Ordine dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili di Roma

La residenza fiscale delle persone fisiche nella giurisprudenza della Corte di Cassazione

Roma, 26 Gennaio 2018

Dott.ssa Felicia Zaffiro Puopolo
Componente Commissione Imposte Dirette - Fiscalità Internazionale

La residenza fiscale delle persone fisiche nella normativa nazionale

La residenza come criterio impositivo

- Ai fini dell'imposizione reddituale, la residenza assolve la funzione di **criterio di collegamento** tra un soggetto ed un territorio di uno Stato.

- I **soggetti residenti** sono assoggettati ad imposizione per i redditi prodotti in Italia e per i redditi prodotti all'estero (criterio di collegamento di natura personale - *worldwide taxation principle*). I **soggetti non residenti** sono assoggettati ad imposizione solo per i redditi prodotti in Italia (*Territorial taxation principle* – criterio di collegamento di natura reale).

- Art. 3, c. 1, del 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*.»

La residenza fiscale delle persone fisiche nella normativa nazionale

Criteri di individuazione della residenza fiscale

Art. 2, comma 2, del TUIR

- Ai fini delle imposte sui redditi si considerano residenti le persone che per **la maggior parte del periodo di imposta** (requisito temporale), cioè per almeno 183 giorni (184 per gli anni bisestili):

- sono iscritte nelle **anagrafi** della popolazione residente; o
- hanno il **domicilio** nel territorio dello Stato ai sensi del codice civile (sede principale di affari e interessi); o
- hanno la **residenza** nel territorio dello Stato ai sensi del codice civile (dimora abituale).

- I tre requisiti sono **alternativi** e non concorrenti. L'iscrizione nelle anagrafi della popolazione residente è un requisito di natura formale. Il domicilio e la residenza nel territorio dello Stato sono requisiti di natura sostanziale.

La residenza fiscale delle persone fisiche nella normativa nazionale

Iscrizione nell'Anagrafe della popolazione residente

- Un soggetto **iscritto nell'Anagrafe** di un Comune italiano si considera residente ai fini fiscali in Italia (**presunzione assoluta di residenza in Italia**, cfr Ris. n. 351/2008 e C.M. n. 304/E del 1997).

- La sola iscrizione nell'Anagrafe della popolazione residente costituisce di per sé un **elemento sufficiente** a determinare la residenza fiscale in Italia. L'iscrizione all'Anagrafe è un **elemento preclusivo** di ogni ulteriore indagine finalizzata all'accertamento della residenza della persona fisica (cfr Cass. 9319/06).

- Ai fini fiscali, a differenza di quanto avviene ai fini civilistici, la forma prevale sulla sostanza nell'ipotesi in cui la residenza venga collegata al presupposto anagrafico.

La residenza fiscale delle persone fisiche nella normativa nazionale

Iscrizione nell'Anagrafe della popolazione residente

- La cancellazione dall'Anagrafe e l'iscrizione nell'apposita Anagrafe degli italiani residenti all'estero (AIRE) non sono elementi da soli sufficienti ad escludere la residenza ai fini fiscali in Italia (cfr Cass. 14434/10).

- Un soggetto che ha stabilito la propria residenza o il proprio domicilio nel territorio dello Stato, per la maggior parte del periodo di imposta, sarà considerato residente ai fini fiscali in Italia.

La residenza fiscale delle persone fisiche nella normativa nazionale

Nozione di «domicilio»

- L'art. 43, comma 1, del codice civile, definisce il **domicilio** come il luogo in cui una persona ha stabilito la **sede principale dei suoi affari ed interessi.**

- La locuzione di «affari ed interessi» è da intendersi in senso ampio «comprensivo non solo di **rapporti di natura patrimoniale ed economica ma anche morali, sociali e familiari**. La determinazione del domicilio va desunta alla stregua di tutti gli elementi di fatto che denuncino la presenza in un certo luogo». (cfr Ris. n. 351/2008; Cass. n. 2936/80, n. 5006/05; C.M. n. 304/97).

- **Centro degli interessi vitali**, ovvero «il luogo col quale il soggetto ha un più stretto collegamento, sotto l'aspetto degli interessi patrimoniali e personali» (cfr Cass. n. 13803/11).

