

Decisivo il domicilio nella determinazione della residenza fiscale

di Giuseppe Marianetti

La sentenza n. 20285 del 2013 della Corte di cassazione conferma l'importanza del domicilio nel processo di individuazione della residenza fiscale delle persone fisiche. I giudici ritengono assolto l'onere stabilito a carico del contribuente di dimostrare l'effettività del trasferimento in un Paese a fiscalità privilegiata sulla base degli elementi da questi forniti, quali il contratto di affitto relativo ad un appartamento nel Paese estero, la regolare corresponsione di affitti e spese accessorie, la congruità delle spese relative alle varie utenze in uso in detto appartamento, la stipulazione di utenze telefoniche, televisive, e di contratti bancari.

La delocalizzazione delle attività produttive all'estero e, più in generale, la globalizzazione del mercato (non solo del lavoro) sempre più spesso comportano lo svolgimento della prestazione lavorativa, sia essa dipendente o autonoma, in Paesi stranieri. Ciò genera l'emersione di delicate questioni afferenti la residenza fiscale dei contribuenti, tematica strettamente connessa alla ripartizione della potestà impositiva tra gli Stati coinvolti. Il fenomeno è ancora più accentuato per importanti personaggi dello spettacolo o dello sport che, quasi naturalmente, operano a livello mondiale e che non di rado trasferiscono in altri Paesi anche la residenza fiscale.

La Corte di cassazione, con la sentenza n. 20285 del 2013 (1), si è pronunciata proprio in merito ad un avviso di accertamento emesso nei confronti di un noto tennista italiano avente come presupposto la contestazione della residenza fiscale estera dello stesso.

La nozione di residenza fiscale nella normativa nazionale

Nella definizione della residenza fiscale (2) di una persona fisica si deve tener conto sia della normativa propria dell'ordinamento italiano, sia, ove presenti, delle previsioni contenute nelle convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni. Lo status di residenza influenza in modo decisivo

vo sia l'an che il quantum del prelievo tributario posto che il nostro sistema fiscale ha accolto un criterio impositivo secondo cui i soggetti fiscalmente residenti sono sottoposti ad imposizione sui redditi ovunque prodotti, mentre i non residenti unicamente sui redditi prodotti, secondo la nozione fissata dall'art. 23 del T.U.I.R., nel territorio dello Stato (art. 3 del T.U.I.R.).

Nel fissare i criteri utili alla determinazione della residenza fiscale il legislatore ha introdotto, da un lato, elementi formali, e, dall'altro lato, condizioni sostanziali di non sempre facile interpretazione.

L'art. 2 del T.U.I.R., difatti, al comma 2, dispone che, «ai fini delle imposte sui redditi si consi-

Giuseppe Marianetti - Avvocato - Studio Tributario e Societario - Network Deloitte

Note:

(1) Il testo della sentenza è riportato a seguire.

(2) Per un quadro dettagliato della nozione di residenza fiscale si vedano in dottrina: S. Capolupo, «La residenza fiscale», in *il fisco*, 1998, 40, pag. 12999; M. Gazzo, «Profili internazionali della residenza fiscale delle persone fisiche», in *Riv. dir. trib.* n. 6/2002, pag. 669; M. Cerrato, «La residenza fiscale delle persone fisiche e gli indici rivelatori del centro principale degli affari e degli interessi», *ivi* n. 4/2000, pag. 19; G. Maisto, «Iscrizione anagrafica e residenza fiscale ai fini dell'imposta sul reddito delle persone fisiche», *ivi* n. 5/1998, pag. 222; G. Melis, «La nozione di residenza fiscale delle persone fisiche nell'ordinamento tributario italiano», in *Rass. trib.*, n. 6/1995, pag. 1034; G. Marino, *La residenza nel diritto tributario*, CEDAM, 1999.

derano residenti le persone che per la maggior parte del periodo di imposta sono iscritte nelle anagrafi della popolazione residente o hanno nel territorio dello Stato il domicilio o la residenza ai sensi del codice civile». Le nozioni di residenza e domicilio sono mutate dalle previsioni civilistiche; la prima, pertanto, si traduce nel concetto di dimora abituale, mentre il secondo rappresenta il centro degli interessi personali e patrimoniali del contribuente (art. 43 c.c.).

Ai fini della residenza fiscale, è quindi necessario che ricorra almeno una delle sopra richiamate condizioni e che la stessa sia presente per la maggior parte del periodo d'imposta (ossia 183 giorni in ogni anno fiscale) (3).

