensione del concetto di domicilio anche alla sfera degli interessi morali, sociali e familiari, ritenendo rilevanti ai fini dell' individuazione del domicilio solo quelli di natura patrimoniale.

Autorevole dottrina¹⁹, peraltro, critica la posizione assunta sia dalla prassi che dalla giurisprudenza, mettendo in guardia dalle conseguenze paradossali che possono derivare in campo tributario: si pensi, a titolo esemplificativo, all' identificazione degli " affari ed interessi" di cui all' art. 43 c.c., con le relazioni di tipo sentimentale ed affettivo; detta circostanza di fatto, indurrebbe persino a ritenere fiscalmente residente in Italia persone non più residenti che mantengono nel territorio dello Stato solo relazioni extra-coniugali.

Secondo tale elaborazione dottrinarica, gli affetti ed i sentimenti non possono essere considerati indici di capacità contributiva.

Possono, tutt' al più, costituire dei coefficienti presuntivi del reddito consumato in Italia, ma non giustificano l' imposizione su tutti i redditi prodotti nel mondo dagli stessi.

Conforme a questa impostazione, è la posizione assunta dalla giurisprudenza di merito.

In particolare, giova qui osservare che la Commissione Tributaria Provinciale di Roma, Sezione XVII, del 13 marzo 1989, ha ritenuto rilevanti, per accertare la residenza in Italia di un giornalista, i seguenti elementi: 1) il fatto che il giornalista aveva lavorato per giornali italiani; 2) la circostanza che aveva un permesso di soggiorno dal 1953; 3) il fatto che dimorasse frequentemente in Italia ed era quivi domiciliato di fatto.

Va inoltre segnalata la nota decisione della Commissione Tributaria Provinciale di Modena, Sezione III, 18 maggio 1998 - 9 febbraio, 1999, n.985, con la quale un noto cantante lirico fu considerato residente ai fini fiscali in Italia per averne ivi conservato il centro degli interessi vitali, sulla scorta di numerose informazioni raccolte dall' ufficio accertatore quali: 1) l' utilizzo di residenze in Italia; 2) accrediti e

19 G. Marino, op. cit. p.45. L'autore si riferisce alla sentenza della Commissione tributaria provinciale di Modena del 18 maggio 1998, n.985: tale giurisprudenza ha dato ragione all' Amministrazione finanziaria che contestava ad un noto tenore italiano, residente anagraficamente in Montecarlo, e legalmente separato dal coniuge, di continuare ad avere in Italia i propri affari ed interessi affettivi in virtù di un legame extra-coniugale con una cittadina italiana di origine e residenza bolognese.

addebiti sui conti correnti intrattenuti con banche italiane; 3) donazioni a familiari italiani; 4) ruolo di socio o amministratore di società italiane; 5) mantenimento di relazioni familiari e sociali in Italia, nonostante la formale residenza monegasca.²⁰

Anche la decisione della Commissione Tributaria Provinciale di Perugia, Sez. I, del 22 dicembre del 2000, n. 628²¹ fissa alcuni importanti principi.

In particolare, la dichiarazione sostitutiva di un atto notorio con cui il terzo attesta l'assenza del contribuente in una delle sue residenze italiane è inutilizzabile, poiché viola il divieto della prova testimoniale vigente nel processo tributario; la non convivenza del contribuente con il coniuge residente in Italia, inoltre, attestata dalla produzione in giudizio dello stato di famiglia, non prova l'insussistenza di legami affettivi familiari con l'Italia, in quanto, in base all'art. 45, comma 1° del Codice civile, il domicilio di ciascuno dei componenti di qualsiasi coppia di coniugi può essere diverso.

Dal punto di vista fiscale, può assumere rilevanza anche la nozione di domicilio legale prevista dall'art. 45 del c.c. per i minori e gli interdetti.

