Trasferimento della residenza all'estero e rilevanza ai fini IRPEF

di

Pubblicato il 23 Luglio 2018

La Corte di Cassazione ha fornito ulteriori chiarimenti interpretativi in ordine al noto worldwide principle, in ragione del quale, ai fini dell'imposta sul reddito delle persone fisiche, per i soggetti residenti, la base imponibile è costituita da tutti i redditi posseduti, ovunque prodotti, mentre i non residenti sono assoggettati a tassazione in Italia limitatamente ai redditi prodotti nel territorio dello Stato. Il trasferimento della residenza all'estero non rileva fino a quando non risulti la cancellazione dall'anagrafe di un Comune italiano

La Corte di Cassazione – con l'ordinanza **n. 16634 del 25.06.2018** – ha fornito ulteriori chiarimenti interpretativi in ordine al noto *worldwide principle*, in ragione del quale, ai fini dell'imposta sul reddito delle persone fisiche di cui al T.U.I.R. (D.P.R. n. 917/1986), per i soggetti residenti la base imponibile è costituita da tutti i redditi posseduti, ovunque prodotti, mentre i non residenti sono assoggettati a tassazione in Italia limitatamente ai redditi prodotti nel territorio dello Stato.

A tal fine, l'art. 2 del citato testo normativo individua, quali criteri alternativi di residenza dei soggetti passivi d'imposta **l'iscrizione** - per la maggior parte del periodo di imposta – **nelle anagrafi della popolazione residente** ovvero il domicilio o la residenza, nel territorio dello Stato, ex art. 43 c.c..[1]; inoltre, come previsto dal successivo comma *2bis* del T.U.I.R. – introdotto dall'art. 1, comma 83, lett. a), L. 24 dicembre 2007, n. 244 - si considerano altresì residenti, salvo prova contraria, i cittadini italiani cancellati dalle anagrafi della popolazione residente e trasferiti in Stati o territori a fiscalità privilegiata individuati dal D.M. 4 maggio 1999.

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

Il criterio dell'iscrizione nelle anagrafi dei residenti è – come noto – di ordine formale ed è "*preclusivo di ogni ulteriore accertamento*", nel senso che la sua **ricorrenza è di per sé sufficiente a determinare l'acquisizione della residenza a fini fiscali**, non trovando in tal caso applicazione i due criteri fattuali previsti in alternativa dalla legge.

A tal riguardo, la Corte di Cassazione, con la menzionata ordinanza n. 16634, ribadisce il principio secondo cui le persone iscritte nelle anagrafi della popolazione residente si considerano, in applicazione del criterio formale dettato dall'articolo 2, comma 2, del Dpr 917/1986 (Tuir), in ogni caso residenti e, pertanto, soggetti passivi Irpef in Italia; con la conseguenza che, 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**.

In merito, il Supremo Collegio – nel riformare le pronunce di merito e nel respingere, quindi, le doglianze del contribuente fondate sull'effettivo trasferimento all'estero in un periodo antecedente a quello in cui aveva formalizzato tale situazione con l'iscrizione all'A.I.R.E. – si pone sulla medesima linea interpretativa di analoghe statuizioni; in particolare:

- **civ. Sez. V, 28-10-2015, n. 21970: "***Ai fini delle imposte dirette, le persone iscritte nelle anagrafi della popolazione residente si considerano, in applicazione del criterio formale dettato dall'art. 2 del D.P.R. n. 917/1986, in ogni caso residenti, e pertanto soggetti passivi d'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. Conseguentemente è legittimo l'accertamento effettuato a carico di un soggetto non residente in Italia*";
- **civ. Sez. V Sent., 16-01-2015, n. 677: "***Ai fini delle imposte dirette, le persone che sono iscritte nelle anagrafi della popolazione residente, in applicazione del criterio formale dettato dall'art. 2 del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, si considerano residenti e pertanto soggetti passivi d'imposta in Italia, non trovando in tal caso applicazione i criteri di fatto previsti in alternativa dalla legge*";
- **civ. Sez. V, 15-06-2010, n. 14434: "***In tema di imposte sui redditi, il disposto di cui all'art. 2, comma secondo, D.P.R. n. 917 del 1986, individua ai fini della sussistenza della residenza fiscale del contribuente nello Stato, tre presupposti tra loro del tutto alternativi, il primo formale, rappresentato dalla iscrizione nelle anagrafi delle popolazioni residenti, gli altri due di fatto, costituiti dalla residenza o dal domicilio nello Stato ai sensi del codice civile. Ciò posto, l'iscrizione del cittadino nell'anagrafe dei residenti all'estero non è, diversamente da quanto nella specie*

