



## Convenzioni Internazionali

di Paolo Comuzzi

# La Corte di Cassazione torna sulla residenza fiscale

La corte di Cassazione con sentenza 12311/2016 (del giorno 15 Giugno 2016 e quindi molto recente) è tornata sul tema della residenza fiscale delle persone fisiche<sup>1</sup>, tema che assume una grande importanza che può anche sfociare in tematiche di carattere penale tributario<sup>2</sup>.

La Corte di Cassazione è partita da fatti che possiamo definire come fatti normali<sup>3</sup> e da una sentenza di II° grado che aveva parzialmente modificato il giudizio di 1° grado che aveva dato completa ragione al contribuente accertato.

In particolare la CTR, in riforma del primo grado, aveva stabilito che: 1) per gli anni anteriori rispetto alla entrata in vigore della presunzione di cui all'articolo 2 bis del D.P.R.917/1986 il contribuente non doveva dimostrare nulla ma era la Amministrazione Finanziaria che doveva fornire prove in merito alla residenza; 2) per gli anni seguenti invece la norma era opposta ed il contribuente doveva prendersi carico del tema della prova (ma questa parte della sentenza non risulta che sia giunta alla attenzione della Cassazione).

Il tema ha la sua importanza viste le conseguenze di carattere tributario e non solo e quindi, tenuto conto che la posizione della Cassazione è molto recente, appare di interesse considerare la stessa ed andare a descrivere cosa è successo.

## Commenti

La sentenza della Cassazione è chiara nell'affermare che perché sussista la residenza fiscale nel territorio dello Stato è sufficiente che si realizzi uno dei tre presupposti di legge (la sentenza, in modo puntuale, parla di presupposti indicati in via del tutto alternativa).

Questi presupposti alternativi sono: 1) il presupposto formale dato dalla iscrizione alla anagrafe della popolazione residente; 2) il presupposto sostanziale della residenza o del domicilio.

In nessun caso, questo almeno ci dice la Suprema Corte, è lecito dire che un soggetto è residente fiscale all'estero in ragione della mera iscrizione nella anagrafe dei soggetti residenti all'estero (nel momento in cui tale soggetto ha in Italia il domicilio o la residenza la sua iscrizione anagrafica all'ALRE viene meno come importanza<sup>4</sup>); possiamo dire che il criterio formale non ha alcuna importanza.

Questa impostazione interpretativa dice la Suprema Corte è allineata anche con la visione comunitaria 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'articolo 7 comma 1 della direttiva 83/182/Cee riconosce la preminenza dei legami personali sui legami professionali ...".

Questo però non basta in quanto si dice che nell'ambito della valutazione dei legami personali e professionali dell'interessato tutti gli elementi devono essere presi in considerazione vale a dire in particolare la presenza fisica di quest'ultimo nonché quella dei suoi familiari, la disponibilità di una abitazione, il luogo di esercizio delle attività professionali e quello in cui vi siano interessi patrimoniali. Si tratta di un'impostazione che appare certamente accettabile alla luce della normativa Italiana in materia di residenza fiscale come attesta la dottrina che ha avuto occasione di occuparsi dell'argomento.

Nella prosecuzione della sentenza si legge che il giudice della CTR avrebbe manifestato delle mancanze nella sentenza da lui emessa in quanto non ha valutato in modo compiuto numerosi elementi di potenziale valore decisivo per la soluzione della controversia tra i quali: 1) i numerosi conti bancari in Italia; 2) le tracce della presenza in Italia; 3) il luogo di litigio (foro competente) per i contratti di

sponsorizzazione; 4) la stipula di polizze assicurative; 5) l'indicazione di un indirizzo Italiano per le comunicazioni.

Va detto che la Amministrazione Finanziaria si era occupata del tema residenza fiscale delle persone fisiche nella Circolare 351/E del 2008 e lo aveva fatto per dire che sono elementi importanti per stabilire una eventuale residenza fiscale in Italia almeno i seguenti: a) disponibilità di una abitazione permanente (ovvero di un luogo a disposizione); b) presenza della famiglia; c) accreditamento in Italia dei proventi percepiti; d) partecipazioni a riunioni di affari; e) cariche sociali; f) iscrizioni a club; g) organizzazione della propria attività mediante soggetti ivi residenti.

L'Amministrazione aveva anche aggiunto che era necessario procedere con una valutazione d'insieme dei molteplici rapporti che sono in essere con riferimento alla persona fisica per vedere quale sia il legame tra questa persona ed il nostro paese.

