

Diritto on line

*Contributo pubblicato nella sezione Diritto
del sito www.treccani.it*

DIREZIONE SCIENTIFICA

Antonio Carratta, Marco D'Alberti

SETTORI DISCIPLINARI E REFERY

Diritto amministrativo: Marco D'Alberti

Diritto civile: Pier Guido Alpa

Diritto commerciale: Mario Libertini

Diritto costituzionale: Angelo Antonio Cervati

Diritto del lavoro: Tiziano Treu, Liliana Tassaroli

Diritto internazionale: Enzo Cannizzaro, Emanuele Cimiotta

Diritto penale e procedura penale: Giorgio Spangher

Diritto processuale civile: Antonio Carratta

Diritto tributario: Andrea Fedele, Guglielmo Frasoni

Coordinamento redazionale

Andrea Di Salvo

Segreteria

Maria Stella Tumiatti

Residenza persone fisiche [dir. trib.]

di Giuseppe Melis - Diritto on line (2018)

Residenza persone fisiche [dir. trib.]

Abstract

Viene esaminata la nozione di residenza fiscale delle persone fisiche contenuta nell'art. 2, co. 2, t.u.i.r., in particolare i relativi elementi costitutivi e l'elaborazione giurisprudenziale, di merito e di legittimità, che ne è stata fornita. Si passa poi ad esaminare la presunzione relativa contenuta nel successivo co. 2-bis nonché le modalità attraverso cui le convenzioni internazionali in materia di imposte sul reddito e sul patrimonio risolvono i casi di doppia residenza fiscale.

1. INTRODUZIONE

La residenza fiscale delle persone fisiche, disciplinata ai co. 2 e 2-*bis* dell'art. 2, d.P.R. 22.12.1986, n. 917 (t.u.i.r.), assume rilievo ai fini dell'estensione territoriale del presupposto di imposta: i soggetti residenti sono tassati sui redditi (**redditi da lavoro autonomo (dir. trib); redditi da lavoro dipendente (dir. trib.)**) ovunque prodotti, in ossequio al principio cd. "del reddito mondiale", mentre i soggetti non residenti sono tassati soltanto per i redditi che, ai sensi dell'art. 23 t.u.i.r., si considerano prodotti nel territorio dello Stato.

Il co. 2 definisce la residenza fiscale, stabilendo che si considerano residenti, ai fini delle imposte sui redditi, 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. Il co. 2-*bis* prevede invece un'inversione dell'onere probatorio, altrimenti a carico dell'Amministrazione finanziaria, nell'ipotesi dei cittadini italiani che trasferiscano la residenza fiscale in uno Stato a fiscalità privilegiata.

2. L'ISCRIZIONE ANAGRAFICA

L'iscrizione anagrafica è definita dalla legislazione di settore come «la raccolta sistematica dell'insieme delle posizioni relative alle singole persone, alle famiglie e alle convivenze che hanno fissato nel Comune la residenza, nonché delle posizioni relative alle persone senza fissa dimora che hanno stabilito nel Comune il proprio domicilio» (l. 24.12.1954, n. 1228 e d.P.R. 30.5.1989, n. 223).

Si tratta di uno schedario della popolazione residente in un Comune, con finalità sia statistiche, ai fini della rilevazione della popolazione residente nel territorio di un dato Comune, sia di carattere politico-economico, per la determinazione del relativo fabbisogno finanziario, sia infine pubblicitarie, per via dell'attività di trascrizione (iscrizioni, mutazioni e cancellazioni) e di certificazione svolta dagli ufficiali dell'anagrafe. Vi sarà dunque tenuto anche il soggetto che dall'estero trasferisce la propria residenza in Italia.

Il cittadino italiano che trasferisce la residenza all'estero, oltre a cancellare la propria iscrizione anagrafica comunale, è tenuto a registrarsi presso l'anagrafe degli italiani residenti all'estero (AIRE). Tale iscrizione è tuttavia irrilevante ai fini tributari, non precludendo la possibilità da parte dell'Amministrazione finanziaria di provare il mantenimento in Italia della residenza o del domicilio civilistici per la maggior parte del periodo d'imposta (circ. Ministero dell'economia e delle finanze, 2.12.1997, n. 304/E/1/2/705; Cass., 16.1.2015, n. 677; Cass., 28.10.2015, n. 21970).