Appare utile evidenziare che la Corte di Giustizia UE, con sentenza del 12 luglio 2001, causa C-262/99²², ha affermato, conformemente a quanto esplicitamente previsto dall'art. 7 della Direttiva CEE del Consiglio n.1983/182 CEE, che "nel caso in cui una persona abbia legami sia personali sia professionali in due Stati membri, il luogo

20 La vicenda giudiziaria ha coinvolto un tenore di fama mondiale cittadino italiano iscritto all' AIRE e residente formalmente residente ai fini tributari nel principato di Monaco. Con tale sentenza, i giudici tributari di Modena hanno stabilito, sulla base di una serie di elementi probatori che il ricorrente, lungi dall' essersi trasferito nel Principato di Monaco, "ha in realtà mantenuto la casa, la moglie i figli i parenti, gli amici, gli interessi economici e patrimoniali nei luoghi di origine, e compatibilmente con gli impegni di lavoro, ha mantenuto in Italia i punti di riferimento" Nello specifico, la sentenza ha ritenuto che "gli elementi di prova offerti dall' ufficio appaiono dunque più che sufficienti, per la loro gravità, precisione e concordanza, per far ritenere il ricorrente fiscalmente residente, nonostante la formale iscrizione all' AIRE, per aver egli mantenuto il centro dei propri interessi familiari e sociali in Italia" Tale sentenza è stata pubblicata su Fisco, 1999, 4018, con commento di R. Corda, in Tributi, 1999, 108, con commento di Cotroneo, retro, 1999, II, 1471, con commento di Pozzo, in Riv.dir.trib., 2000, IV, 12, con commento di M. Cerrato, La residenza fiscale delle persone fisiche e gli indici rivelatori del centro principale e degli affari e degli interessi.

21 Pubblicata in "Rass. Trib.", n. 3/2001. pag.939 con nota di C. Sallustio.

22 Tale sentenza è stata pubblicata in Guida Normativa, n.133/2001, con commento di IORIO, e SANTI e in Dir. e Prat. Trib. Int., n.3/2001, con commento di M. G. VALENTE.

della “residenza normale”, stabilito nell’ ambito di una valutazione globale in funzione di tutti gli elementi rilevanti, è quello in cui viene individuato il centro permanente degli interessi della persona e che, nell’ ipotesi in cui tale valutazione globale non permetta siffatta valutazione, occorre dichiarare la preminenza dei legami personali”.

In definitiva, per l’ individuazione della “residenza normale”, si è preferito dare preminenza ai legami personali ²³, ossia al luogo in cui i figli frequentano la scuola, a quello in cui sono presenti i familiari, al luogo in cui si svolgono le relazioni sociali, nonché alla disponibilità di un’ abitazione.²⁴

Secondo il parere della Corte, la prevalenza dei legami personali su quelli patrimoniali , è applicabile anche in materia di imposte sui redditi,²⁵ in relazione alla necessità di consentire una migliore attuazione della libera circolazione dei residenti dei Paesi membri all’ interno della Comunità.

A questo punto, accertata la natura degli “affari ed interessi” facenti capo al soggetto non residente, è opportuno specificare il requisito della “principalità “della sede.

L’ art. 43 , comma primo, riferendosi al domicilio e ribadendo il carattere della principalità, sancisce l’unicità del domicilio al contrario di quanto accade per la dimora stabile.

23 Interessante al riguardo la vicenda che ha coinvolto nell’ agosto del 2007 uno sportivo professionista, Valentino Rossi, che aveva trasferito la residenza in Gran Bretagna nel 2000. Secondo quanto accertato dal fisco, Rossi ha presentato dichiarazioni tributarie esigue, sostenendo di essere residente ma non domiciliato, usufruendo così’ di uno speciale regime che permette al contribuente di dichiarare solo i redditi prodotti in Inghilterra, e non dichiarando nulla per le attività sportive e sponsorizzazioni. L’ Agenzia delle entrate ha riscontrato che Rossi, oltre ad avere in Italia la sede principale degli affari ed interessi economici, ha mantenuto un solido legame di natura familiare e sociale con il suo paese, dove dunque è tenuto al pagamento delle imposte.

