

---

## Come valutare l'effettiva residenza fiscale

---

di [Antonio Gigliotti](#)

Publicato il 29 Gennaio 2014

analisi degli elementi presuntivi che il Fisco utilizza per valutare se un contribuente risiede o meno in Italia, ai fini tributari, a prescindere dalla risultanze anagrafiche formali

L'iscrizione di un soggetto nell'Anagrafe degli Italiani Residenti all'Estero (A.I.R.E.) **non è elemento determinante per escludere la residenza fiscale in Italia**, allorché egli abbia nel territorio dello Stato il proprio domicilio, inteso come sede principale degli affari e interessi economici, nonché delle proprie relazioni personali. Lo ha affermato la **Corte di Cassazione**, nella **sentenza n. 6598 depositata il 15 marzo 2013**.

### **Cass. n. 6598/13**

L'iscrizione del cittadino nell'A.I.R.E. (Anagrafe Italiani 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 e interessi economici, nonché delle proprie relazioni personali.

Pertanto, a prescindere dalle risultanze anagrafiche, l'Amministrazione Finanziaria può accertare lo “*status*” di residente fiscale in base a precisi e puntuali elementi presuntivi, fra i quali l'acquisto di beni immobili, la gestione di affari in contesti societari, la disponibilità di almeno una abitazione in cui trascorrere parte dell'anno e l'intestazione presso un istituto di credito con sede in Italia di conti correnti continuamente movimentati.

È quanto emerge dalla sentenza n. 6598/13, pubblicata dalla Corte di Cassazione il 15 marzo.

L'A.I.R.E. è stata istituita nel 1988 (L. n. 470/88) ed è gestita dai Comuni sulla base dei dati e delle informazioni provenienti dalle Rappresentanze consolari all'estero. L'iscrizione all'A.I.R.E. - a seguito di dichiarazione resa dall'interessato all'Ufficio consolare competente per territorio entro 90 giorni dal trasferimento della residenza - è un diritto-dovere del cittadino e costituisce il presupposto per usufruire di una serie di servizi forniti dalle Rappresentanze consolari all'estero, nonché per l'esercizio di importanti diritti, quali per esempio:

- la possibilità di votare per elezioni politiche e *referendum* per corrispondenza nel Paese di residenza, e per l'elezione dei rappresentanti italiani al Parlamento Europeo nei seggi istituiti dalla rete diplomatico-consolare nei Paesi appartenenti all'U.E.;
- la possibilità di ottenere il rilascio o rinnovo di documenti di identità e di viaggio, nonché certificazioni;
- la possibilità di rinnovare la patente di guida.

**Devono iscriversi** all'A.I.R.E.:

- i cittadini che trasferiscono la propria residenza all'estero per periodi superiori a 12 mesi;
- quelli che già vi risiedono, sia perché nati all'estero che per successivo acquisto della cittadinanza italiana a qualsiasi titolo.

**Non devono iscriversi** all'A.I.R.E.:

- le persone che si recano all'estero per un periodo di tempo inferiore a un anno;
- i lavoratori stagionali;
- i dipendenti di ruolo dello Stato in servizio all'estero, che siano notificati ai sensi delle Convenzioni di Vienna sulle relazioni diplomatiche e sulle relazioni consolari rispettivamente del 1961 e del 1963;
- i militari italiani in servizio presso gli uffici e le strutture della NATO dislocate all'estero.

(Per ulteriori informazioni si veda il sito istituzionale del Ministero degli Esteri).

## I fatti

Veniamo ai fatti di causa. Il ricorso per cassazione è stato proposto dall'Agenzia delle Entrate, avverso la sentenza della Commissione Tributaria Regionale del Lazio che, accogliendo l'appello del contribuente,

---

aveva annullato l'avviso con il quale era stato rettificato, ai fini dell'IRPEF e dell'ILOR, il reddito dichiarato per l'anno 1995, e recuperati a tassazione **maggiori redditi da fabbricati e da lavoro autonomo**.

L'Ufficio aveva rilevato che, pur essendo il contribuente iscritto all'A.I.R.E. come residente in Venezuela, **conservava in Italia il centro degli affari**.

Di diverso avviso la CTR, che nel caso di specie non ha ravvisato il presupposto della prevalenza di presenza in Italia del contribuente, che infatti:

- **non disponeva di una abitazione in Italia**(pernottando eventualmente in albergo);
- **aveva divorziato all'estero**;
- **e sempre all'estero aveva fatto studiare i suoi figli**.

