

La Cassazione torna sulla nozione di residenza fiscale



Marco Barassi

Professore associato di Diritto tributario Università di Bergamo
Dottore commercialista

Un'interessante applicazione del criterio del domicilio civilistico da parte della Corte di Cassazione

1. La nozione di residenza fiscale

La controversia affrontata dalla Corte di Cassazione nella sentenza n. 6501 del 31 marzo 2015, verte sull'individuazione della residenza, al fine dell'applicazione dell'imposta sul reddito delle persone fisiche[1]. Come noto, l'articolo 2 TUIR definisce la residenza, al fine delle imposte sui redditi, sulla base di tre criteri di collegamento alternativi, integrati, ciascuno, da un requisito temporale. I criteri di collegamento sono: l'iscrizione nelle anagrafi della popolazione residente, il domicilio e la residenza ai sensi del Codice civile (di seguito CC).



Il requisito temporale consiste nel protrarsi di uno dei criteri di collegamento, per la maggior parte del periodo d'imposta.

La persona fisica che abbia uno solo dei criteri di collegamento per la maggior parte del periodo d'imposta è considerata residente, al fine dell'applicazione dell'imposta reddituale, per l'intero periodo d'imposta e nei suoi confronti opererà il criterio della tassazione del reddito mondiale[2].

L'interpretazione dell'articolo 2 TUIR e la sua concreta applicazione presentano profili di complessità per almeno due ordini di ragioni:

- l'interpretazione, perché il rinvio alle nozioni civilistiche di domicilio e residenza comporta l'assunzione nel diritto tributario di significati elaborati nell'ambito del diritto civile;
- l'applicazione, perché, mentre il criterio di collegamento costituito dall'iscrizione nell'anagrafe della popolazione residente è di agevole accertamento, l'esistenza del domicilio o della residenza, come definiti dal CC, è integrata da elementi di cui può essere complesso verificare la sussistenza.

2. L'iscrizione nell'anagrafe della popolazione residente

Si tratta di un requisito di natura formale[3] che non ammette prova contraria; la mera iscrizione nell'anagrafe comporta la residenza del soggetto anche in assenza di effettivi criteri di collegamento tra questi e lo Stato.

Tuttavia dalla cancellazione dall'anagrafe della popolazione residente e dall'iscrizione nell'anagrafe degli italiani residenti all'estero (di seguito AIRE) non è possibile desumere la tesi inversa ovvero che il soggetto non sia residente in Italia[4].

La giurisprudenza è rigorosa nell'affermare il prodursi degli effetti – la residenza fiscale – al verificarsi della fattispecie – l'iscrizione nell'anagrafe della popolazione residente – anche qualora questa permanga per effetto di errori commessi dalla pubblica amministrazione[5].

3. Il domicilio e la residenza civilistici

Il domicilio, secondo l'articolo 43 CC, è nel luogo in cui il soggetto ha stabilito la sede principale dei suoi affari e interessi. La stessa disposizione definisce anche la residenza individuandola nel luogo in cui la persona ha la dimora abituale.

La nozione di domicilio si compone di due elementi, uno soggettivo e l'altro oggettivo:

- il primo consiste nella volontà del soggetto (*ha stabilito*) di concentrare in un luogo la sede principale dei suoi affari e interessi, non essendo rilevante, a tal fine, la presenza fisica; tuttavia la giurisprudenza è consolidata

nell'affermare che la gestione degli interessi debba essere esercitata abitualmente, in modo riconoscibile dai terzi[6];

- l'elemento oggettivo allude al luogo principale in cui si trovano gli affari e interessi del soggetto. La dottrina ha correttamente rilevato che non appare giustificata né la tendenza ad attribuire rilevanza assoluta all'intenzionalità nell'ambito della nozione di domicilio a differenza di quanto varrebbe per la nozione di residenza, né la contrapposizione tra *res juris* riferita al domicilio e *res facti* alla residenza, constando entrambe le nozioni di elementi sia materiali sia intenzionali[7].