È facile rilevare come l'analisi si presenta agevole nel caso in cui l'interprete debba valutare un elemento meramente formale quale l'iscrizione alle Anagrafi della popolazione residente (4) (ma, dopotutto, anche nel caso di dimora abituale esiste un elemento fattuale che aiuta nella verifica) (5), mentre ove si tratti di valutare l'esistenza del domicilio (6) la presenza di una connotazione fortemente soggettiva del requisito e il coacervo di differenti interessi che ne permeano la nozione possono rendere difficoltosa la ricostruzione della residenza fiscale dell'individuo.

A rendere ancor più complessa la tematica, non sempre interessi affettivi e patrimoniali sono presenti nel medesimo Paese e, pertanto, si rende necessario un bilanciamento degli stessi nell'ambito di una complessiva valutazione dei legami della persona.

Al riguardo, è pacifico che, secondo l'interpretazione accolta tanto dalla dottrina, quanto dalla giurisprudenza e dalla prassi di riferimento, deve essere data prevalenza agli interessi di natura personale dell'individuo (7).

Per quanto attiene agli aspetti probatori, si segnala che normalmente è l'Amministrazione, in fase di accertamento, a dover dimostrare la residenza italiana dei contribuenti che si dichiarano fiscalmente residenti all'estero. Questo principio è però derogato dal comma 2-bis del menzionato art. 2 che introduce una presunzione relativa di residenza italiana per tutti i cittadini italiani che, essendosi cancellati dalle Anagrafi della popolazione residente, si trasferiscono in Stati o terri-

tori aventi un regime fiscale privilegiato (8). L'inversione dell'onere della prova stabilito dalla disposizione appena menzionata rende manifesta la difficoltà probatoria tipica di tali procedimenti accertativi.

La nozione di residenza fiscale nella normativa convenzionale

La descrizione della normativa di riferimento deve essere completata con un breve accenno al-

Note:

(3) Naturalmente nel caso di anno bisestile la maggior parte del periodo d'imposta è rappresentata da almeno 184 giorni.

(4) Detta iscrizione comporta una presunzione assoluta di residenza fiscale italiana. D'altro canto l'iscrizione all'Anagrafe degli italiani residenti all'estero (AIRE) non rappresenta una presunzione di residenza estera in quanto lo status soggettivo può essere dimostrato ricorrendo agli altri criteri (domicilio e residenza) individuati dall'art. 2 del T.U.I.R.

(5) Fermo restando che, secondo la giurisprudenza civilistica, la residenza è determinata dall'abituale 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 evidenzianti tale intenzione, è normalmente compenetrata nel primo elemento. Nel concetto di residenza, dunque, si rinviene un duplice elemento soggettivo ed oggettivo.

(6) Secondo la C.M. n. 304/E del 1997, in *Banca Dati BIG Suite*, IP-SOA, «la locuzione affari ed interessi di cui al citato art. 43, primo comma (del codice civile - N.d.A.), deve intendersi in senso ampio, comprensivo non solo di rapporti di natura patrimoniale ed economica ma anche morali, sociali e familiari sicché la determinazione del domicilio va desunta alla stregua di tutti gli elementi di fatto che, direttamente o indirettamente, denuncino la presenza in un certo luogo di tale complesso di rapporti e il carattere principale che esso ha nella vita della persona».

(7) Si vedano Cass., 7 novembre 2001, n. 13803 e circolare 2 dicembre 1997, n. 304/E, entrambe in *Banca Dati BIG Suite*, IP-SOA. Anche secondo la Corte di giustizia CE «ai fini della determinazione del luogo della residenza normale, devono essere presi in considerazione sia i legami professionali e personali dell'interessato in un luogo determinato, sia la loro durata, e, qualora tali legami non siano concentrati in un solo Stato membro, l'art. 7, n. 1, comma 2, della direttiva 83/182/CEE riconosce la preminenza dei legami personali sui legami professionali. Nell'ambito della valutazione dei legami personali e professionali dell'interessato, tutti gli elementi di fatto rilevanti devono essere presi in considerazione, vale a dire, in particolare, la presenza fisica di quest'ultimo nonché quella dei suoi familiari, la disponibilità di un'abitazione, il luogo di esercizio delle attività professionali e quello in cui vi siano interessi patrimoniali» (sent. 12 luglio 2001, causa C-262/99).