La residenza fiscale delle persone fisiche nella normativa nazionale

Nozione di «residenza»

- L'art. 43, comma 2, del codice civile, definisce la **residenza** come il luogo in cui la persona ha la **dimora abituale**.

- Riferimento ad una situazione «di fatto» in quanto implica la verifica della **presenza effettiva** del soggetto **nel luogo**.

- E' necessaria la **permanenza** (elemento oggettivo) in un determinato luogo e l'**intenzione** (elemento soggettivo) di fissare stabilmente la propria dimora, desumibile dalle abitudini di vita e dallo svolgimento delle relazioni sociali (cfr Cass. n. 791/85, n. 961/15).

La residenza fiscale delle persone fisiche nella normativa nazionale

Trasferimento della residenza in un paradiso fiscale

Art. 2, comma 2-*bis*, del TUIR

- I cittadini italiani cancellati dalle anagrafi della popolazione residente e trasferiti i un paradiso fiscale, si considerano, **salvo prova contraria**, residenti ai fini fiscali in Italia.

- Al fine di vincere la **presunzione di residenza**, il cittadino trasferito in un paradiso fiscale deve dimostrare l'effettività del proprio trasferimento (**inversione dell'onere della prova**).

- E' possibile utilizzare **qualsiasi mezzo di prova di natura documentale** (cfr C.M. n. 140/E del 1999) per dimostrare l'interruzione di rapporti significativi con lo Stato italiano in coerenza con un reale e duraturo collegamento con lo Stato di immigrazione.

La residenza fiscale delle persone fisiche nella normativa convenzionale

La definizione di residenza convenzionale

- L'art. 1 del Modello di convenzione OCSE stabilisce che la convenzione si applica «ai residenti di uno o di entrambi gli Stati contraenti».

- Il Modello di convenzione OCSE non ha individuato una definizione di «residenza fiscale convenzionale». L'art. 4, paragrafo 1, **rinvia al concetto di residenza fiscale adottato nella legislazione degli Stati contraenti**.

- L'art. 4, paragrafo due, prevede una serie di **regole** per la determinazione della residenza fiscale **solo** nel caso in cui **le normative domestiche entrino in conflitto** in merito alla residenza fiscale di una persona fisica.

La residenza fiscale delle persone fisiche nella normativa convenzionale

Tie breaker rules

- Se un **soggetto** è considerato **residente in entrambi gli Stati contraenti**, in base alle disposizioni del paragrafo 1 dell'art. 4 del Modello OCSE, la residenza è determinata, seguendo un **ordine gerarchico** (e non alternativo) nel seguente modo:

- Abitazione permanente: residenza nello Stato contraente dove il soggetto ha una abitazione permanente;
- Centro degli interessi vitali: se il soggetto ha una abitazione permanente in entrambi gli Stati contraenti, sarà considerato residente nello Stato contraente nel quale le sue relazioni personali ed economiche sono più strette;
- Dimora abituale: se il centro degli interessi vitali non può essere determinato, o se il contribuente ha il proprio centro degli interessi vitali in entrambi gli Stati contraenti, sarà considerato residente nello Stato contraente dove ha la dimora abituale;

La residenza fiscale delle persone fisiche nella normativa convenzionale

Tie breaker rules

- Nazionalità: se il soggetto ha la dimora abituale in entrambi gli Stati contraenti, sarà decisiva la nazionalità;
- Procedura amichevole: se il soggetto ha la nazionalità in entrambi gli Stati contraenti, o è apolide, la residenza può essere determinata solo tramite una procedura amichevole tra gli Stati interessati.

Recenti sentenze della Corte di Cassazione

Sentenza n. 21970 del 28 ottobre 2015

«…ai fini delle imposte dirette, **le persone iscritte nelle anagrafi della popolazione residente si considerano**, in applicazione del criterio formale dettato dal DPR n. 917/86, art. 2, **in ogni caso residenti**, **e pertanto soggetti passivi di imposta in Italia**; con la conseguenza che, ai fini predetti, essendo l'iscrizione indicata preclusiva di ogni ulteriore accertamento, il trasferimento della residenza all'estero non rileva fino a quando non risulti la cancellazione dall'anagrafe di un Comune italiano (cfr Cass. 677/15, 14434/10, 9319/06, 13803/01, 1225/98)».

