

La residenza delle persone fisiche nel diritto tributario italiano

1.1 Introduzione: la residenza quale discriminante ai fini del quantum impositivo

Il presente lavoro ha lo scopo di illustrare i criteri di collegamento con il territorio dello Stato italiano stabiliti dal nostro legislatore tributario, al fine di determinare quando la residenza di una persona fisica si trovi in Italia.

Il concetto di residenza fiscale svolge un ruolo fondamentale, perché determina se "l'obbligo di contribuire alle spese pubbliche da parte di un soggetto debba calcolarsi su base c.d. territoriale oppure su base c.d. mondiale" (*world wide income taxation*)¹.

Come noto, la tassazione territoriale (o criterio della fonte) consiste nell'esercizio, da parte di uno Stato, della sovranità impositiva sui soli redditi realizzati da un soggetto all'interno del proprio territorio; la tassazione mondiale consiste, invece, nell'esercizio della sovranità impositiva dello Stato sui redditi ovunque prodotti, da parte di chi ha un collegamento di natura personale con il territorio dello Stato.

Ai fini dell'applicazione di tale ultimo principio, il legislatore tributario italiano fa riferimento al concetto di residenza, quale unico criterio di collegamento con il territorio rilevante a tale scopo.

Questo è quanto si evince dalla lettura degli artt. 2 e 3 del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (Testo unico delle imposte sui redditi), in riferimento all'imposta sul reddito delle persone fisiche.

Stabilisce, infatti, l'art. 2, comma 1, TUIR che sono soggetti passivi IRPEF "le persone fisiche, residenti e non residenti nel territorio dello Stato". A norma del successivo art. 3, comma 1, TUIR, il reddito complessivo delle persone fisiche considerate residenti nel territorio dello Stato italiano è formato "da tutti i redditi posseduti al netto degli oneri deducibili indicati nell'art. 16".

Per converso, lo stesso art. 3, comma 1, ultima frase, TUIR, dispone che il reddito complessivo dei "non residenti" è costituito "soltanto dai redditi prodotti nel territorio dello Stato".

Si capisce, dunque, l'importanza che la residenza fiscale assume ai fini della determinazione del quantum impositivo.

L'art. 2, secondo comma, TUIR indica tre criteri di collegamento con il territorio dello Stato, ai fini dell'individuazione in Italia della residenza di un soggetto; essi sono:

- a) l'iscrizione all'anagrafe della popolazione residente,
- b) il domicilio nel territorio dello Stato,
- c) la residenza nel territorio dello Stato.

Detti criteri sono alternativi tra loro: è sufficiente che ne sussista anche solo uno per stabilire la

ALESSANDRA GAMBA

Praticante Ordine di Bassano del Grappa

residenza della persona fisica in Italia. Essi, inoltre, devono sussistere per la maggior parte del periodo di imposta (c.d. presupposto temporale), dunque per almeno 183 giorni (184 giorni negli anni bisestili).

Passiamo all'analisi di tali singoli criteri.

1.2 L'iscrizione anagrafica

Il primo criterio di collegamento previsto dall'art. 2, secondo comma, TUIR, è di tipo formale: una persona fisica è considerata residente nel territorio dello Stato se iscritta "nelle anagrafi della popolazione residente".

Si tratta di una presunzione assoluta che non ammette, dunque, prova contraria, secondo quanto confermato dalla Corte di Cassazione e dall'Amministrazione Finanziaria.

La giurisprudenza di legittimità² si è espressa nel senso che tale dato è "preclusivo di ogni ulteriore accertamento ai fini della individuazione del soggetto passivo d'imposta, diversamente da quanto avviene ai fini civilistici ove le risultanze anagrafiche sono invece concordemente considerate idonee unicamente a dar luogo a presunzioni relative, superabili, come tali, dalla prova contraria. In altri termini, in materia fiscale, a differenza di quanto avviene ai fini civilistici, la forma è destinata a prevalere sulla sostanza nell'ipotesi in cui la residenza venga collegata al presupposto anagrafico".

L'iscrizione anagrafica, dunque, determina per se stessa, secondo il legislatore tributario italiano, la residenza della persona fisica.

Pertanto, se un soggetto risiede stabilmente all'estero ma non si è cancellato dall'anagrafe della popolazione residente in Italia, sarà considerato soggetto passivo IRPEF.

Al contrario, la cancellazione dall'anagrafe della popolazione residente non è condizione sufficiente per essere "non residente" in Italia. Qualora vi siano i requisiti sostanziali (domicilio o residenza) o se ci sono le condizioni per applicare la presunzione di cui all'art. 2, comma 2 bis TUIR, il soggetto sarà considerato residente in Italia.