La residenza anagrafica è fattispecie formale, perché le indicazioni nel registro potrebbero non corrispondere alla realtà fattuale. Una siffatta scelta legislativa è legata senz'altro ad esigenze di semplificazione e certezza del prelievo, ma pone fondati dubbi di legittimità costituzionale, potendo condurre ad assoggettare ad imposta anche colui che risulti privo di un qualsiasi collegamento con la comunità statale in violazione dell'art. 53 Cost., richiedendo il dovere contributivo la presenza di criteri di collegamento "effettivi" (personali o reali che siano).

La giurisprudenza ha peraltro applicato con estrema rigidità il requisito dell'iscrizione anagrafica, non ammettendo prova contraria alla risultanze anagrafiche (Cass., 15.6.2010, n. 14434; Cass., 20.4.2006, n. 9319; Cass., 3.3.1999, n. 1783) e imputando addirittura al contribuente gli effetti degli errori commessi dall'amministrazione nella trasmissione al comune di provenienza dei dati necessari per la cancellazione dall'anagrafe (Cass., 6.2.1998, n. 1215).

Ai fini fiscali, prevale insomma la forma sulla sostanza, diversamente da quanto accade ai fini civilistici dove la giurisprudenza è concorde nel ritenere che le risultanze anagrafiche diano luogo a presunzioni relative, cioè superabili con prova contraria (Cass., 16.11.2006, n. 24222) tesa alla dimostrazione della simulazione o della non rispondenza della dichiarazione al vero (Cass., 24.2.1978, n. 478).

3. IL DOMICILIO CIVILISTICO

L'art. 43 c.c. dispone che «il domicilio di una persona è nel luogo in cui essa ha stabilito la sede principale dei suoi affari e interessi. La residenza è nel luogo in cui la persona ha la dimora abituale», sancendo così una pluralità di possibili relazioni rilevanti tra persona e luogo.

Parte della dottrina e della giurisprudenza hanno ritenuto di poter rinvenire una distinzione fondamentale nella qualità di *res juris* del domicilio e di *res facti* della residenza: il primo sarebbe una mera creazione giuridica del legislatore svincolata dall'effettiva presenza del soggetto, il cui unico legame con tale luogo sarebbe dato dall'intenzione (volontà) – di stabilirvi la sede principale dei propri affari ed interessi (cd. “elemento soggettivo”), il secondo, invece, vera e propria situazione di fatto data dall'effettiva presenza del soggetto in un dato luogo.

La dottrina maggioritaria ha criticato questa impostazione sotto il duplice profilo della contrapposizione *res juris - res facti* e dell'elemento intenzionale.

Quanto al primo profilo, si è osservato che non è affatto necessario ricorrere ad una presunzione di presenza del soggetto, essendo solo richiesta l'esistenza del presupposto materiale dell'accentramento di affari e interessi in un dato luogo; che il summenzionato presupposto è comunque un dato concreto – l'insieme di fatti materiali e immateriali che lo compongono – sicché il domicilio ne costituisce semmai un effetto, e non è certamente mera creazione giuridica; infine, che ciò che in ultima analisi rileva è il fenomeno, comune ad entrambe le nozioni, della produzione di determinati effetti giuridici.

Quanto alla rilevanza dell'elemento intenzionale, affermata soprattutto sulla base della locuzione «ha stabilito», si è sottolineato come anche con riferimento al concetto di residenza l'intenzione abbia una propria rilevanza e che ciò che conta è l'esistenza di un centro di interessi o la presenza, con una certa stabilità, di un soggetto in un luogo; che la semplice volontà di costituire e mantenere un centro di interessi e di affari in un dato luogo, non accompagnata dal verificarsi del presupposto materiale, non è certo sufficiente ai fini dell'esistenza di un domicilio, così come non è certo la volontà del soggetto a costituire elemento discriminante nell'individuazione del requisito della principalit , dovendo la realt  effettiva prevalere sulla diversa intenzione del soggetto; infine, che l'elemento volutaristico, quale "antecedente storico", pu  al limite svolgere una funzione integrativa nella costituzione di una nuova "sede" giuridica, ma solo fino al momento in cui gli interessi non si siano consolidati in modo tale da risultare riconoscibili all'esterno, momento dal quale dovr  invece aver luogo una semplice indagine di fatto (che prescindendo dall'interno volere) ai fini dell'accertamento della principalit  (nel domicilio) o della abilit  (nella residenza).