Il requisito della principalità della sede permette di affermare che il domicilio del soggetto è unico. La nozione degli affari e interessi menzionati dalla disposizione codicistica è dibattuta.

Un orientamento dottrinale, che appare prevalente, riferisce tale nozione agli affari e interessi di carattere patrimoniale del soggetto argomentando sia in base al contesto in cui il CC utilizza la locuzione "*affari e interessi*" sia sulla complementarietà con la nozione di residenza che, diversamente, fa riferimento ai rapporti di carattere personale del soggetto[8].

Invece la giurisprudenza[9] e l'Amministrazione finanziaria[10] sono stabilmente orientate a riferire l'ambito degli affari e interessi non solo alla sfera patrimoniale del soggetto ma anche a quella personale, familiare e degli affetti.

Dalle differenti interpretazioni degli "*affari e interessi*" derivano rilevanti conseguenze di ordine tributario poiché, quando questi comprendano anche la sfera personale e familiare del contribuente, ne risulta ampliato l'ambito applicativo della norma fiscale qualificando residenti i soggetti che lavorino e dimorino all'estero mantenendo la famiglia in Italia[11].

L'articolo 43 CC stabilisce che la residenza è nel luogo in cui la persona ha la dimora abituale. Questo è il luogo dove il soggetto normalmente abita. Secondo la giurisprudenza la residenza è integrata dalla permanenza in un determinato luogo e dall'intenzione di abitarvi in modo stabile, rivelata dalle consuetudini di vita e dallo svolgimento delle normali relazioni sociali[12]; ciò accade anche quando la persona svolga un'attività lavorativa fuori dal comune di residenza ma conservi in esso l'abitazione, vi ritorni quando possibile e vi mantenga il centro delle proprie relazioni familiari e sociali[13].

La breve illustrazione delle nozioni di domicilio e residenza permette di coglierne i differenti elementi costitutivi qualora si attribuisca al domicilio la funzione di individuare il centro degli affari e interessi di natura patrimoniale riservando alla residenza l'ambito delle relazioni familiari e personali. Questa ricostruzione appare in linea con la separazione tra il concetto di domicilio e quello di residenza, avvenuto in conseguenza delle modifiche intervenute nelle condizioni sociali e, segnatamente, della maggiore mobilità delle persone[14]. Ma, come si è già ricordato, giurisprudenza e amministrazione finanziaria accolgono una nozione di domicilio che include gli affari e interessi anche personali del soggetto.

4.

Una sentenza difforme dai precedenti?

La sentenza n. 6501/15 della Corte di Cassazione ha riconosciuto la residenza in Svizzera di una persona fisica, già cittadino italiano e iscritto all'AIRE dal 1978, successivamente divenuto cittadino svizzero, che svolgeva attività di lavoro in Svizzera mantenendo alcuni interessi in Italia, dove risiedeva con la moglie e i figli.

I profili fattuali della vicenda, come emergono dalla sentenza e da quella emessa dalla Commissione Tributaria Regionale[15], oggetto di ricorso per cassazione, sono i seguenti.

L'Agenzia delle Entrate contestava al contribuente la mancata dichiarazione di redditi percepiti in qualità di amministratore di una società di capitali[16]. L'obbligo dichiarativo conseguiva, secondo l'Amministrazione finanziaria, dall'aver il soggetto mantenuto la residenza fiscale in Italia poiché, sebbene iscritto all'AIRE, percepiva in Italia compensi superiori a quelli di fonte svizzera, era titolare di contratti assicurativi di due auto immatricolate in Italia e deteneva un immobile in locazione[17]. Il contribuente dimostrava, nel corso del giudizio davanti alla Commissione Tributaria Regionale, di svolgere attività di lavoro dipendente in Svizzera in base ad un contratto a tempo indeterminato, con orario di lavoro di otto ore giornaliere e tre settimane di ferie annue, di essere titolare di un contratto di locazione, di una polizza di assicurazione sanitaria, di essere iscritto alla previdenza professionale obbligatoria, nonché di essere titolare di varie utenze. In Italia il contribuente rivestiva la carica di amministratore e legale rappresentante di una società; inoltre, come ricordato, moglie e figli del contribuente risiedevano in Italia.