Nella C.M. 2 dicembre 1997, n. 304/E si legge, infatti, che "a cancellazione dall'anagrafe della popolazione residente e l'iscrizione all'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".

Tale requisito dell'iscrizione anagrafica è stato criticato perché ritenuto fin troppo formale rispetto alla sostanzialità che caratterizza il diritto tributario, e potenzialmente in contrasto con il principio della capacità contributiva di cui all'art. 53 Cost.³

Tuttavia, l'iscrizione anagrafica rimane – almeno per ora – una presunzione assoluta di residenza in ambito tributario, nonostante nel diritto civile sia considerata semplice presunzione relativa.

1.3 Il domicilio

Il secondo criterio di collegamento, di carattere sostanziale, è quello di maggiore complessità interpretativa e da cui, di conseguenza, derivano le maggiori contestazioni da parte dell'Amministrazione Finanziaria; esso prevede che il soggetto sia considerato residente qualora abbia nel territorio dello Stato il domicilio ai sensi del codice civile.

Il domicilio, a norma dell'art. 43 c.c., è il luogo dove la persona ha stabilito "la sede principale dei suoi affari e interessi".

L'individuazione di tale sede principale comporta il problema di ponderare i diversi interessi economici, dovendo individuare qual è quello prevalente ai fini della *principalità* della sede. A tal fine, potrebbe essere utile, ad esempio, valutare quale, tra le diverse attività svolte dal soggetto, offra di realizzare il reddito più elevato; oppure valutare i diversi benefici ottenuti dalle cariche o il prestigio sociale⁴.

In alcuni casi rilevano anche l'iscrizione a club (golf club, rotary club). Altri indici significativi possono essere la disponibilità di carte di credito, di un'abitazione permanente, l'accreditamento dei propri proventi dovunque conseguiti, di istituto il possesso di beni anche mobiliari, la partecipazione a riunioni d'affari⁵.

Maggiori difficoltà si riscontrano, invece, nel valutare la "principalità" dal punto di vista qualitativo, soprattutto se si devono confrontare affari e interessi di natura non omogenea: si ipotizzi, ad esempio, un soggetto che abbia gli affetti (la famiglia) in un luogo, e gli interessi economici (il lavoro) in un altro.

A questo proposito, è essenziale osservare che il concetto di "affari e interessi" comprende tanto un profilo economico quanto (e soprattutto) un profilo affettivo. A conferma di tale interpretazione, si ritiene che, nel caso non si riesca ad individuare il domicilio della persona a causa della di-

SEGUE A PAGINA 14

¹ G. MARINO in V. UCKMAR (coordinato da), *Diritto tributario internazionale*, Padova, 2005 (pag. 345).

² Sentenza 20 aprile 2006, n. 9319, della Corte di Cassazione.

³ C. SACCHETTO - L. ALEMANNI, *Materiali di diritto tributario internazionale*, Milano, 2002 (pag. 79-80). In tal senso si veda anche V. UCKMAR - G. CORASANITI - P. DE' CAPITANI DI VIMERCATE, *Manuale di diritto tributario internazionale*, Padova, 2009 (pag. 144).

⁴ C. SACCHETTO - L. ALEMANNI, op. cit. (pag. 82); P. VALENTE, *Il "centro degli interessi vitali". Note sulla disciplina della residenza fiscale delle persone fisiche*, Il fisco, 41/2009 (pag. 6744).

⁵ F. delli FALCONI - G. MARIANETTI, *Il ruolo del domicilio nell'individuazione della residenza fiscale*, Corr. Trib., 40/2008 (pag. 3279).

⁶ Cass. 19 maggio 2010, n. 12259.

La residenza delle persone fisiche

SEGUE DA PAGINA 13

versa localizzazione delle varie tipologie di interesse (economici, patrimoniali, affettivi, sociali), si debba far riferimento al luogo ove sono concentrati i legami affettivi del soggetto.

In una recente sentenza⁶, la Corte di Cassazione ha, infatti, confermato che *“il centro degli affari e interessi – 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 e 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)”*.

Secondo una precedente Risoluzione dell'Amministrazione Finanziaria⁷, nel caso in cui un soggetto sia iscritto all'AIRE e la sua famiglia abbia mantenuto la dimora in Italia durante l'attività lavorativa all'estero del soggetto in questione, o, comunque, esistano fatti tali da indurre a ritenere che egli abbia mantenuto in Italia il centro dei suoi affari e interessi, lo stesso soggetto sarà considerato residente in Italia.