In conclusione, non appare giustificata n  la tendenza a contrapporre il domicilio quale *res juris* alla residenza quale *res facti* – indicando entrambe la connotazione giuridica di un determinato luogo in cui la persona ha legami ed interessi ed essendo per ci  stesse *res juris* – n  quella a riconoscere rilievo assoluto alla volont  nell'ambito della nozione di domicilio e a svalutarla con riferimento al concetto di residenza: ambedue sono situazioni concrete produttive di effetti giuridici predeterminati e in ambo i casi l'elemento soggettivo e quello oggettivo si compenetrano.

Per quanto riguarda il significato della locuzione “affari e interessi”, la giurisprudenza unanime e parte della dottrina le hanno assegnato un ampio significato, comprensivo di interessi di natura non solo patrimoniale, ma anche di indole morale, quali quelli che «attengono al consorzio di vita coniugale» (Cass., 9.5.1956, n. 1530; Cass., 14.1.1965, n. 72; Cass., 18.2.1964, n. 355; Cass., 28.3.1968, n. 884; Cass., 5.5.1980, n. 2936; Cass., 8.3.2005, n. 5006) o che «confluiscono normalmente nel luogo in cui vive la famiglia» (Cass., 12.2.1973, n. 435).

Si tratta di tesi criticata dalla dottrina prevalente, che ha evidenziato la piena autonomia concettuale tra le due nozioni, il domicilio venendo in rilievo solo quando sono in gioco interessi di natura patrimoniale (ad es., art. 343 c.c.; art. 456 c.c.) e la residenza al contrario richiamata solo quando acquistino rilevanza interessi di natura non patrimoniale (ad es., art. 94 c.c.; art. 12, l. 4.5.1983, n. 184).

Il problema dell'esatta identificazione degli interessi assume peraltro sul piano tributario notevole importanza, in quanto l'estensione del domicilio ai rapporti di natura personale amplia l'operatività della nozione di residenza fiscale, con particolare riferimento a quelle ipotesi in cui un soggetto abbia trasferito la propria dimora abituale all'estero per svolgervi la propria attività, mantenendo il centro dei propri interessi familiari in Italia. Ciò anche tenuto conto che l'Amministrazione finanziaria italiana si è adeguata all'interpretazione giurisprudenziale (ris. Ministero dell'economia e delle finanze, 14.10.1988, n. 8/1329; circ. Ministero dell'economia e delle finanze, 2.12.1997, n. 304/E/1/2/705), affermando, in ipotesi di soggetti iscritti all'AIRE e svolgenti attività di lavoro autonomo all'estero, che la residenza fiscale si potrebbe verificare, tra l'altro, nel caso in cui la famiglia dell'interessato abbia mantenuto la dimora in Italia durante l'attività lavorativa all'estero.

Un problema ulteriore che nasce dalla lettura dell'art. 43, co. 1, c.c., è dato dalla specificazione del requisito della “principalità”.

Innanzitutto, poiché la norma *de qua* opera riferimento alla sede principale, tale sede non può che essere unica.

In secondo luogo, la principalità è un requisito di fatto, nel cui accertamento la volontà non può assurgere a elemento decisivo, se non nei limiti in cui essa non si sia ancora manifestata all'esterno quale realtà concreta: l'indagine deve consistere, pertanto, in un accertamento di fatto, il cui unico tema si riduce a stabilirne i parametri. A tale proposito, si deve ritenere che l'indagine debba aver luogo sulla base di criteri di carattere quantitativo, come risulta chiaro nel caso del professionista con studi in diverse città, dell'imprenditore con aziende situate in luoghi diversi o del lavoratore con contratti di lavoro con soggetti dislocati in aree diverse del territorio, ipotesi nelle quali potrà trovarsi un attendibile parametro nel volume d'affari o nella retribuzione percepita. Si tratta di criteri, peraltro, chiaramente estensibili all'ipotesi in cui le più attività siano collocate, oltre che in Italia, in Stati da essa diversi. Tuttavia, se si accoglie la posizione giurisprudenziale che estende l'inciso "affari e interessi" ai rapporti di natura non patrimoniale, occorrerà svolgere un «congruo bilanciamento, sia sotto il profilo quantitativo che sotto quello qualitativo» tra i diversi luoghi in cui sono dislocati gli interessi del contribuente (Cass., 15.3.1954, n. 751).