Non solo. Anche se l'ufficio aveva accentrato l'attenzione sulla circostanza delle molteplici intestazioni catastali riconducibili al ricorrente, tuttavia, quest'ultimo 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**.

Con riguardo, poi, 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”*. Infine, fra le stesse parti era stata emessa sentenza di appello con cui erano state accolte le doglianze del contribuente, sicché non poteva non tenersi conto del **giudicato interno** che aveva definitivamente, in quanto giudicato, escluso che il contribuente fosse residente in Italia.

### **Le doglianze del Fisco**

Con l'unico motivo di ricorso, l'Agenzia delle Entrate, denunciando omessa, contraddittoria e insufficiente motivazione circa un punto decisivo della controversia, ha dedotto, in particolare, che la CTR non aveva motivato:

- sulla contestazione mossa già nel giudizio di primo grado e riproposta nell'atto di appello circa la **validità delle visure catastali**, allegate all'atto di accertamento, ai fini dell'individuazione dei soggetti titolari di diritti reali sui beni;
- né sulla validità dei **dati forniti dall'anagrafe tributaria**, al fine di ricostruire le cariche amministrative ricoperte all'interno di una società, ovvero della **residenza in Italia del figlio minore**.

---

Tutti indizi, questi, atti ad avvalorare la tesi che l'interessato avesse fatto dell'Italia **il proprio centro di affari e interessi economici e personali**.

Ebbene, al Collegio di legittimità il ricorso dell'Amministrazione è parso fondato.

### **Elementi presuntivi**

Secondo un orientamento consolidato, in tema d'imposte sui redditi, l'art. 2, secondo comma, del D.P.R. n. 917 del 1986 richiede, **per la configurabilità della residenza fiscale nello Stato** – e quindi perché il cittadino italiano sia considerato soggetto passivo –, tre presupposti, indicati **in via alternativa** :

1. iscrizione nelle anagrafi delle popolazioni residenti;
2. residenza nello Stato italiano ai sensi dell'art. 43 del C.c.;
3. domicilio nello Stato italiano ai sensi dell'art. 43 del C.c.

Ne deriva – si legge in sentenza – **che l'iscrizione del cittadino nell'AIRE 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, e ciò in base a **vari elementi presuntivi** – fra i quali, è stato di recente ritenuto:

- *“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”* (Cass. n. 29576/2011);
- **l'intestazione presso una banca avente sede in Italia di conti correnti continuamente implementati** (Cass. n. 12259/2010).

A tal fine, non risulta determinante il carattere soggettivo ed elettivo della “scelta” dell'interessato, rilevante solo quanto alla libertà dell'effettuazione della stessa, ma non ai fini della verifica del risultato della scelta stessa; dovendosi contemperare la volontà individuale con le esigenze di tutela dell'affidamento dei terzi, **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 da terzi** (v. Cass. n. 14434/2010, n. 24246/2011, n. 13803/2001).

Per espressa previsione dell'art. 2, secondo comma, del D.P.R. n. 917/1986 (TUIR), le nozioni di **residenza** e di domicilio sono desumibili dall'articolo 43 del Codice civile che definisce **residenza** *“il luogo in cui la persona ha la dimora abituale”* e **domicilio** *“il luogo in cui essa ha stabilito la sede dei suoi affari ed interessi”*. Al fine di stabilire la residenza fiscale in Italia è sufficiente la presenza di uno solo di essi (rilevano alternativamente).

### Vizio di motivazione

Nella specie, gli Ermellini hanno ritenuto poco esauriente e non congrua, e perciò inidonea a dare conto delle ragioni della decisione, la motivazione della sentenza impugnata, tenuto conto delle puntuali deduzioni dell'Ufficio, secondo cui il contribuente:

- possedeva in Italia **numerosi immobili** (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;
- era **rappresentante di un gran numero di società con sede in Italia** (delle quali, all'esito delle indagini presso il sistema informativo dell'Anagrafe tributaria era stato indicato l'elenco nell'avviso di accertamento).

Inoltre, **dai verbali del CDA** della società X risultava che le relative riunioni erano presiedute dal contribuente, che era pure stato incaricato di eseguire le operazioni concernenti l'intera gestione della società in Italia come all'estero.

Infine, **il figlio minore era residente in Italia**.