Le ragioni del contribuente erano riconosciute nei primi due gradi di giudizio. L'Agenzia delle Entrate proponeva ricorso per Cassazione ritenendo che la Commissione Tributaria Regionale non avesse idoneamente valutato la rilevanza dei legami affettivi e personali del contribuente, al fine di riconoscerne la residenza fiscale in Italia.

La Corte di Cassazione ha rigettato il ricorso dell'Amministrazione finanziaria individuando la residenza nella "*sede principale dell'attività, sicché il centro degli interessi vitali del soggetto va individuato dando prevalenza al luogo in cui la gestione di detti interessi viene esercitata abitualmente in modo riconoscibile dai terzi*"; "*Le relazioni affettive e familiari – la cui centrale importanza è invocata dalla ricorrente Agenzia al fine della residenza fiscale – non hanno una rilevanza prioritaria ai fini probatori della residenza fiscale, venendo in rilievo solo unitamente ad altri probanti criteri [...] che univocamente attestino il luogo col quale il soggetto ha il più stretto collegamento*".

La *ratio decidendi* della sentenza della Corte di Cassazione è fondata sulla individuazione del domicilio civilistico del soggetto inteso come il centro principale degli affari e interessi.

Infatti, sul domicilio civilistico, la cui presenza in Italia sarebbe stata manifestata dalla residenza della moglie e dei figli del contribuente, era costruita la pretesa impositiva dell'Amministrazione finanziaria, secondo un approccio frequentemente

adottato nei confronti dei contribuenti che abbiano trasferito all'estero la propria residenza e non anche quella della famiglia.

Su questo aspetto la sentenza è conforme alla giurisprudenza consolidata che ascrive la residenza del coniuge e dei figli del contribuente alla nozione di domicilio civilistico, includendovi gli interessi non solo patrimoniali ma anche personali del contribuente.

Infatti, la sentenza della Corte richiama, come precedente conforme, la Cassazione n. 24246/11 dove, riferendosi al domicilio civilistico quale centro principale degli affari e interessi economici nonché delle proprie relazioni personali, la Corte afferma che il centro principale degli interessi vitali va individuato dando prevalenza al luogo in cui la gestione di detti interessi viene esercitata abitualmente in modo riconoscibile dai terzi; quindi, la Corte ricerca il centro principale tra tutti gli affari e interessi del soggetto e lo individua nello Stato estero dove questi lavora stabilmente piuttosto che in quello in cui risiedono la moglie e i figli.



È in relazione a questo elemento che la sentenza si discosta da alcuni precedenti della stessa Corte di Cassazione che, sulla scorta di orientamenti espressi dalla Corte di Giustizia[18], hanno individuato una gerarchia tra gli interessi patrimoniali e personali del soggetto, ponendo questi ultimi in posizione preminente. Né l'articolo 2 comma 2 TUIR né l'articolo 43 CC forniscono alcuna indicazione sulla eventuale prevalenza degli interessi di natura personale rispetto a quelli patrimoniali; anzi, come si è ricordato, parte della dottrina ritiene che la nozione di domicilio di cui all'articolo 43 CC, includa i soli interessi patrimoniali e non anche quelli personali, oggetto, invece, della nozione di residenza ai sensi dello stesso articolo 43 CC.

La giurisprudenza della Corte di Giustizia, richiamata in alcune sentenze della Corte di Cassazione per affermare la prevalenza degli interessi personali su quelli patrimoniali[19], si riferisce all'articolo 7, n. 1, comma 2, della Direttiva n. 83/182/CEE il quale testualmente statuisce la preminenza dei legami personali su quelli professionali[20]: in questo caso è la stessa disposizione oggetto di interpretazione a dare una base normativa per affermare la prevalenza degli elementi di carattere personale rispetto a quelli patrimoniali. In assenza di una simile scelta normativa, come avviene in materia di residenza ai fini delle imposte sui redditi, appare corretta la interpretazione contenuta nella sentenza n. 6501/15 che ha operato una

valutazione complessiva degli interessi del soggetto per individuare il domicilio dove è il centro principale di tutti gli affari e interessi del soggetto.