Recenti sentenze della Corte di Cassazione

Sentenza n. 678 del 16 gennaio 2015

«… Atteso l'accertamento in fatto compiuto dal Giudice di merito, rimasto immune da censure, la sentenza impugnata ha, altresì fatto concreta applicazione anche della normativa di riferimento come costantemente interpretata anche da questa Corte (alla quale si intende dare seguito) secondo cui in tema di imposte sui redditi «ai sensi del combinato disposto del DPR n. 917/86, art. 2 e dell'art. 43 del c.c., **deve considerarsi soggetto passivo il cittadino italiano che, pur risiedendo all'estero, stabilisca in Italia, per la maggior parte del periodo di imposta, il suo domicilio**, inteso come la sede principale degli affari ed interessi economici nonché delle relazioni personali e ciò in base a vari elementi presuntivi, quale l'acquisto di beni immobili, la gestione di affari in contesti societari, la disponibilità di almeno un'abitazione, nella quale trascorra diversi periodi dell'anno e ciò a prescindere anche dall'iscrizione del soggetto nell'AIRE (cfr Cass. 29576/11, 12259/2010)...».

Recenti sentenze della Corte di Cassazione

Sentenza n. 6501 del 31 marzo 2015

«…L'art. 2, comma 2-*bis* del TUIR dispone 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**...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 da terzi** (cfr Cass. 24246/11, n. 14434/2010). 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 – idoneamente presi in considerazione nel caso in esame – che univocamente attestino il luogo col quale il soggetto ha il più stretto collegamento (cfr Cass. 24246/11, 13803/01)….».

Recenti sentenze della Corte di Cassazione

Sentenza n. 19484 del 30 settembre 2016

«…il comma 2 *bis* stabilisce che si considerano altresì residenti, salvo prova contraria, i cittadini italiani cancellati dall'anagrafe della popolazione residente ed emigrati in Stati o territori aventi un regime fiscale privilegiato…. La residenza in Italia del ricorrente, iscritto all'AIRE e residente in un paese a fiscalità privilegiata, va, quindi, accertata alla stregua della disposizione ora indicata, che costituisce la sedes materiae, la quale prevede una presunzione relativa di residenza in Italia (e cioè di fittizietà della residenza monegasca), che può essere vinta dall'interessato fornendo la prova contraria. Nell'applicazione di tale disciplina, **si rileva errato attribuire** – come ha fatto il giudice a quo – **alla dichiarazione riservata presentata ai fini della regolarizzazione** di cui al sopra citato DL n. 350/2015, art. 15, **natura – decisiva – di «autodichiarazione», o «autodenuncia», della propria residenza italiana**, con l'effetto di rendere in radice superfluo l'esame degli elementi probatori addotti dal contribuente al fine di superare la menzionata presunzione…».

Recenti sentenze della Corte di Cassazione

Sentenza n. 45752 del 5 ottobre 2017

«…la sentenza impugnata ha correttamente considerato **sostanzialmente determinante**, al fine di individuare **l'effettivo centro degli interessi** dell'imputato, e, dunque, la sostanziale residenza «di fatto», **il profilo degli interessi lavorativi** (in particolare ponendo in rilievo le attività di composizione, incisione e gestione manageriale connesse alla figura di cantante esclusivamente svolte in Italia) **attesa la sostanziale instabilità nel tempo di quelli, invece, affettivi…**».

Recenti sentenze della Corte di Cassazione

Sentenza n. 26638 del 10 novembre 2017

«…si deve ritenere che il contribuente disponesse di una abitazione permanente in Italia. Ne consegue che la CTR, **al fine di accertare se il contribuente dovesse essere assoggettato ad imposta nello Stato italiano**, avrebbe dovuto applicare il secondo criterio previsto dall'art. 4, lettera a, della Convenzione citata, secondo cui **quando una persona dispone di un'abitazione permanente in entrambi gli Stati Contraenti, è considerata residente nello Stato Contraente nel quale le sue relazioni personali ed economiche sono più strette**…».