4. LA RESIDENZA CIVILISTICA

Per quanto attiene alla residenza civilistica, essa è «nel luogo in cui la persona ha la dimora abituale».

La giurisprudenza ha ravvisato nella nozione di residenza, così come nel caso del domicilio, l'esistenza di un duplice requisito: da un lato, l'elemento oggettivo della permanenza, con una certa stabilità e continuità, in un determinato luogo (Cass., 26.7.1966, n. 2073; Cass., 3.5.1980, n. 2936), dall'altro l'elemento soggettivo dell'intenzione di rimanervi (Cass., 17.1.1972, n. 126; Cass., 2.11.2010, n. 7730), quale elemento tuttavia normalmente compenetrato nel primo (Cass., 5.2.1985, n. 791).

La residenza non può essere mantenuta *solo animo* (Cass., 26.1.1952, n. 221; Cass., 28.5.1979, n. 3075), cioè indipendentemente dal fatto di dimorare prevalentemente in un luogo, la volontà è presunta sino a prova contraria, l'abitudine non viene meno nel caso di svolgimento dell'attività al di fuori del comune di residenza del soggetto «purché conservi in esso l'abitazione, vi ritorni quando possibile e mostri l'intenzione di mantenervi il centro

delle proprie relazioni familiari e sociali» (Cass., 14.3.1986, n. 1738; Cass., 13.9.1983 n. 5554; Cass., 30.4.2008, n. 17643), e sul piano probatorio occorre tenere in considerazione elementi di fatto, come il comportamento e le consuetudini di vita del soggetto nello svolgimento delle normali relazioni sociali (Cass., 14.3.1986, n. 1738).

Relativamente alla nozione di residenza sorgono vari problemi, tra cui l'ambito di interessi ricompreso nella nozione di "dimora" e il significato dell'attributo "abituale" che ad essa accede.

Circa il primo problema, parte della dottrina e la giurisprudenza (Cass., 18.2.1975, n. 644), ritengono che la residenza possa avere ad oggetto, oltre al luogo in cui si trova la casa di abitazione, anche quei locali in cui il soggetto si trova abitualmente a motivo della sua attività di lavoro. Altra parte della dottrina, ritiene invece che il carattere di residenza possa essere attribuito alla sola casa di abitazione, a meno che i locali in cui l'attività è esercitata non siano adibiti anche a scopo abitativo.

Circa l'attributo "abituale", elemento che vale a distinguere la residenza dalla dimora, parte della dottrina e della giurisprudenza lo hanno inteso nel senso di "stabilità", quale "intenzionale non-provvisorietà", ammettendo di conseguenza la pluralità di residenze, mentre altra parte della dottrina e della giurisprudenza ne hanno dato una lettura di tipo quantitativo nel senso di "abitudine" o "consuetudine", quale cioè maggiore frequenza o durata, affermando così l'unicità della residenza. La lettura "quantitativa" dell'abitudine trova peraltro un significativo conforto giurisprudenziale in una prospettiva internazionale (Cass. S.U., 28 ottobre 1985, n. 5292), essendosi rilevato che quando il fenomeno della mobilità del soggetto assume dimensioni internazionali «non sembra potersi dubitare che la comparazione tra le sue abituali permanenze e stabili, consuetudinarie dimore, debba essere instaurata tra quelle che hanno luogo nel territorio italiano e quelle che hanno teatro all'estero: ma anche in questo contesto più ampio resta immutata la necessità che le iterate stabili (anche se discontinue) permanenze del cittadino straniero in sedi dislocate in diverse circoscrizioni amministrative minori, comprese nel territorio nazionale, siano

sommate ed aggregate in un quadro d'insieme, prima di compararle con quelle che interessano ambiti territoriali di altri Stati».