(8) Con maggior dettaglio la norma prevede che «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, da pubblicare nella Gazzetta Ufficiale».

le previsioni contenute nelle Convenzioni internazionali. In alcuni casi, può accadere che due Paesi dichiarino un dato contribuente come fiscalmente residente secondo le previsioni del proprio ordinamento domestico. In tale evenienza l'art. 4, par. 2, del Modello OCSE stabilisce dei criteri (cd. *Tie Breaker Rules*) finalizzati a dirimere detta controversia. In dettaglio il menzionato articolo dispone che «quando, in base alle disposizioni del paragrafo 1, una persona fisica è residente di entrambi gli Stati contraenti, la sua situazione è determinata nel seguente modo:

- a) detta persona è considerata residente dello Stato contraente nel quale ha una abitazione permanente. Quando essa dispone di una abitazione permanente in ciascuno degli Stati contraenti, è considerata residente dello Stato contraente nel quale le sue relazioni personali ed economiche sono più strette (centro degli interessi vitali);
- b) se non si può determinare lo Stato contraente nel quale detta persona ha il centro dei suoi interessi vitali, o se la medesima non ha una abitazione permanente in alcuno degli Stati contraenti, essa è considerata residente dello Stato contraente in cui soggiorna abitualmente;
- c) se detta persona soggiorna abitualmente in entrambi gli Stati contraenti ovvero non soggiorna abitualmente in alcuno di essi, essa è considerata residente dello Stato contraente del quale ha la nazionalità;
- d) se detta persona ha la nazionalità di entrambi gli Stati contraenti, o se non ha la nazionalità di alcuno di essi, le autorità competenti degli Stati contraenti risolvono la questione di comune accordo» (9).

MOD. OCSE

Residenza fiscale

nella normativa convenzionale

Secondo il Mod. OCSE una persona fisica residente di due Stati contraenti è considerata residente dello Stato contraente nel quale ha una **abitazione permanente**. Se ha una abitazione permanente in entrambi gli Stati, è considerata residente dello Stato nel quale le sue relazioni personali ed economiche sono più strette (**centro degli interessi vitali**). Se non si può determinare lo Stato nel quale ha il centro dei suoi interessi vitali, o se la persona non ha una abitazione permanente in alcuno degli Stati contraenti, essa è considerata residente dello Stato contraente in cui **soggiorna abitualmente**. Se soggiorna abitualmente in entrambi gli Stati contraenti o non soggiorna abitualmente in alcuno di essi, essa è considerata residente dello Stato contraente del quale ha la **nazionalità**. Se ha la nazionalità di entrambi gli Stati, o se non ha la nazionalità di alcuno di essi, le autorità competenti degli **Stati contraenti** risolvono la questione di **comune accordo**.

La residenza in un cd. Rifugio fiscale

Nel caso oggetto della pronuncia della Corte di cassazione n. 20285 del 2013, l'Amministrazione finanziaria aveva accertato maggiori redditi imponibili in Italia, derivanti da partecipazioni a tornei e a sponsorizzazioni, a carico di uno sportivo italiano, fiscalmente residente nel Principato di Monaco, presupponendo la residenza fiscale in Italia del contribuente. I giudici di merito avevano accolto le doglianze del ricorrente, ritenendo che la documentazione fornita fosse idonea a provare la sua effettiva residenza nel Principato di Monaco.

Secondo la Suprema Corte, la motivazione adottata della Commissione tributaria regionale, la quale ha analiticamente valutato le prove documentali fornite dal contribuente, appare logica, sufficiente ed idonea a reg-

gere la decisione laddove ha ritenuto, seppur usando in senso lato il concetto di residenza, che da tali atti potesse evincersi che il Principato di Monaco fosse il luogo in cui il contribuente avesse la sede principale non solo degli affari ed interessi economici ma, soprattutto, delle proprie relazioni personali. I giudici di merito, difatti, hanno positivamente ed adeguatamente valutato gli elementi di fatto forniti dal contribuente, quali il contratto di affitto relativo ad un appartamento sottoscritto dal ricorrente e dal coniuge, la regolare corresponsione degli affitti e delle spese accessorie, la congruità delle spese relative alle varie utenze in uso in detto apparta-

Nota:

(9) Si tratta di criteri gerarchicamente ordinati che devono essere applicati in senso verticale.

mento, la stipulazione di utenze telefoniche, televisive, e di contratti bancari.

Quanto alla doglianza dell'Amministrazione secondo cui la Commissione regionale non avrebbe tenuto conto della particolare attività «internazionale» svolta dal tennista professionista, nonché del fatto che le città di partenza e di arrivo rilevabili dai biglietti aerei allegati dallo stesso contribuente fossero per la maggior parte italiane, la Cassazione rileva che detti fatti non appaiono decisivi proprio perché consequenziali al genere di attività svolta dallo sportivo.