Questo pare essere l'aspetto di più rilevante novità della sentenza richiamata, della quale esiste un precedente nella giurisprudenza di merito. Infatti, la prevalenza degli interessi di natura patrimoniale rispetto a quelli personali era già emersa nella sentenza n. 87/2012 della Commissione Tributaria Regionale della Liguria che, tuttavia, aveva concluso accogliendo le ragioni dell'Agenzia delle Entrate poiché il contribuente non aveva provato la prevalenza dei suoi interessi patrimoniali all'estero rispetto a quelli in Italia.

5.

L'inversione dell'onere della prova

Nella controversia decisa dalla Corte di Cassazione l'onere della prova di non risiedere in Italia, ossia di avere perso con tale Paese "ogni significativo collegamento" e di realizzare al contempo una "reale e duratura localizzazione nel paese fiscalmente privilegiato", gravava sul contribuente, per effetto della disposizione contenuta nell'articolo 2 comma 2-bis TUIR[21]. La sentenza ne fa menzione ricordando che "si considerano altresì 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 Ministro delle finanze [...]". La norma è volta a contrastare i trasferimenti fittizi di residenza e, a tal fine, pone una presunzione relativa, che ammette quindi la prova contraria, di residenza in Italia nei confronti dei cittadini italiani che abbiano trasferito la residenza in uno Stato *black list*, tra cui è compresa la Svizzera[22]. L'Amministrazione finanziaria deve provare l'esistenza degli elementi costitutivi della presunzione (la cittadinanza italiana, la cancellazione dall'anagrafe della popolazione residente e il trasferimento di residenza in uno Stato *black list*): dal che consegue la presunzione di residenza in Italia che può essere superata dalla prova contraria offerta dal contribuente. L'Amministrazione finanziaria ritiene che gli elementi probatori offerti dal contribuente debbano essere valutati globalmente, in una considerazione complessiva della sua posizione[23]. Questa impostazione è confermata dalla sentenza n. 6501/15 che, come osservato sopra, nell'ambito di una valutazione complessiva della posizione del contribuente, ne ha individuato il domicilio sulla base del criterio di principalità degli interessi patrimoniali e personali.

6.

Conclusioni

La sentenza n. 6501/15 della Corte di Cassazione conferma l'interpretazione consolidata della giurisprudenza e condivide dall'Amministrazione finanziaria che ascrive alla nozione di domicilio non i soli interessi patrimoniali del soggetto bensì anche quelli di natura personale e affettiva. Invece, l'elemento di maggiore interesse consiste nel fatto che la sentenza, operata una valutazione complessiva degli interessi del soggetto, individua il domicilio nel luogo in cui si trovano quelli qualificabili come principali ossia idonei a denotare un legame di maggiore intensità tra luogo e persona. In questa valutazione non vi sono vincoli normativi per qualificare "principali" alcuni interessi rispetto ad altri ma prevale il criterio idoneo a determinare quale sia il luogo con il quale il soggetto abbia il più stretto collegamento.

Elenco delle fonti fotografiche:

https://upload.wikimedia.org/wikipedia/commons/a/a0/Roma_2011_08_07_Palazzo_di_Giustizia.jpg [10.12.2015]

<https://virgoletteblog.files.wordpress.com/2012/03/codice-civile.jpg?w=460&h=307> [10.12.2015]

[1] Articolo 2 del Testo unico delle imposte sui redditi (di seguito TUIR).

[2] Articolo 3 TUIR: "L'imposta si applica sul reddito complessivo del soggetto, formato per i residenti da tutti i redditi posseduti [...] e per i non residenti soltanto da quelli prodotti nel territorio dello Stato".

[3] Cassazione n. 5382/2012.

[4] In questo senso l'Agenzia delle Entrate nella Circolare n. 304/E del 2 dicembre 1997.

