

Disconoscimento della fittizia residenza all'estero

di [Giovambattista Palumbo](#)

Publicato il 27 Ottobre 2018

Si considerano residenti in Italia i cittadini che per la maggior parte del periodo di imposta sono iscritti nella anagrafe della popolazione residente o hanno nel territorio dello Stato il domicilio e la residenza ai sensi del codice civile. Tali due criteri non hanno applicazione congiunta e pertanto per l'Ufficio è sufficiente esaminare se il contribuente abbia o meno nel territorio italiano il proprio domicilio o residenza. Il domicilio, ancor più della residenza, è caratterizzato dall'elemento soggettivo, cioè dalla intenzione di costituire e mantenere in un determinato luogo il centro principale delle proprie relazioni familiari, sociali, economiche. La Commissione Tributaria Regionale della Toscana, a tal riguardo, ha risolto un contenzioso in tema di contestazione di fittizia residenza all'estero

*Ai sensi dell'art. 2, c.2, del Tuir si considerano residenti in Italia i cittadini che per la maggior parte del periodo di imposta sono iscritti nella anagrafe della popolazione residente, o hanno nel territorio dello Stato il domicilio e la residenza ai sensi del codice civile. Tali due criteri non hanno applicazione congiunta e pertanto, per affermare la fittizia residenza all'estero, per l'Ufficio è sufficiente esaminare se il contribuente abbia o meno nel territorio italiano il proprio domicilio o residenza. Il domicilio, ancor più della residenza, è del resto caratterizzato dall'elemento soggettivo, cioè dalla intenzione di costituire e mantenere in un determinato luogo il centro principale delle proprie relazioni familiari, sociali, economiche.*

La **Commissione Tributaria Regionale della Toscana**, con la **sentenza n. 1559/2/18 del 12 Settembre 2018**, ha risolto un contenzioso in tema di contestazione di **fittizia residenza all'estero**.

Nel caso di specie, la contribuente, iscritta all'Aire in quanto dal 1996 residente a Montecarlo, nel 2000 e 2001 aveva percepito **da una società italiana**, di cui era socia al 75%, **compensi conseguenti ad attività** da lei considerata **di collaborazione coordinata e continuata**.

L'**Agenzia delle Entrate** qualificava però tali compensi come **da lavoro autonomo** (la qualificazione si desumeva, ad avviso dell'Ufficio, dalla contabilità della società, che aveva provveduto alla registrazione come spese generali per servizi senza effettuare trattenute previdenziali), **assoggettabili**

pertanto a Irpef, Irap ed Iva, e considerava comunque la stessa contribuente residente in Italia, in base alla presunzione dell'art. 2, comma 2bis, del [Dpr n. 917/86](#).

La contribuente presentava quindi **ricorso** davanti **alla Commissione Tributaria Provinciale di Firenze**, la quale riteneva **illegittimi gli atti impositivi relativi ad Irap ed Iva**, perchè attività non qualificabile come lavoro autonomo di consulenza, e legittimi quelli per Irpef, stante la presunzione ex art.2 citato.

La Commissione Tributaria Regionale, su appello principale dell'Ufficio e incidentale della contribuente, annullava invece gli avvisi per essere stati emessi su atti sconosciuti alla contribuente e senza essere preceduti da Pvc.

L'Ufficio ricorreva infine per Cassazione, rilevando come:

- la Commissione Tributaria Regionale non aveva verificato se l'avviso di accertamento riproducesse il contenuto essenziale dell'atto richiamato (pvc nei confronti della società);
- non necessita di [Pvc](#), non avendo l'Ufficio proceduto ad accessi, ispezioni o verifiche presso l'abitazione della contribuente.

I Giudici di legittimità ritenevano fondati entrambi i motivi, in quanto la contribuente era a conoscenza del contenuto del Pvc emesso nei confronti della società, come dalla stessa riconosciuto nel controricorso, e in quanto l'applicabilità delle garanzie di cui all'**art.12, L. 212/2000** era assicurata solo nei confronti del soggetto verificato (società italiana), non estendendosi al soggetto terzo (contribuente) a carico del quale emergono dati utili per l'emissione di un avviso di accertamento.