Il caso esaminato nella sentenza in commento è di sicuro interesse in primo luogo in quanto affronta la tematica della residenza di un contribuente trasferito in un cd. Rifugio fiscale e per il quale opera l'inversione dell'onere della prova stabilito dall'art. 2, comma 2-bis, del T.U.I.R. Il contribuente, dunque, ha dovuto dimostrare l'effettività del suo trasferimento all'estero e, in merito, la Corte ha ritenuto dirimenti le prove fornite relativamente al domicilio, mentre non sono state considerate decisive le argomentazioni dell'Amministrazione circa la presunta presenza in Italia dello sportivo, che avrebbero dovuto dimostrare la dimora abituale in Italia.

Ancora una volta, pertanto, il domicilio risulta fondamentale ai fini dell'accertamento della residenza. Tale predominanza, si segnala, è ancora più marcata nel caso di contrasto tra le normative di due Paesi, visto che, anche in ambito internazionale (10), si deve dare prevalenza al luogo in cui la persona ha stabilito il proprio centro di interessi e, ancor più nel dettaglio, al Paese ove sono presenti gli interessi di natura familiare.

La sentenza, inoltre, accenna alla questione attinente alle modalità tipiche con cui si svolgono le prestazioni professionali di importanti sportivi ed artisti che, come indicato in premessa, vengono rese su base mondiale. Questa caratteristica, difatti, rende delicato il tema della ripartizione del-

LA GIURISPRUDENZA

Residenza in un cd. Rifugio fiscale

Il contribuente italiano che trasferisce la residenza fiscale in Paese a regime fiscale privilegiato dovrà dimostrare l'**effettività** del suo **trasferimento all'estero**. Nel caso esaminato nella **sentenza n. 20285** del 2013, la Corte di cassazione ha ritenuto dirimenti le **prove** fornite relativamente al **domicilio**, mentre non sono state considerate decisive le argomentazioni dell'Amministrazione circa la presunta presenza in Italia del contribuente, che avrebbero dovuto dimostrare la dimora abituale in Italia. Ancora una volta, il domicilio è risultato fondamentale ai fini dell'accertamento della residenza.

la potestà impositiva tra più Paesi esteri in quanto viene meno il classico bipolarismo tra «Stato della residenza» e «Stato della fonte» visto che i Paesi di produzione del reddito possono essere molteplici. La Cassazione considera tale particolare aspetto non rilevante ai fini della decisione della controversia.

I precedenti giurisprudenziali

A dimostrazione delle difficoltà del procedimento accertativo e dell'estrema importanza che assumono i singoli elementi fattuali so-

prattutto allorquando non si possa contare su fattori più agevolmente dimostrabili, quali l'iscrizione all'Anagrafe della popolazione residente ovvero la presenza fisica nel nostro Paese, basta ripercorrere un breve *iter* giurisprudenziale (senza pretesa di esaustività).

L'alto numero di contribuenti operanti all'estero ha infatti generato un elevato numero di contenziosi, che in alcuni casi hanno riguardato anche importanti personaggi pubblici.

La difficoltà di ricostruire gli elementi fattuali e l'esigenza di tutela dell'affidamento dei terzi

Nella controversia risolta dalla Corte di cassazione con la sentenza n. 6598 del 2013 (11) l'Amministrazione ha contestato ad un contribuente iscritto all'AIRE la presenza del domicilio in Italia e, pertanto, ha ripreso a tassazione alcuni redditi di lavoro autonomo. A sostegno del proprio convincimento l'Amministrazione aveva posto la proprietà di numerosi immobili in Italia e la circostanza che il contribuente ricopriva innumerevoli cariche sociali.

La sentenza di merito oggetto di impugnazione per Cassazione aveva dato ragione al contribuente; in particolare la Commissione aveva os-

Note:

(10) Evidentemente solo ove tra i Paesi sia stato sottoscritto un accordo internazionale per evitare le doppie imposizioni.

(11) In Banca Dati BIG Suite, IPSOA.

servato che non ricorreva il presupposto della prevalenza di presenza in Italia, in quanto, da un lato, la persona non disponeva di un'abitazione in Italia e, dall'altro lato, la stessa aveva divorziato all'estero ove avevano studiato anche i figli. In dettaglio, secondo i giudici, l'Ufficio non aveva saputo fornire una prova adeguata ed attuale della effettiva titolarità degli immobili in questione. Al contrario, sempre secondo i giudici di merito, il contribuente aveva dimostrato, seppure a campione per le difficoltà della prova negativa, che molte di tali intestazioni catastali erano state superate da successivi atti di vendita.

Inoltre, relativamente alle cariche societarie, il contribuente aveva dimostrato che nell'anno in accertamento le stesse erano ridotte sia per numero che per importanza, tanto da non poter supportare l'indizio di un centro di riferimento economico-sociale in Italia.