[5] Cfr. Cassazione n. 1215/98; di recente Cassazione n. 677/15.

[6] Così Cassazione n. 6501/15, n. 24246/11 e n. 14434/10.

[7] Piantavigna Paolo, La funzione della nozione di "residenza fiscale" nell'IRPEF, in: Riv. Dir. Fin. Sc. Fin., 2013, I, pagina 287.

[8] Commentario al cod. civ. Scialoja-Branca, Bologna/Roma 1970, pagina 1 e seguenti, nonché la dottrina tributaristica tra cui Marini Giuseppe, Articolo 2 (soggetti passivi), in: Tinelli Giuseppe (a cura di), Commentario al Testo Unico delle Imposte sui Redditi, Padova 2009, pagina 33; Piantavigna Paolo, op. cit., pagina 291; cfr. anche Franson Guglielmo, TUIR e leggi complementari, in: Fantozzi Augusto (a cura di), Commentario breve alle leggi tributarie, Padova 2010, pagina 24.

[9] Ex multis Cassazione n. 14937/13, n. 13803/01, n. 5006/05.

[10] Circolare n. 304/E del 2 dicembre 1997.

[11] Melis Giuseppe, La nozione di residenza fiscale delle persone fisiche nell'ordinamento tributario italiano, in: Rass. trib., 1995, pagina 1051.

[12] Cassazione n. 25726/11.

[13] Cassazione n. 1738/86.

[14] Come rileva Marino Giuseppe, La residenza, in: Diritto tributario internazionale, coordinato da Uckmar Victor, Padova 2006, pagina 350.

[15] I fatti sono descritti nella sentenza della Commissione Tributaria Regionale di Genova, sez. 7, n. 40 del 10 marzo 2009, inedita.

[16] I fatti di causa si riferiscono all'anno 1999. Allora i redditi degli amministratori di società appartenevano alla categoria dei redditi di lavoro autonomo sottoposti, qualora corrisposti a soggetti non residenti, a una ritenuta alla fonte a titolo d'imposta che escludeva l'obbligo di dichiarazione del reddito.

[17] Così emerge dalla sentenza della Commissione Tributaria Regionale di Genova.

[18] Della Corte di Giustizia si veda, per esempio, la sentenza del 12 luglio 2001, in causa C-262/99, Louloudakis, che è richiamata da Cassazione n. 20285/13 e n. 14434/10. La sentenza della Corte di Giustizia ha per oggetto l'articolo 7, n. 1, comma 2, della Direttiva n. 83/182/CEE, relativa alle franchigie fiscali in materia di importazione tem-

poranea di mezzi di trasporto.

[19] Le sentenze sono citate nella nota precedente.

[20] "1. Ai fini dell'applicazione della presente direttiva, si intende per «residenza normale» il luogo in cui una persona dimora abitualmente, ossia durante almeno 185 giorni all'anno, a motivo di legami personali e professionali oppure, nel caso di una persona senza legami professionali, a motivo di legami personali che rivelano l'esistenza di una stretta correlazione tra la persona in questione e il luogo in cui abita. Tuttavia, nel caso di una persona i cui legami professionali siano situati in un luogo diverso da quello dei suoi legami personali e che pertanto sia indotta a soggiornare alternativamente in luoghi diversi situati in due o più Stati membri, si presume che la residenza normale sia quella del luogo dei legami personali, purché tale persona vi ritorni regolarmente. Questa condizione non è richiesta allorché la persona effettua un soggiorno in uno Stato membro per l'esecuzione di una missione di durata determinata. La frequenza di un'università o di una scuola non implica il trasferimento della residenza normale."

[21] Questa è l'interpretazione dell'Agenzia delle Entrate; le parti in corsivo nel testo sono tratte dalla Circolare n. 140/E del 24 giugno 1999.

[22] L'elenco degli Stati *black list*, ai fini dell'articolo 2 comma 2-bis TUIR, è contenuto nel Decreto Ministeriale (D.M.) del 4 maggio 1999.

[23] Circolare n. 140/E del 24 giugno 1999.