Insomma, tutti questi elementi presuntivi offerti dall'Amministrazione, ognuno dei quali dotato di idoneo supporto documentale, avrebbero dovuto essere valutati con maggiore attenzione dal giudice di merito, in quanto idonei ad avvalorare la tesi che il contribuente avesse continuato a mantenere in Italia (e non in Venezuela) il centro dei propri interessi economici e patrimoniali; condizioni sufficienti a realizzare un collegamento effettivo e stabile con il territorio italiano.

Di qui la decisione del Supremo collegio di cassare la sentenza di secondo grado, con rinvio ad altra sezione della CTR Del Lazio, per nuovo esame.

### **Risoluzione 351/E/2008**

La sentenza n. 6598/13 appena esaminata, a ben vedere, conferma la posizione assunta dall’Agenzia delle Entrate, in tema di soggettività tributaria passiva.

Con la **Risoluzione 07/08/2008 n. 351/E**, si è infatti osservato che *“la cancellazione dall’anagrafe della popolazione residente e l’iscrizione nell’anagrafe degli italiani residenti all’estero (AIRE) non costituisce elemento determinante per escludere il domicilio o la residenza nello Stato, ben potendo questi ultimi essere desunti con ogni mezzo di prova anche in contrasto con le risultanze dei registri anagrafici”* (cfr. Circ. n. 304/E/1997).

Ne deriva che l’iscrizione all’A.I.R.E. costituisce condizione **necessaria ma non sufficiente** per poter essere considerato non residente, a differenza dell’iscrizione nell’anagrafe della popolazione residente che, da sola, costituisce presupposto per essere considerato residente in Italia.

Inoltre, riprendendo quanto sostenuto dalla giurisprudenza prevalente, **la nozione di domicilio** richiama una situazione giuridica caratterizzata dalla volontà di stabilire e conservare in un determinato luogo la sede principale dei propri affari ed interessi e, come tale, prescinde dall’effettiva presenza fisica del soggetto.

Conseguentemente, la locuzione *“affari ed interessi”* di cui all’art. 43, primo comma, del codice civile, deve intendersi in senso ampio, comprensivo cioè non solo di rapporti di natura patrimoniale ed economica ma anche morali, sociali e familiari.

Pertanto, **può essere considerato fiscalmente residente in Italia** un soggetto che, pur avendo trasferito la propria residenza all’estero dove svolge la propria attività, **abbia mantenuto il centro dei propri interessi familiari e sociali in Italia**.

Quindi, la circostanza che il soggetto mantenga in Italia i propri legami familiari o il “centro” dei propri interessi patrimoniali e sociali è di per sé sufficiente a realizzare un collegamento effettivo e stabile con il territorio italiano.

In particolare, indipendentemente dalla presenza fisica e dalla circostanza che l’attività lavorativa sia esplicita prevalentemente all’estero sono **indici significativi, ai fini dell’eventuale residenza fiscale**:

- la disponibilità di una abitazione permanente;
- la presenza della famiglia;
- l’accreditamento di propri proventi dovunque conseguiti;
- il possesso di beni anche mobiliari;
- la partecipazione a riunioni d’affari;
- la titolarità di cariche sociali;
- il sostenimento di spese alberghiere o di iscrizione a circoli o clubs;

- l'organizzazione della propria attività e dei propri impegni anche internazionali, direttamente o attraverso soggetti operanti nel territorio italiano.

Deve quindi procedersi a una **valutazione d'insieme** dei molteplici rapporti che il soggetto intrattiene in Italia per valutare se, nel periodo in cui è stato anagraficamente residente all'estero, abbia effettivamente perso ogni significativo collegamento con il Belpaese e possa pertanto essere considerato fiscalmente non residente.

*“Lo status di residente fiscale implica quindi l'esame delle possibili relazioni - sia personali che reali - con il Paese, che non può essere effettuata in sede di interpello, ma solo in sede di eventuale accertamento. Qualora sulla base dei criteri esposti un soggetto risulti essere residente in Italia, egli, ai sensi dell'art. 3 del TUIR è soggetto ad imposta in relazione a tutti i redditi posseduti, ovunque prodotti, poiché solo i non residenti sono soggetti ad imposta limitatamente ai redditi prodotti nel territorio dello Stato” (Risoluzione 351/E/2008).*

29 gennaio 2014

Antonio Gigliotti