La Corte Suprema cassava quindi la decisione e disponeva il rinvio alla CTR.

La contribuente riassumeva il giudizio, sostenendo, tra le altre, l'infondatezza degli avvisi nel merito, sia per quanto concerneva la qualificazione dei compensi percepiti e sia per quanto riguardava il mancato superamento della presunzione di residenza in Italia.

La CTR confermava la legittimità degli accertamenti, evidenziando che i compensi percepiti negli anni in esame dalla contribuente e corrisposti dalla società di cui era socia di maggioranza dovevano comunque qualificarsi da lavoro autonomo e non da attività di collaborazione coordinata e continuativa, anche considerato che una prestazione di collaborazione in forma coordinata e continuativa prevede che l'opera prestata sia prevalentemente personale e continuativa, che l'attività si svolga in connessione con

quella del preponente, con inserimento nella organizzazione aziendale di quest'ultimo e che il committente si ingerisca nell'attività del prestatore.

Nel caso in esame invece **la contribuente non figurava inserita nell'organizzazione aziendale della società, nè subiva le direttive di tale società, apparendo anzi il contrario.**

Se a ciò si aggiungeva che **le note erano state registrate in contabilità dalla società come spese generali per servizi, senza che sui compensi venissero effettuate trattenute previdenziali**, non si poteva che concludere di essere di fronte a compensi provenienti da attività di lavoro autonomo, così come del resto indicato anche dalla società in sede di dichiarazione dei sostituti di imposta.

Quanto poi alla residenza fiscale della contribuente, la CTR ricorda che **nel 1996 la stessa aveva preso la residenza a Montecarlo**, seguendo uno dei figli, che vi si era trasferito già l'anno prima, mentre il resto della famiglia (coniuge e 2 figli) aveva mantenuto la propria residenza in Firenze.

A prova del trasferimento la contribuente aveva prodotto il **contratto di affitto, assicurazione auto, bollette telefoniche, gas, luce, acqua, carte di credito.**

I giudici evidenziano però che, per la presunzione dell'art.2, c.2 bis, del Dpr n. 917/86, i cittadini italiani cancellati dall'anagrafe della popolazione residente ed emigrati in Stati a regime fiscale privilegiato, devono considerarsi residenti in Italia, ai fini fiscali, salvo le prove del contrario.

E il Collegio riteneva che non fosse stata raggiunta la prova che la ricorrente potesse considerarsi residente, anche fiscalmente, nel vicino principato.

Ai sensi dell'art.2, c.2, Dpr succitato, si considerano infatti residenti i cittadini che per la maggior parte del periodo di imposta sono iscritti nella anagrafe della popolazione residente, o hanno nel territorio dello Stato il domicilio e la residenza ai sensi del codice civile.

Tali due criteri non hanno applicazione congiunta ed era pertanto nel caso di specie sufficiente esaminare se la contribuente avesse o meno nel territorio italiano il proprio domicilio o residenza.

Il domicilio, del resto, evidenzia la CTR, ancor più della residenza, è caratterizzato dall'elemento soggettivo, cioè dalla intenzione di costituire e mantenere in un determinato luogo il centro principale delle proprie relazioni familiari, sociali, economiche, laddove era indubbio che, a parte il figlio, trasferitosi

a Montecarlo, il resto della famiglia della contribuente - coniuge e altri 2 figli – aveva mantenuto la propria residenza in Firenze, essendo quindi presumibile che le relazioni familiari e sociali continuassero a svolgersi in Italia.

La contribuente era inoltre amministratrice di ben 4 società, tutte con sede in Italia, dove quindi era indubbio che fosse la sede principale dei suoi affari e interessi.