Lo stesso orientamento è stato assunto dalla Corte di Giustizia europea, secondo cui *“nel caso in cui una persona abbia legami sia personali sia professionali in due Stati membri, il luogo della sua normale residenza, stabilito nell'ambito di una valutazione globale in funzione di tutti gli elementi di fatto rilevanti, è quello in cui viene individuato il centro permanente degli interessi di tale persona. (...) nell'ipotesi in cui tale valutazione globale non permetta siffatta valutazione, occorre dichiarare la preminenza dei legami personali”*⁸.

In definitiva, anche in mancanza di iscrizione anagrafica, l'esistenza di tali legami affettivi e familiari collegano inevitabilmente il soggetto ad un territorio.

1.4 La residenza

Il terzo criterio di collegamento, anch'esso di carattere sostanziale, prevede che il soggetto sia considerato residente qualora abbia nel territo-

rio dello Stato la residenza ai sensi del codice civile.

Ai sensi dell'art. 43 c.c., la residenza è il luogo dove *“il soggetto ha la sua dimora abituale”*: tale disposizione aggiunge al concetto di dimora, intesa come presenza fisica di un soggetto in determinato luogo, il requisito dell'abitudine di tale presenza e l'elemento soggettivo della volontà del soggetto di rimanere in quel luogo. Così, infatti, si è espressa la giurisprudenza, chiarendo che *“la residenza è determinata dall'abitudine volontaria dimora di una persona in un dato luogo, sicché 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 evidenziati tale intenzione, è normalmente compenetrata nel primo elemento”*⁹.

L'elemento soggettivo (intenzione-volontà), si noti, non è autonomamente rilevante, poichè la residenza va individuata in base ad elementi di fatto, come *“le consuetudini di vita e lo svolgimento delle normali relazioni sociali”*¹⁰.

1.5 Conclusioni

In conclusione, il nostro legislatore tributario ha previsto tre alternativi criteri di collegamento con il territorio dello Stato per individuare in Italia la residenza delle persone fisiche.

Tali criteri, elencati dall'art. 2, comma 2 TUIR, sono l'iscrizione anagrafica, il domicilio e la residenza ai sensi del Codice Civile.

La nozione tributaria di *“residenza”* è, dunque, più ampia rispetto a quella civile, poichè può discendere anche da elementi diversi dalla dimora abituale, di cui all'art. 43 c.c.

Da ultimo si ricordi che ai fini dell'individuazione della residenza in Italia, non è possibile utilizzare lo strumento dell'interpello. La valutazione dello status di residente fiscale in Italia può essere effettuata solo in fase di controllo da parte dell'Amministrazione Finanziaria: non si tratta, infatti, di questioni attinenti all'interpretazione delle norme, bensì di questioni di fatto, che riguardano relazioni di natura diversa con il Paese.

	CRITERIO DI COLLEGAMENTO CON IL TERRITORIO ITALIANO	ARTICOLI DI RIFERIMENTO	NOTE E DEFINIZIONI
1	ISCRIZIONE ANAGRAFICA	ART. 2, 2°c. Tuir	PRESUNZIONE ASSOLUTA
2	DOMICILIO AI SENSI DEL C.C.	ART. 2, 2°c., Tuir ART. 43 C.C.	LUOGO OVE LA PERSONA HA STABILITO LA <u>“SEDE PRINCIPALE DEI SUOI AFFARI E INTERESSI”</u> (art. 43 C.C.)
3	RESIDENZA AI SENSI DEL C.C.	ART. 2, 2°c., Tuir ART. 43 C.C.	LUOGO OVE IL SOGGETTO HA LA SUA <u>DIMORA ABITUALE</u> (art. 43 C.C.)

⁶ Cass. 19 maggio 2010, n. 12259.

⁷ Risoluzione 14 ottobre 1988, n. 8/1329.

⁸ Corte di Giustizia CE, 12 luglio 2001, causa C-262/99 (sentenza Louloudakis).

⁹ Sentenza 5 febbraio 1985, n. 791 della Corte di Cassazione. Più recentemente, si veda la sentenza Cass. 9-16.04.2010, n. 14170: la Corte afferma che *“la nozione di residenza cui si riferisce la legge n. 69/2005 (...), non prende in considerazione il dato formale anagrafico, ma pretende che il soggetto residente abbia un radicamento reale e non estemporaneo con il territorio italiano”*.

La Corte continua suggerendo che *“tra gli indici necessari per assumere la sussistenza della residenza vi sono: (...) l'apprezzabile continuità temporale e stabilità della presenza; la sede principale e consolidata degli interessi lavorativi, familiari ed affettivi (...)”*.

¹⁰ M. RUSSOTTO, *Residenza estera fittizia: onere della prova «in bilico» fra contribuente e Fisco*, Fiscalità Internazionale, settembre-ottobre 2010 (pag. 417).