Ora, che si tratti di stabilità o di abitudine, vi è almeno concordia sul fatto che non sia necessaria la continuità o la definitività, a meno che le assenze non siano tali da far venir meno il carattere di abitualità: in altri termini, quando lo stare della persona in un altro luogo assuma il connotato dell'abitualità, prevalendo sul precedente luogo di dimora, che cessa così di essere luogo di dimora abituale, e si venga per l'effetto a costituire un'altra residenza.

La giurisprudenza, nel proporre il requisito della "intenzionale non provvisorietà", ha peraltro inteso sminuire l'importanza della durata, riducendola a mero indizio e non anche ad elemento costitutivo della fattispecie di residenza (Cass., 23.2.1977, n. 792; Cass., 6.7.1983, n. 4525), importanza invece recuperata dalla norma tributaria, che rende la residenza civilistica rilevante solo qualora venga integrato il requisito temporale della maggior parte del periodo d'imposta.

L'interpretazione dell'abitualità quale "intenzionale non-provvisorietà", si ricollega infine al riconoscimento dell'importanza della sussistenza del requisito soggettivo dell'intenzione di dimorare in un determinato luogo (Cass., 26.10.1968, n. 3586).

5. DOMICILIO E RESIDENZA CIVILISTICI NELLA GIURISPRUDENZA

Ciò precisato, dobbiamo esaminare l'interpretazione che la giurisprudenza tributaria ha inteso dare del concetto di residenza fiscale e, in particolare, dei concetti civilistici di residenza e domicilio oggetto di rinvio intraistituzionale.

Va subito detto, al riguardo, che nonostante la centralità assunta dal concetto di residenza fiscale nel nostro ordinamento sin dalla riforma del 1973 e l'ampia diffusione del fenomeno del trasferimento "fittizio" di residenza all'estero, sino alla metà degli anni '90 le pronunzie rinvenibili nelle banche dati giurisprudenziali erano poche e peraltro relative alla formulazione normativa ormai superata dell'art. 2, co. 2, d.P.R. 29.9.1973, n. 597.

La situazione muta radicalmente a seguito della percezione da parte dell'Amministrazione finanziaria della gravità assunta da tale fenomeno e del conseguente avvio di indagini nei confronti, spesse volte, di personaggi assai noti.

La prima sentenza importante riguardò infatti il Maestro Pavarotti, dove i giudici di merito (CTP Modena, sez. III, 9.2.1999, n. 985) accolsero l'accezione ampia della locuzione "affari ed interessi", comprensiva cioè delle attività di indole morale o familiare, ed affermarono, in punto di residenza, che per la sussistenza del requisito dell'abitudine della dimora non fosse necessaria la continuità o la definitività, permanendo la stessa anche quando il soggetto lavori o svolga la propria attività al di fuori del comune di residenza, purché conservi in esso l'abitazione, vi ritorni quando possibile e dimostri l'intenzione di mantenervi il centro delle proprie relazioni familiari e sociali, non venendo dunque meno per assenze più o meno prolungate dovute a ragioni di studio, cura o svago. I numerosi elementi di fatto acquisiti indussero i giudici a ritenere che Pavarotti avesse mantenuto in Italia i propri punti di riferimento e che non risultasse provato da nessun atto o documento l'effettivo trasferimento a Montecarlo. Non venne ritenuto necessario, neanche in sede di appello, l'accertamento della residenza in senso civilistico, "assorbita" dal riferimento al concetto ampio di **domicilio fiscale** poiché comprensivo degli elementi di carattere personale (CTR Emilia Romagna, sez. XIX, 27.3.2000, n. 16).