La Corte di cassazione riforma la pronuncia di merito confrontando le motivazioni della sentenza di secondo grado con la pluralità degli elementi presuntivi, non privi di conforto documentale, offerti dall'Ufficio; nel dettaglio:

- il contribuente possedeva numerosi immobili in Italia (ventuno per una quota del 66,66% e quattro per una quota del 16,66%), circostanza documentata con l'interrogazione al catasto urbano allegata all'avviso di accertamento;
- il contribuente era rappresentante di un gran numero di società con sede in Italia;
- dai verbali del consiglio di amministrazione di una società risultava che le relative riunioni erano presiedute dal contribuente il quale era stato incaricato, dal 1995, di eseguire operazioni concernenti l'intera gestione della società in Italia come all'estero;
- il figlio minore era residente in Italia.

A fronte di tutto questo, secondo la Cassazione, la motivazione della sentenza impugnata si esauriva nel rilevare che il ricorrente in Italia soggiornava in albergo e che aveva divorziato all'estero ed i figli avevano studiato all'estero. Inoltre, relativamente agli immobili, detta sentenza afferma che «considerate le giuste doglianze del contribuente in ordine alla scarsa affidabilità delle risultanze catastali, era l'Ufficio che non aveva saputo fornire una prova più adeguata ed attuale della effettiva titolarità degli immobili in questione, quali visure ipotecarie, atti notarili, ecc.» e che il con-

tribuente aveva invece dimostrato, a campione per la difficoltà di prova negativa, che molte di tali intestazioni catastali sono state superate da successivi atti di vendita. In merito alle cariche sociali il contribuente aveva dimostrato che nell'anno in accertamento le stesse erano ridotte sia per numero che per importanza tanto da non potere supportare l'indizio di un centro di riferimento economico sociale in Italia.

A fronte di quanto sopra, la motivazione della sentenza impugnata, conclude la Suprema Corte, si appalesa come insufficiente, su taluni punti illogica e contraddittoria, e non congrua, e perciò inidonea a dare conto delle ragioni della decisione. Ad avviso chi scrive, a prescindere da quanto appena esposto, che dimostra l'estrema difficoltà di ricostruire gli elementi fattuali a sostegno della valutazione sullo *status* di residenza, merita di essere evidenziato un altro passaggio della sentenza in cui si afferma che «il centro principale 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»; risulta, dunque, fondamentale l'esigenza di tutela dell'affidamento dei terzi.

Il rischio di doppia imposizione

La vicenda da cui ha tratto origine la sentenza della Commissione tributaria provinciale di Latina n. 371 del 2012 (12) è molto complessa ed articolata e ha ad oggetto un accertamento emesso nei confronti di un noto cantante. Nell'impugnare l'avviso di accertamento il contribuente, tra gli altri motivi, rilevava la propria residenza fiscale nel Regno Unito con la conseguente assenza della potestà impositiva italiana sui redditi dallo stesso percepiti.

I giudici di primo grado hanno ritenuto infondato il ricorso a fronte dell'ampia verifica dei movimenti del ricorrente in Italia svolta dalla Direzione regionale delle entrate e prodotta in atti, nella quale erano dettagliatamente specificati, con compiuta individuazione del luogo, movimenti di partenza e di arrivo giorno per giorno. Secondo la Commissione, dunque, dalla valutazione globale della situazione giuridica si doveva

Nota:

(12) In *GT - Riv. giur. trib.* n. 5/2013, pag. 416, con commento di A. Magliaro e S. Censi, e in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA.

SOLUZIONI OPERATIVE

Rilevanza del domicilio

Il domicilio risulta fondamentale ai fini dell'**accertamento** della **residenza**. Tale predominanza è ancora più marcata nel caso di **contrasto** tra le **normative** di due **Paesi**, visto che anche in ambito internazionale si deve dare **prevalenza** al luogo in cui la persona ha stabilito il proprio **centro di interessi** e, ancor più nel dettaglio, al Paese ove sono presenti gli **interessi di natura familiare**.

ritenere accertata l'effettiva residenza del ricorrente nel territorio dello Stato italiano, risultando, pertanto, il trasferimento della residenza nel Regno Unito del ricorrente meramente formale.

In particolare, l'Amministrazione, ai fini probatori, aveva fatto riferimento:

- a numerosi questionari inviati a terzi (alberghi, Alitalia, agenzie di viaggio, ecc.);
- alle dichiarazioni rese ad un'agenzia di produzione;
- alle dichiarazioni rese all'atto della sottoscrizione del proprio abbonamento telefonico;
- alle dichiarazioni di terzi che hanno effettuato i trasporti da Fiumicino a Manchester (U.K.) e viceversa,
- alle dichiarazioni di amici residenti in un Comune italiano;
- ai premi ricevuti in Italia.