Quindi possiamo dire che la Amministrazione aveva dato indicazioni molto precise, indicazioni ovviamente non riferite ovviamente ai giudici, ma indicazioni riferite ai suoi uffici periferici allo scopo di procedere contro le false residenze evitando poi di vedersi annullare gli accertamenti in sede di contenzioso tributario per carenza di elementi di prova (prova di fatto) con la conseguente perdita di gettito (e prima ancora del tempo impiegato).

Possiamo dire che nel cassare la sentenza della CTR la Suprema Corte invita il giudice<sup>5</sup> ad attenersi proprio a questo principio formulato nella Circolare Ministeriale che abbiamo citato<sup>6</sup>.

Quindi si ha che: a) per gli anni anteriori a quelli in cui si applica la presunzione di residenza fiscale l'Amministrazione deve provare la residenza stessa e gli elementi di fatto sono quelli che abbiamo citato; b) per gli anni seguenti alla norma sulla presunzione invece il contribuente dovrebbe provare che gli elementi indicati come indici di residenza fiscale non sussistono<sup>7</sup>.

E' facile notare come, per determinare la residenza fiscale della persona fisica, assuma una importanza fondamentale la situazione di fatto di natura oggettiva e soggettiva in cui viene a trovarsi la persona stessa e questa situazione di fatto richiede un accertamento lungo e complesso che deve tenere conto di tutti gli elementi che possono condurre ad una determinata conclusione<sup>8</sup>.

Questo esame fattuale deve essere percorso dai giudici con grande attenzione fornendo tutti gli elementi che li hanno condotti ad una certa conclusione in merito alla posizione del contribuente ed è opportuno che la Commissione Tributaria dia un grande dettaglio nella sentenza degli elementi di fatto e delle considerazioni che ha condotto in merito agli stessi.

Questo serve anche per creare una casistica di sentenze che siano tali da consentire al contribuente di formarsi una qualche forma di certezza in merito alla sua posizione fiscale che in alcuni contesti appare obiettivamente molto complessa (si pensi alle nuove professioni che possono comportare spostamenti continui<sup>9</sup>).

## Conclusione

La sentenza in oggetto (per quanto si può capire) appare come una sentenza che si pone nel solco di una attenzione alle ragioni fiscali non a torto viste come un elemento importante e quindi come una sentenza che cerca di evitare posizioni che possano in qualche modo consentire al contribuente una riduzione del proprio carico fiscale sfruttando in modo scorretto (almeno secondo la sentenza qui discussa) le norme vigenti.

<sup>1</sup> La sentenza è pubblicata nel sito della Corte di Cassazione.

<sup>2</sup> Si pensi alla omessa dichiarazione che è un fatto preveduto come reato.

<sup>3</sup> Va precisato che la Corte di Cassazione e prima le corti di merito non hanno dovuto occuparsi di convenzioni contro le doppie imposizioni in quanto la residenza estera sostenuta dal contribuente vedeva coinvolto uno Stato con il quale l'Italia non ha firmato alcuna convenzione contro le doppie imposizioni.

<sup>4</sup> Questa impostazione segue quanto affermato dalla Amministrazione Finanziaria nella Circolare 304/E del 1997 in cui l'Amministrazione ha chiarito che la cancellazione dall'anagrafe non è elemento dirimente.

<sup>5</sup> Siamo in presenza di una Cassazione con rinvio al giudice della CTR in diversa composizione per una rivalutazione degli elementi trascurati nella sentenza.

<sup>6</sup> Va posto in evidenza che in senso conforme alla Circolare Ministeriale sono anche CTR Lazio con sentenza 23/2013 che prende proprio in considerazione gli elementi della Circolare Ministeriale ed anche CTR Emilia Romagna 16/2000.

<sup>7</sup> La norma entrata in vigore comporta un rovesciamento dell'onere della prova che dalla Amministrazione Finanziaria viene a trasferirsi sul contribuente.

<sup>8</sup> Del resto è prevista anche una partecipazione dei comuni all'accertamento.

<sup>9</sup> La difformità di sentenze non dovrebbe fare incertezza normativa ma nella sostanza questo crea e quindi avere delle casistiche precise cui fare riferimento appare molto importante pena il fatto che in assenza di questo elemento pare potersi dire "habent sua sidera lites".