Il riferimento al concetto "allargato" di domicilio fiscale si ritrova in una successiva pronuncia relativa ad una cantante lirica (CTP Perugia, 23.11.2000, n. 628), in cui i giudici danno rilievo all'aver essa intrattenuto sul territorio dello Stato le proprie relazioni familiari, fissato le relative dimore, posto in essere una quota predominante delle prestazioni artistiche e professionali, effettuato investimenti immobiliari e di natura finanziaria e svolto attività di carattere sociale e culturale richiedenti una partecipazione assidua. L'elemento materiale dell'effettiva permanenza, nel senso di "dimora abituale" nel territorio dello Stato, passa anche qui in secondo piano, venendo la residenza esaminata "in uno" con il domicilio, a motivo dell'esistenza dei legami familiari ed affettivi in Italia. Anzi, i giudici negano espressamente la residenza civilistica della ricorrente in Italia, affermando l'inesistenza di elementi atti a provarne l'abituale dimora.

Non indugiando oltre sulla copiosa giurisprudenza di merito che da allora si è pronunciata in materia di residenza fiscale, e venendo alla giurisprudenza di legittimità, va rilevato che le prime sentenze risalgono alla fine degli anni '90 e mostrano ampie oscillazioni, al punto da apparire inidonee a tracciare un'univoca linea interpretativa in materia.

Muovendo dalla residenza civilistica, la Cassazione, sulla scorta dell'interpretazione civilistica, valorizza correttamente la volontà del soggetto di permanere in un determinato luogo, affermando che ciò che rileva non è la presenza continuativa, ma la «volontà di rimanervi e ritornarvi appena possibile (*animus revertendi*) e di mantenervi le proprie relazioni familiari e sociali» (Cass., 21.1.2015, n. 961).

Tuttavia, risultano alla fine poche le sentenze della Cassazione che si sono occupate della residenza civilistica, poiché, come già visto per le citate sentenze di merito, l'accoglimento della nozione "allargata" di domicilio, avvenuto senza riserve anche in sede di legittimità tributaria (Cass., 7.11.2001, n. 13803; Cass., 19.5.2010, n. 12259; Cass., 4.4.2012, n. 5382; Cass., 13.5.2015, n. 9723; Cass., 15.6.2016, n. 12311), ha consentito di far rientrare in gioco gli interessi "personali" da tale diversa prospettiva.

Quanto al rapporto esistente tra elemento oggettivo e volontaristico nell'ambito del domicilio, va poi osservato che la giurisprudenza ha talvolta affermato la rilevanza della mera "volontà" di stabilire e conservare in Italia la sede principale dei propri affari ed interessi (Cass., n. 12259/2010). Si tratta, tuttavia, di posizione interpretativa certamente errata, non potendosi, come visto in precedenza, prescindere dal profilo oggettivo relativo all'effettiva presenza di tali interessi in Italia.

Controverso è anche il rapporto sussistente tra gli elementi personali ed economico-patrimoniali nell'ambito del concetto "allargato" di domicilio.

Talune sentenze si sono infatti spinte ad affermare, nel caso di loro non coincidenza, la prevalenza dell'elemento personale rispetto a quello patrimoniale (Cass., n. 13803/2011; 14.04.2008, n. 9856; Cass., n. 12311/2016), argomentando sulla base della

giurisprudenza della Corte di giustizia delle Comunità europee (in particolare, C. giust., 12.7.2001, C-262/99, *Loudodakis*).

Si tratta, tuttavia, di richiamo inconferente sotto plurimi profili. In primo luogo, perché si tratta di sentenza resa nell'ambito dell'interpretazione della dir. 83/183/CE in materia di franchigia IVA (Imposta sul valore aggiunto) sull'importazione temporanea di autoveicoli, come tale inapplicabile ad un tributo non armonizzato qual è l'IRPEF. In secondo luogo, perché nel caso di divergenza tra i luoghi in cui sono situati gli interessi professionali e personali, la direttiva presume che la residenza normale sia quella di ubicazione dei secondi, ma a condizione che tale persona vi ritorni regolarmente. In terzo luogo, perché non è vero che possa riconoscersi all'elemento personale di matrice eurounitaria una forza espansiva tale da renderlo applicabile alla nozione interna di residenza. A parte la natura settoriale della definizione interessata, poiché espressamente prevista dall'art. 7 «ai fini dell'applicazione della direttiva», basta osservare che la nozione di residenza nelle imposte sui redditi non solo non ha mai formato oggetto di intervento da parte del legislatore eurounitario, ma che tutte le volte in cui essa è venuta in rilievo, il legislatore europeo o ha rinvio alle nozioni interne (art. 3 par. 1 della Proposta presentata dalla Commissione nel 1979 relativa ai transfrontalieri), oppure ha formulato la regola dei "tre quarti", introducendo un concetto di residenza legato al luogo di produzione del reddito (si veda la raccomandazione sul trattamento dei lavoratori del 1994). Infine, la stessa giurisprudenza eurounitaria ha confermato tale linea, affermando, nel noto caso *Schumacker* (C. giust., 14.2.1995, C-279/1993), il carattere recessivo della dimora abituale rispetto al luogo di ubicazione della fonte esclusiva o prevalente del reddito.

Va rilevato, tuttavia, che in tempi recenti la Cassazione ha correttamente affermato (Cass., sez. trib., 31.3.2015, n. 6501) che «le relazioni affettive e familiari (...) non hanno una rilevanza prioritaria ai fini probatori della residenza fiscale», sottolineando così come il centro degli interessi vitali vada individuato attribuendo prevalenza al luogo in cui sono stabiliti gli interessi economici.

In tale direzione si era peraltro indirizzata la stessa giurisprudenza civilistica che, pur mantenendo ferma la nozione “allargata” di domicilio, aveva finalmente affermato, in tema di notifiche, la prevalenza dell’elemento economico su quello personale (Cass., 22.8.2007, n. 17782). Si attua, per tale via, una selezione “qualitativa” all’interno della suddetta nozione “allargata”, offrendo una soluzione ai casi di divaricazione territoriale tra interessi economici ed affettivi, nonché un ulteriore argomento contrario alla giurisprudenza tributaria di legittimità favorevole alla prevalenza degli interessi di natura personale su quelli economici.

6. IL REQUISITO TEMPORALE

Integrati gli elementi costitutivi, occorre verificare la sussistenza del requisito temporale “tributario”, dovendo i medesimi elementi sussistere per la maggior parte del periodo d’imposta (183 giorni, 184 giorni per gli anni bisestili).

Entrambi i requisiti sono necessari affinché un soggetto possa considerarsi fiscalmente residente in Italia.

Infatti, un soggetto potrebbe integrare “civilisticamente” la residenza o il domicilio, ma dal punto di vista “tributario” essere considerato non residente, difettando il requisito temporale. Ad esempio, esso potrebbe aver stabilito la propria “dimora abituale” in Italia dal 10.7.2015 al 5.5.2016, non verificandosi pertanto – né per il 2015, né per il 2016 – il requisito della maggior parte del periodo di imposta.

Oppure, il soggetto potrebbe integrare il requisito fiscale della «maggior parte del periodo di imposta» ma non essere né residente, né domiciliato ai sensi del codice civile. Ad esempio, esso potrebbe essere stato fisicamente presente in Italia per oltre duecento giorni, ma aver conservato all’estero la sua dimora abituale e il suo centro principale degli affari ed interessi.

È importante evidenziare che la residenza fiscale, laddove risulti integrato il requisito temporale, avrà effetto per l’intero periodo di imposta, mentre nel caso opposto il soggetto

si considererà fiscalmente non residente per l'intero periodo di imposta: vige, dunque, salva diversa previsione *ad hoc* contenuta nelle convenzioni in materia di imposte sul reddito e sul patrimonio, il principio della cd. "non frazionabilità" del periodo di imposta (ris. n. 471/E/2008).

7. TRASFERIMENTO IN PARADISI FISCALI: INVERSIONE DELL'ONERE PROBATORIO

A seguito del proliferare di trasferimenti fittizi di residenza in paradisi fiscali da parte di persone fisiche, la l. 23.12.1998, n. 448 ha aggiunto all'art. 2 un comma *2-bis*, in base al quale «si considerano altresì residenti, salvo prova contraria, i cittadini italiani cancellati dalle anagrafi della popolazione residente e trasferiti in Stati o territori diversi da quelli individuati con decreto del ministro dell'economia e delle finanze».

Si tratta di una presunzione legale relativa, in base alla quale i cittadini italiani cancellati dalle anagrafi della popolazione residente e che trasferiscano la propria residenza o il proprio domicilio in Stati o territori aventi un regime fiscale privilegiato si considerano residenti in Italia, salvo che i medesimi offrano la prova contraria della propria residenza e del proprio domicilio all'estero.

Tale previsione, proprio in quanto ammette la possibilità di provare che la situazione reale è diversa da quella presunta, riveste natura antievasiva (e non già antielusiva), rispondendo alla necessità di contrastare la fittizia emigrazione in Paesi e territori a fiscalità privilegiata, mossa dall'unico fine di sottrarsi al regime fiscale più oneroso dello Stato di appartenenza.

Spetterà pertanto al contribuente fornire in sede probatoria ogni elemento utile per localizzare all'estero la propria dimora abituale e il proprio centro principale degli affari ed interessi (Cass., 4.9.2013, n. 20285).

Secondo la giurisprudenza, tale presunzione vale anche a favore del contribuente, laddove egli abbia interesse ad essere considerato fiscalmente residente in Italia,

spettando in tal caso all'Amministrazione finanziaria l'onere della prova contraria (Cass., 10.10.2014, n. 21438).

8. IMPOSTE SUL REDDITO E PATRIMONIO: RESIDENZA NELLE CONVENZIONI

Le convenzioni in materia di imposte sul reddito e sul patrimonio assumono funzione spesso decisiva nella risoluzione dei casi di doppia residenza fiscale.

In particolare, poiché il funzionamento delle relative norme di localizzazione è basato sulla presenza di uno Stato della residenza e di uno Stato della fonte, e poiché le medesime convenzioni rinviano alla legislazione degli Stati contraenti che definisce la residenza ai fini interni, sorge la necessità di risolvere il caso in cui, in applicazione dei criteri di collegamento previsti dalle rispettive normative nazionali, il contribuente risulti residente in entrambi gli Stati contraenti. In tal caso, la Convenzione, per potersi applicare, richiede infatti di determinare quale dei due Stati possa considerarsi, ai fini convenzionali, Stato della residenza e quale Stato della fonte, risolvendo il conflitto da doppia residenza.

A tal fine, l'art. 4, par. 2 del Modello OCSE – e delle convenzioni bilaterali sulla base di esso stipulate – contiene una cd. “*tie breaker rule*”, che, per le persone fisiche, prevede i seguenti criteri:

a) la disponibilità di un'abitazione permanente, a proposito della quale il Commentario ufficiale al modello OCSE precisa che «l'individuo deve averla sistemata ed utilizzata per proprio uso permanente in contrasto con il soggiorno in un dato luogo in condizioni che dimostrino evidentemente l'intenzione di un soggiorno di breve durata» e che non occorre avere riguardo tanto al titolo di possesso dell'abitazione (proprietà, locazione, etc.), quanto invece alla disponibilità continuativa e non occasionale (come sarebbe per viaggi di affari, di piacere o di formazione) di essa; non si considera pertanto tale l'alloggio in un albergo;

b) il centro degli interessi vitali, che fa riferimento al luogo nel quale le relazioni personali ed economiche del soggetto sono più strette;

c) il soggiorno abituale, che richiede di verificare in quale luogo il soggetto soggiorni in modo più frequente, nel senso di durata temporale, sommando naturalmente i soggiorni abituali (e non temporanei) all'interno di diversi luoghi del medesimo Stato;

d) la nazionalità.

Si tratta di criteri tra loro "successivi", nel senso che si procede nell'ordine stabilito dalla disposizione richiamata sino a quanto il criterio applicato consente di risolvere il conflitto.

Nell'impossibilità di risolvere il conflitto a motivo dell'inoperatività di tutti e quattro i criteri indicati, gli Stati procedono, di regola, a definire la residenza convenzionale mediante la cd. "procedura amichevole".

FONTI NORMATIVE

Art. 2, co. 2 e 2-*bis*, d.P.R. 22.12.1986, n. 917.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

Marino, G., *La residenza nel diritto tributario*, Padova, 1999; Melis, G., *Trasferimento della residenza fiscale e imposizione sui redditi*, Milano, 2009.