La sentenza, inoltre, è particolarmente interessante in quanto affronta la tematica della nozione di residenza accolta dall'ordinamento estero il quale ammetteva il concetto di *non ordinarily resident* tassato nel Regno Unito unicamente per i redditi «trasferiti» in detto Paese (principio *remittance basis*) (13).

Al riguardo i giudici hanno concluso che non sussiste un problema di doppia imposizione in quanto «nel Regno Unito il contribuente ha dichiarato solo i redditi ivi percepiti, mentre non ha dichiarato gli altri redditi, essendo un poco residente», essendo dimostrato che lo stesso «non svolge attività preponderante all'estero, accertato che la movimentazione di denaro in Italia è maggiore di quella rilevata all'estero».

In realtà, ad avviso di chi scrive, una doppia imposizione almeno teoricamente potrebbe sussistere, visto che l'Italia tasserebbe i redditi ovunque prodotti e, quindi, anche quelli sottoposti a prelievo nel Regno Unito.

L'elemento temporale rilevante nel trasferimento di residenza all'estero

La sentenza della Corte di cassazione n. 12259

del 2010 (14) ha riguardato un contribuente che, in quanto titolare di reddito di lavoro autonomo, aveva ricevuto un avviso di accertamento basato anche sul trasferimento della residenza all'estero.

I giudici di merito avevano rigettato il ricorso adducendo che «è noto che il centro degli interessi e affari - 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 ed 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)». In particolare, erano stati rilevati una serie di elementi fattuali volti a comprovare il mantenimento della residenza fiscale in Italia quali:

- la titolarità da parte del ricorrente di cinque conti correnti bancari presso una banca italiana;
- la disponibilità in un Comune italiano di una villa, occupata in parte dal ricorrente come conduttore ed in parte dal fratello, di proprietà di una società estera a sua volta controllata da un'altra società estera a cui il contribuente aveva ceduto il diritto di utilizzo della sua immagine.

Secondo il ricorrente, «l'Ufficio e le Commissioni tributarie di merito hanno adottato un'erronea nozione di domicilio, avendo riguardo solo ai presunti rapporti esclusivamente affettivi del ricorrente e non anche a quelli del tutto prevalenti, di carattere professionale, economico e patrimoniale» e «non hanno dimostrato la sussistenza del necessario (anche per il domicilio) elemento temporale della maggior parte del periodo d'imposta».

Note:

(13) Si ricorda che recentemente l'ordinamento tributario del Regno Unito ha abbandonato tale nozione.

(14) In *GT - Riv. giur. trib.* n. 10/2010, pag. 893, con commento di A. Magliaro e S. Censi, e in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA.

La Suprema Corte ha confermato la decisione della Commissione tributaria ritenendo correttamente motivata anche la sussistenza del domicilio in un Comune italiano per l'intero periodo d'imposta, soddisfacendo, dunque, il requisito della «maggior parte del periodo d'imposta» fissato dall'art. 2 del T.U.I.R.

Inoltre, per quanto attiene all'elemento temporale, la Cassazione ha precisato che «il contribuente che abbia trasferito all'estero la sua residenza in un anno precedente a quello del periodo d'imposta contestato conserva il domicilio fiscale in Italia quando, prescindendo dalla sua presenza fisica nel territorio italiano, mantenga in Italia il centro dei suoi interessi e dei suoi affari».

Considerazioni conclusive

L'accertamento dello *status* di residenza continuerà ad essere fonte di contenzioso anche considerando che lo stesso non può essere, per così dire, validato *ex ante* dall'Amministrazione; in tal senso, difatti, la risoluzione n. 471/E del 2008 (15) ha chiaramente affermato che «l'accertamento dei requisiti per la qualificazione dei soggetti fiscalmente residenti in Italia è questione di mero fatto che può essere risolta dall'Amministrazione finanziaria solo in sede di accertamento e non di interpello interpretativo». Ciò, senza dubbio, non contribuisce a deflazionare il contenzioso visto che la valutazione sul proprio *status* soggettivo è rimessa al singolo contribuente. Sarebbe dunque auspicabile l'introduzione di strumenti volti a prevenire l'insorgere di contestazioni; se, ad esempio, un contribuente potesse rappresentare la propria situazione fattuale all'Amministrazione e quest'ultima potesse «certificare» la residenza fiscale, da un lato, le controversie diminuirebbero e, dall'altro lato,