Né potevano considerarsi prove contrarie la stipula del contratto di affitto, connaturato al suo trasferimento a Montecarlo, né la prova dei consumi energetici, in quanto i locali possono essere utilizzati oltre che dalla conduttrice anche da suoi familiari ed eventuale personale di servizio.

Di irrilevante valore probatorio era poi la circostanza, legata alla asserita dimostrazione che la **permanenza in Italia della contribuente era inferiore ai 183 gg. (necessari al fine di ravvisare la residenza fiscale in Italia)**, che le carte di credito risultavano usate per solo 130 gg, non risultando certo la necessità di un utilizzo giornaliero delle carte di credito.

Si evidenzia, in ogni caso, come anche la Cassazione si sia di recente pronunciata sull'argomento, in linea con le conclusioni della sentenza in commento.

La **Suprema Corte**, con l'[Ordinanza n. 19410 del 20/07/2018](#), ha infatti affermato come fosse **onere del contribuente superare la presunzione di residenza in Italia**, ex art.2 cit., **fornendo la prova che, nell'annualità oggetto di contestazione, il centro principale dei suoi affari ed interessi si collocasse effettivamente, anche in quel caso, nel Principato di Monaco** (Stato rientrante tra quelli a fiscalità privilegiata, come individuati dal D.M. 4 maggio 1999).

L'iscrizione all'AIRE non assicura dunque di essere considerato fiscalmente residente all'estero, laddove il centro concreto di interessi economico-sociali prevale invece sulla formale iscrizione nell'Anagrafe residenti all'estero.

Vero è comunque che la localizzazione fiscale di un soggetto in Italia deve avvenire sulla base di elementi concreti, che consentano di stabilire 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, laddove, come visto, ai sensi dell'art. 2 del Tuir, gli elementi che determinano la residenza fiscale di un soggetto persona fisica sono i seguenti:

- un elemento temporale, quale la maggior parte del periodo d'imposta;

- alcuni elementi tra loro alternativi, ovvero:
 - l'iscrizione anagrafica;
 - il domicilio (ossia la sede principale degli affari e interessi ex art. 43, co. 1 c.c.);
 - la residenza (ossia la dimora abituale ex art. 43, co. 2, c.c.).

Per quanto riguarda il **presupposto temporale**, la [Circolare 304/E del 2/12/1997](#) precisa che *“con tale requisito il legislatore ha inteso, in effetti, richiedere la sussistenza di un legame effettivo e non provvisorio del soggetto con il territorio dello Stato, tale da legittimare il concorso alle spese pubbliche in ottemperanza ai doveri di solidarietà di cui all'articolo 2 della Costituzione”*.

Quanto agli altri requisiti, per quanto riguarda il **requisito della residenza**, questa, secondo la definizione che ne dà nel codice civile, **corrisponde al luogo in cui la persona ha la propria dimora abituale, ai fini della cui sussistenza assumono grande importanza sia l'elemento (oggettivo) della stabile permanenza, che quello (soggettivo) della volontà del soggetto di rimanere in un dato luogo**.

La residenza, quindi, non viene meno per una più o meno prolungata assenza, specie se occasionata da motivi contingenti (viaggi di studio o di lavoro, ecc.), semprechè comunque la persona vi conservi l'abitazione e vi ritorni quando possibile.

Per quanto riguarda infine il **domicilio**, esso è definito come il **luogo in cui la persona ha stabilito la sede principale dei suoi affari ed interessi**.

La valutazione da effettuare in questi casi è dunque spiccatamente di fatto, intendendo, così afferma la citata circ. 304, *“la locuzione “affari ed interessi” in senso ampio, cioè comprensivo non solo di rapporti di natura patrimoniale ed economica ma anche morali, sociali e familiari; sicchè la determinazione di domicilio va desunta alla stregua di tutti gli elementi di fatto che, direttamente o indirettamente, attestino la presenza in un certo luogo di tale complesso di rapporti ed il carattere principale che esso ha nella vita della persona”*.

Giovambattista Palumbo

27 ottobre 2018