24 Di particolare importanza appare in questo contesto, la sent .n.166 del 13 dicembre del 2001 della Commissione Tributaria Regionale del Lazio, sez. XXXIV, nella parte in cui si legge, con riferimento al requisito della residenza, che “i cittadini emigrati in Stati o territori aventi un regime fiscale privilegiato, tra i quali la Svizzera, si considerano residenti in Italia indipendentemente dalla propria effettiva presenza sul territorio nazionale, se quivi mantengono il centro dei propri interessi morali e sociali” Non rileva al riguardo la cancellazione dall’ anagrafe della popolazione residente e la conseguente iscrizione all’ AIRE, che non costituiscono elementi atti a comprovare l’ esistenza di legami familiari e sociali e la stessa configurabilità della “residenza normale in Italia”.

25 Nella nota sentenza 14 febbraio 1995, -C279/93, e nelle successive sentenze, 28 gennaio 1985, C-270/83, Commissione c. Francia; 13 luglio 1993, C-330/91,; 12 aprile 1994, C-1/93; 15 maggio 1997, C-250/95- la Corte ha affermato che, nonostante la materia delle imposte dirette non rientri nella competenza della Comunità, non può prescindere dal diritto comunitario.

Dunque, qualora il soggetto abbia una pluralità di interessi localizzati in più sedi, l'individuazione della sede principale può essere fatta sulla base di indicatori sia quantitativi che qualitativi.

Il ricorso ai parametri quantitativi non sembra porre particolari problemi, data l'oggettività delle valutazioni che ne scaturiscono dalla loro applicazione: si pensi ad esempio a standard quantitativi, come il fatturato realizzato in ciascuna sede, oppure il numero di dipendenti occupati.

L'impiego di tali parametri consentirebbe di raggiungere risultati certi, sebbene permanga un ulteriore problema dalla rilevanza non certo marginale, rappresentato dalla scelta del parametro da ritenersi più significativo.

Lo stesso discorso non può essere trasferito per ciò che attiene all'applicazione dei parametri quantitativi i quali attengono ad una sfera non facilmente penetrabile come quella intellettuale²⁶, comportando delle valutazioni soggettive che non rendono agevole l'individuazione della sede principale.

Ciò indurrebbe a considerare nella valutazione, soltanto parametri quantitativi; tuttavia, abbracciando la tesi allargata che considera gli affari ed interessi comprensivi anche di rapporti di natura non patrimoniale, sarebbe utile una valutazione sulla base di criteri qualitativi.²⁷

2. La residenza ai sensi del 2° comma dell'art. 43 c.c.

La residenza in senso civilistico è definita dall'art. 43 c.c., secondo comma, come "il luogo in cui la persona ha la dimora abituale".

La dimora stabile presuppone che sia provato l'elemento oggettivo della permanenza nello Stato con una certa abitudine e stabilità.²⁸

26 G. Marino, *La residenza nel diritto tributario*, Padova, 1999, 49

27 Tesi questa non universalmente condivisa. Secondo altra dottrina (l'argomento è affrontato da A. Magnani) "la principalità" è un requisito essenzialmente di fatto, nel cui ambito il profilo soggettivo passa senza dubbio in secondo piano. Il relativo accertamento non può quindi, che essere di fatto e non può che prendere in considerazione elementi basati su un criterio di carattere quantitativo.

La giurisprudenza, al riguardo, ha osservato che “la residenza è determinata dalla abituale volontaria dimora di una persona in un dato luogo, sicchè concorrono ad instaurare tale relazione giuridicamente rilevante, sia il fatto oggettivo della stabile permanenza in quel luogo, sia l’ elemento soggettivo della volontà di rimanervi, la quale estrinsecandosi in fatti univoci evidenzianti tale intenzione , è normalmente compenetrata nel primo elemento.²⁹

In definitiva, la volontà si presume fino a prova contraria, e ci si affida, in sede probatoria, ad indici estrinseci , vale a dire a comportamenti del soggetto, alle sue abitudini di vita .³⁰

Per determinare il momento in cui può ritenersi acquisita la residenza, non è necessario che la permanenza in tale luogo si sia protratta per un periodo più o meno lungo, ma è sufficiente accertare che la persona abbia fissato in quel posto la propria dimora con l’ intenzione , di stabilirvisi in modo non temporaneo. (in tal senso, Cass., 6 luglio 1983, n.4525) .

Ora, la stabile permanenza sussiste anche quando la persona si rechi a lavorare fuori dal Comune di residenza,o, in caso di più o meno prolungata assenza occasionata da motivi contingenti (viaggi, studio, villeggiatura), sempreché conservi nello Stato l’ abitazione, vi ritorni quando possibile e vi mantenga il centro delle proprie relazioni familiari e sociali (in tal senso, Cass. 14 marzo ,1986,n.1738;Cass.,12 giugno 1987,n.5194; Cass. n..5584 del 1983,Cass.,n.435 del 12 febbraio 1973, ed anche la Circolare ministeriale 307/E del 1997 .

3. Il requisito temporale.

28 M.Cerrato, La residenza delle persone fisiche e gli indici rivelatori del centro principale degli affari ed interessi, in “Riv. Dir.Trib.n. 1/2000, p.22; la verifica deve essere effettuata con riferimento alla sola persona fisica interessata(Commissione tributaria Regionale di Bologna, sez. 19[^], sent 24 gennaio 2000,n. 16 depositata il 7 marzo 2000).Nella sentenza della Cassazione, Sezioni Unite, 28 dicembre 1985,n.5292, viene in sostanza precisato, che quando il soggetto abbia dimorato in più luoghi sia in Italia che all’ estero, occorre individuare non tanto il luogo in cui ha dimorato prevalentemente, quanto sommare i periodi di permanenza in Italia e confrontarli con quelli di permanenza all’ estero.

29 Cass,5 febbraio 1985,n.791;Cass.5 maggio 1980,n.2963.

30 L.Montuschi,Domicilio e residenza, in “Commentario del codice civile”,Zanichelli,1970,p.7

L'art 2, comma 2, del TUIR, affianca a ciascuno dei suddetti criteri alternativi fondanti la residenza fiscale, un requisito di ordine temporale, in quanto considera residenti in Italia solo coloro che sono iscritti ad un'anagrafe comunale, o siano abitualmente dimoranti e/o domiciliati per "la maggior parte del periodo d'imposta".

Da ciò discende la conseguenza che, oggetto della prova, non è il semplice verificarsi di uno dei singoli criteri all'interno della fattispecie concreta, bensì l'effettiva sussistenza di almeno uno di essi per la maggior parte del periodo d'imposta.

Il testo attuale differisce dal precedente art.2, secondo comma, del DPR .n.597/73, il quale testualmente recitava: "si considerano residenti, oltre le persone iscritte nelle anagrafi delle persone residenti, coloro che hanno nel territorio dello stato la sede principale dei loro affari ed interessi o vi dimorano per più di sei mesi l'anno, nonché i cittadini residenti all'estero per ragioni di servizio nell'interesse dello stato o di altri Enti pubblici".

Come si evince dalla Relaz. Gov. allo schema del D.P.R. 917/1986, la norma in questione è stata riformulata, essendo la sua funzione quella di accertare, ai fini dell'obbligo della dichiarazione e dell'esercizio del potere di accertamento, il presupposto di un'obbligazione tributaria, ed è perciò necessario precisare per quanta parte del periodo deve sussistere la condizione richiesta :non soltanto la dimora, ma anche la residenza anagrafica ed il domicilio.

Con tale requisito, il Legislatore ha inteso in effetti richiedere la sussistenza di un legame effettivo e non provvisorio del soggetto con il territorio, tale da legittimare il concorso alle spese pubbliche, in ottemperanza al dovere di solidarietà sancito dalla Costituzione.

Dott.ssa Irene Aliano