SOLUZIONI PRATICABILI

Deflazione del contenzioso sulla residenza fiscale

L'accertamento dello «status» di residenza è grande fonte di contenzioso, considerato che l'**accertamento** dei **requisiti** per la qualificazione dei soggetti fiscalmente residenti in Italia è **questione di mero fatto** che può essere risolta dall'Amministrazione finanziaria solo in **sede di accertamento e non di interpello interpretativo**. Per deflazionare il contenzioso sarebbe auspicabile l'introduzione di strumenti volti a prevenire l'insorgere di contestazioni; se, ad esempio, un contribuente potesse rappresentare la propria situazione fattuale all'Amministrazione e quest'ultima potesse «certificare» la **residenza fiscale**, da un lato, le controversie diminuirebbero e, dall'altro lato, l'attività di accertamento risulterebbe semplificata.

l'attività di accertamento risulterebbe semplificata in quanto si dovrebbe solo verificare l'effettività e la non mendacità di quanto dichiarato dalla persona e della documentazione esibita. Vero è che sarebbe in ogni caso estremamente difficoltoso individuare una procedura di generale applicazione in quanto la materia, come si è più volte rilevato, è complessa e attiene all'esistenza stessa del presupposto impositivo. Dopotutto, anche nel caso in commento, le valutazioni dell'Amministrazione sono state contraddette dagli organi giudicanti e ciò è sintomo di una differente sensibilità rispetto ai principi che informano la nozione di residenza fiscale nel nostro ordinamento; non è detto,

quindi, che un ipotetico procedimento attivabile *ex ante* porti ai risultati sperati.

Nota:

(15) In *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA. Detta risoluzione si deve segnalare soprattutto per aver escluso la possibilità del frazionamento della residenza nell'ambito di un periodo d'imposta a meno che tale evenienza non sia espressamente ammessa dalla Convenzione internazionale.

LA SENTENZA

**Cassazione, Sez. trib., Sent. 4 settembre 2013
(23 maggio 2013), n. 20285 - Pres. Cappabianca
- Rel. Crucitti**

La **presunzione di residenza** in Italia, prevista a carico dei **cittadini italiani** cancellati dalle anagrafi della popolazione residente ed **emigrati** in **Stati** o territori aventi un **regime fiscale privilegiato**, può essere legittimamente superata dalla positiva valutazione di elementi di fatto forniti dal contribuente, quali il **contratto di affitto** relativo ad un appartamento nel Paese estero, la **regolare corresponsione** di affitti e spese accessorie, la **congruità delle spese** relative alle varie utenze in uso in detto appartamento, la stipulazione di **utenze telefoniche, televisive, e di contratti bancari**.

Svolgimento del processo

Con la sentenza indicata in epigrafe la Commissione tributaria regionale della Liguria (1), rigettando l'appello proposto dall'Agenzia delle entrate, confermava integralmente la sentenza di primo grado di accoglimento del ricorso proposto da D.S. avverso l'avviso con il quale l'Ufficio - presupponendo la residenza fiscale in Italia del ricorrente, tennista professionista residente nel Principato di Monaco - aveva accertato per l'anno 2001 un reddito imponibile per partecipazioni a tornei e per sponsorizzazioni.

I giudici d'appello, in particolare, ritenevano che la documentazione fornita dall'appellato fosse idonea a provare la sua effettiva residenza nel Principato di Monaco con riferimento all'anno 2001.

Avverso la sentenza ha proposto ricorso, affidato ad unico motivo, l'Agenzia delle entrate. D.S. ha resistito con controricorso.

Motivi della decisione

1. Con l'unico motivo di ricorso l'Agenzia delle entrate deduce, ai sensi dell'art. 360, n. 5, c.p.c., insufficiente motivazione su un punto controverso e decisivo della controversia. In particolare, la ricorrente deduce l'insufficiente motivazione della sentenza impugnata per avere ritenuto la documentazione offerta da S.D. idonea a comprovare la sua residenza all'estero laddove la stessa, al contrario, era generica, non decisiva e non parametrata alla peculiare attività svolta dal contribuente (di tennista professionista attivo sui circuiti interna-

zionali). Inoltre, secondo la prospettazione difensiva, la Commissione regionale ligure aveva del tutto omesso di considerare, ritenendola implicitamente irrilevante, la circostanza dedotta dall'Ufficio che i biglietti aerei esibiti dal contribuente rilevavano come città di arrivo e di partenza, nella maggior parte dei casi, delle città italiane.

1.1. Il motivo, contrariamente a quanto eccepito dal controricorrente, è ammissibile, riportando a conclusione dell'illustrazione il necessario, ai sensi dell'art. 366-bis c.p.c., momento di sintesi.