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

ritenuto nella sentenza impugnata, elemento di per sé determinante al fine di escludere la residenza fiscale in Italia qualora il soggetto ivi abbia il domicilio, da intendersi quale sede principale degli affari ed interessi economici, nonché delle proprie relazioni personali. Nel caso concreto la impugnata sentenza della C.T.R., omettendo di considerare che i presupposti di cui alla menzionata norma sono alternativi, ha illegittimamente ritenuto che la iscrizione del contribuente all'A.I.R.E. costituisse elemento determinante la esclusione della residenza fiscale dello stesso in Italia."

In merito alle richieste di iscrizioni all'A.I.R.E. e, quindi, alla cancellazione dalle anagrafi della popolazione residente, si ricorda che l'art. 7, comma 3, del D.L. n. 193/2016 ha aggiunto due commi all'art. 83 del D.L. 25 giugno 2008, n. 112, convertito dalla Legge 6 agosto 2008, n. 133, in tema di **potenziamento dell'attività di accertamento fiscale da parte degli enti locali, ha introdotto** l **'obbligo di comunicazione dei soggetti iscritti all'AIRE a carico dei Comuni** prevedendo che:

- i Comuni debbano inviare all'Agenzia delle Entrate, entro i sei mesi successivi alla richiesta di iscrizione nell'Anagrafe degli italiani residenti all'estero, i dati dei richiedenti, al fine **della formazione di liste selettive per i controlli relativi alle attività finanziarie e agli investimenti patrimoniali esteri non dichiarati** (art. 83, comma 17-bis, del D.L. n. 112/2008)[2];
- le citate attività dei Comuni e dell'Agenzia delle Entrate vengono esercitate anche nei confronti delle persone fisiche che hanno chiesto l'iscrizione nell'Anagrafe degli italiani residenti all'estero a decorrere dal 1° gennaio 2010, tenendo conto, ai fini della formazione delle liste selettive, della eventuale mancata presentazione delle istanze di collaborazione volontaria (art. 83, comma 17-ter, del D.L. n. 112/2008).

Nicola Monfreda

23 luglio 2018

NOTE

[1] Nella **sentenza della Cassazione del 30.10.2017, n. 13114**, si afferma che "*Sono tre i presupposti indicati in via alternativa ai fini dell'assoggettabilità all'imposta sui redditi delle persone fisiche residenti (nei confronti delle*

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

quali l'imposta si applica a tutti redditi posseduti), aggiungendosi al criterio formale, rappresentato dall'iscrizione nell'anagrafe, due criteri fattuali costituiti dalla residenza o dal domicilio nel territorio dello Stato. Ne consegue che l'iscrizione nell'anagrafe dei soggetti residenti in altro Stato non è elemento determinante per escluderne la residenza fiscale in Italia allorché si tratti di soggetto che abbia nel territorio dello Stato la sua dimora abituale ovvero il proprio domicilio, inteso come sede principale dei propri affari ed interessi economici, così come delle proprie relazioni personali, dovendo il carattere soggettivo ed elettivo della scelta dell'interessato essere a tal fine contemperato con le esigenze di tutela dell'affidamento dei terzi."

Secondo la **sentenza della Cassazione del 16.01.2015 n. 678**: "*In tema d'imposte sui redditi, ai sensi del combinato disposto dell'art. 2 del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 e dell'art. 43 cod. civ., deve considerarsi soggetto passivo il cittadino italiano che, pur risiedendo all'estero, stabilisca in Italia, per la maggior parte del periodo d'imposta, il suo domicilio, inteso come la sede principale degli affari ed interessi economici nonché delle relazioni personali, come desumibile da elementi presuntivi (nella specie, la collocazione della famiglia e dell'abitazione principale in Italia) ed a prescindere dall'iscrizione del soggetto nell'AIRE.*"

[2] Le modalità effettive di comunicazione e i criteri per la creazione delle predette liste sono stati disciplinati con Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate n. 43999 in data 3 marzo 2017.

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D