1.2. Il mezzo è, però, infondato. Nella specie - seppur trovi applicazione l'art. 2, comma 2-bis, del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (T.U.I.R.) (nel testo vigente *ratione temporis*) il quale, nel prevedere 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 da pubblicare nella *Gazzetta Ufficiale*, comporta un'inversione probatoria a carico del contribuente - la motivazione adottata della Commissione ligure, la quale ha analiticamente valutato le prove documentali fornite dal contribuente, appare logica, sufficiente ed idonea a reggere la decisione laddove ha ritenuto, seppur usando in senso lato il concetto di «residenza», che da tali atti potesse evincersi che il Principato di Monaco fosse il luogo in cui il S. avesse la sede principale non solo degli affari ed interessi economici ma, soprattutto, delle proprie relazioni personali.

L'argomentare logico-giuridico della sentenza impugnata appare, infatti, in linea con l'orientamento tracciato in materia da questa Corte (cfr. Cass. n. 14434 del 2010) (2) la quale, seppur nella diversa ma analoga ipotesi di cui all'art. 2, comma 2, del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, ha ritenuto che l'iscrizione del cittadino nell'anagrafe dei residenti all'estero non è elemento determinante per escludere la residenza fiscale in Italia, allorché il soggetto abbia nel territorio dello Stato il proprio domicilio, inteso come sede principale degli affari ed interessi economici, nonché delle proprie relazioni personali (Cass. n. 13803 del 2001 (2); n.

Note:

(1) Cfr. Comm. trib. reg. della Liguria, sent. 19 maggio 2008, n. 43/12/08.

(2) In *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA.

10179 del 2003). In particolare, è stato rilevato che detta interpretazione dell'art. 2 del D.P.R. n. 917/1986 è in armonia con l'affermazione della giurisprudenza della Corte di giustizia CE, secondo cui «ai fini della determinazione del luogo della residenza normale, devono essere presi in considerazione sia i legami professionali e personali dell'interessato in un luogo determinato, sia la loro durata, e, qualora tali legami non siano concentrati in un solo Stato membro, l'art. 7, n. 1, comma 2, della Dir. 83/182/CEE riconosce la preminenza dei legami personali sui legami professionali. Nell'ambito della valutazione dei legami personali e professionali dell'interessato, tutti gli elementi di fatto rilevanti devono essere presi in considerazione, vale a dire, in particolare, la presenza fisica di quest'ultimo nonché quella dei suoi familiari, la disponibilità di un'abitazione, il luogo di esercizio delle attività professionali e quello in cui vi siano interessi patrimoniali» (cfr., in tal senso, sent. 12 luglio 2001, causa C-262/99, «Louloudakis», punti 52, 53 e 55, i cui principi sono stati ribaditi da Corte giust. 7 giugno 2007, causa C-156/04, «Commissione c. Grecia», ed in senso conforme Cass. 19 maggio 2010, n. 12259 (3)).

La sentenza impugnata appare aderente a tali principi - cui il Collegio ritiene dare continuità - avendo positivamente ed adeguatamente valutato gli elementi di fatto forniti dal controricorrente (quali il contratto di affitto relativo ad un appartamento sottoscritto dai coniugi S., la regolare corrispondenza degli affitti e delle spese accessorie, la congruità delle spese relative alle varie utenze in uso in detto appartamento, la stipulazione di utenze telefoniche, televisive, e di contratti bancari).

Ciò posto, il motivo, nei termini in cui è formulato, tende nella sostanza a rioperare una diversa valutazione del fatto, inammissibile in sede di legittimità; mentre le circostanze dedotte delle quali la Commissione tributaria ligure non avrebbe tenuto conto (ovvero la particolare attività «internazionale» svolta dal tennista professionista nonché il fatto che le città di partenza e di arrivo rilevabili dai biglietti aerei allegati dallo stesso contribuente fossero per la maggior parte italiane) non appaiono «fatti» decisivi, che ove valutati avrebbero potuto comportare una diversa soluzione della controversia, proprio perché consequenziali al genere di attività svolta dal S.

Ne consegue il rigetto del ricorso ed, in ossequio al principio di soccombenza, la condanna dell'Agenzia delle entrate alla refusione in favore di

D.S. delle spese del grado liquidate come in dispositivo sulla base dei parametri di cui al D.M. n. 140/2012.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso e condanna l'Agenzia delle entrate alla refusione in favore del controricorrente delle spese del grado di legittimità che si liquidano in complessivi euro 12.000,00 oltre euro 200 per esborsi ed accessori di legge.

Nota:

(3) In *GT - Riv. giur. trib.* n. 10/2010, pag. 893, con commento di A. Magliaro e S. Censi, e in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA.