

Recenti arresti della Cassazione in tema di residenza delle persone fisiche

Prof. Avv. Giuseppe Corasaniti

Convegno ANTI Liguria-AIGA

15 dicembre 2021

La residenza fiscale delle persone fisiche nell'ordinamento tributario italiano

L'art. 2, Testo Unico delle imposte sui redditi, approvato con D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 ("Tuir") identifica i soggetti passivi dell'Irpef nelle persone fisiche *"residenti e non residenti nel territorio dello Stato (...)"*.

Ai fini dell'imposizione reddituale, pertanto, il Legislatore tributario ha ritenuto irrilevante il profilo della cittadinanza, mentre ha valorizzato il rapporto fattuale del soggetto con il territorio dello Stato (ossia l'esistenza o l'inesistenza di una "residenza" al suo interno).

La distinzione operata nell'art. 2, Tuir, tra persone fisiche residenti e non residenti, assume una peculiare rilevanza poiché, in ragione del successivo art. 3, Tuir, vi è una differenziazione nella composizione della base imponibile del soggetto passivo d'imposta.

Difatti, nel caso delle persone fisiche residenti, andranno a comporre la base imponibile i redditi da questi ovunque prodotti nel mondo (c.d. imposizione *worldwide*), mentre per i non residenti vale la regola dell'essere assoggettati ad Irpef solo per i redditi prodotti nel territorio dello Stato.

segue

L'art. 2, Tuir, individua una serie di criteri alternativi, sia oggettivi sia soggettivi, per identificare la residenza fiscale di una persona fisica.

Più in particolare, ai sensi dell'art. 2, comma 2, Tuir, *“ai fini delle imposte sui redditi si considerano residenti le persone che per la maggior parte del periodo d'imposta sono iscritte nelle anagrafi della popolazione residente o hanno nel territorio dello Stato il domicilio o la residenza ai sensi del codice civile”*.

La Suprema Corte (Cass. 7.11.2001, n. 13803; Cass. 15.10.2010, n. 14434; Cass. 25.3.2011, n. 6934) ha sancito l'alternatività dei criteri predetti sempreché, lo si chiarisce, sia soddisfatto anche il requisito temporale, e cioè, che il soggetto risulti iscritto, per la maggior parte dell'anno solare, nelle anagrafi della popolazione residente o abbia nel territorio dello Stato il domicilio o sia residente ai sensi del codice civile.

A fronte, pertanto, della formale emigrazione e della cancellazione dal registro dell'anagrafe residente e della fissazione della residenza anagrafica all'estero, un contribuente rimane fiscalmente residente in Italia ove risulti accertato che egli abbia mantenuto in Italia il proprio domicilio civilistico (art. 43 c.c.), inteso come luogo dove una persona ha stabilito la sede principale dei propri affari e interessi, prescindendosi dalla effettiva residenza in quel luogo, a condizione che ciò venga accertato in relazione alla maggior parte del periodo di imposta in questione (da ultimo Cass., Sez. V, 8 ottobre 2020, n. 21694; Cass., sez. V, 4 maggio 2021, n.11620).

segue

Una considerazione deve essere preliminarmente svolta con riferimento ai rapporti che intercorrono tra la nozione “fiscale” di residenza e la nozione “civilistica” della stessa, come prescritto dall’art. 43 c.c.

Tale disposizione prescrive:

“Il domicilio di una persona è nel luogo in cui essa ha stabilito la sede principale dei suoi affari ed interessi.

La residenza è nel luogo in cui la persona ha la sua dimora abituale.”

Ai fini civilistici, pertanto, gli elementi caratteristici della residenza sono, da un lato, il vincolo territoriale che un soggetto ha con il territorio, ove appunto “dimora” e, dall’altro, il profilo volitivo che caratterizza tale permanenza in un dato luogo.

segue

Tale certezza nell'individuazione dei presupposti del domicilio e della residenza non può parimenti essere affermata in ambito tributario, in quanto, innanzitutto, la disposizione di cui all'art. 2, Tuir, piuttosto che rinviare *tout court* all'art. 43 c.c., accoglie una nozione di residenza e domicilio dalle maglie più ampie, suscettibile di un'applicazione spaziale allargata, non più alla sola circoscrizione comunale, ma all'intero territorio dello Stato.

Ed invero, proprio sull'"ampiezza" dei criteri individuati nell'art. 2, Tuir, l'Amministrazione finanziaria ha costruito le proprie contestazioni, procedendo di volta in volta (Cfr. C.M. n. 304/E del 2 dicembre 1997; Ris. n. 351/E del 7 agosto 2008) a dare interpretazioni molto ampie della nozione di domicilio, in particolare della locuzione "*sede principale dei suoi affari ed interessi*".

segue

La prassi amministrativa, difatti, ai fini dell'individuazione del domicilio in caso di accertamento della residenza fiscale, ricomprende non solo i rapporti di natura economica, ma ogni altro rapporto di natura personale o morale utile a determinare un collegamento del contribuente con il territorio dello Stato.

In ragione di tale orientamento, la locuzione "*affari e interessi*" di cui all'art. 43 c.c. deve intendersi in senso ampio e comprendere, per l'effetto, tutti quegli elementi che possano anche indirettamente provare la presenza del soggetto nello Stato.

A titolo esemplificativo, indici di tale presenza sono stati considerati: la disponibilità di un'abitazione permanente, la partecipazione a *meeting*, la titolarità di cariche sociali, la presenza della famiglia, etc.

segue

Ebbene, dalla lettura dell'art. 2 Tuir emerge come la residenza fiscale scaturisca dai seguenti fattori:

- dall'iscrizione all'Anagrafe della popolazione residente:
- dal domicilio nello Stato;
- dalla dimora abituale nello Stato.

È evidente, dunque, come il Legislatore abbia ancorato la residenza fiscale, da un lato, ad un criterio di tipo formale, che rinvia alla mera iscrizione della persona presso l'Anagrafe della popolazione residente in Italia, e, dall'altro a criteri di tipo sostanziale .

Il requisito dell'iscrizione nell'anagrafe della popolazione residente

Il primo requisito per determinare la residenza fiscale in Italia, ai sensi dell'art. 2, comma 2, del Tuir è l'iscrizione nell'anagrafe della popolazione residente. Detto requisito è espressione della precisa volontà legislativa di ancorare a un dato formale e di immediata riscontrabilità l'identificazione del soggetto passivo d'imposta.

Presupposto per l'iscrizione all'anagrafe è l'averne nel comune la propria dimora abituale o, per le persone senza fissa dimora, l'avervi stabilito il domicilio. I cittadini italiani che invece hanno stabilito la propria dimora abituale all'estero devono cancellarsi dall'anagrafe della popolazione residente e iscriversi all'anagrafe degli italiani residenti all'estero ("Aire").

Dalla lettura della disposizione in argomento sembra non possano adombrarsi dubbi sul fatto che la sola iscrizione nell'anagrafe della popolazione residente per la maggior parte del periodo d'imposta sia elemento di per sé sufficiente a determinare la residenza fiscale in Italia, così come tra l'altro confermato, nell'ultimo decennio, in diverse pronunce della Corte di Cassazione.

segue

Sul punto, la Corte di Cassazione, con la sentenza 20 aprile 2006, n. 9319, ha ritenuto che *“la mera iscrizione nell’anagrafe della popolazione residente in un comune italiano determina, ai sensi dell’art. 2, Tuir, l’assoggettamento ad Irpef del soggetto iscritto”*.

Tale pronuncia conferma un orientamento che già precedentemente la Suprema Corte aveva adottato in Cass. 6.2.1998, n. 1215; Cass. 3.3.1999, n. 1783; Cass. 7.11.2001, n. 13803.

Tale soluzione interpretativa è stata giustificata sulla base del fatto che l’iscrizione nell’anagrafe della popolazione residente rappresenta un dato preclusivo di ogni ulteriore accertamento ai fini della individuazione del soggetto passivo d'imposta, diversamente da quanto avviene ai fini civilistici ove le risultanze anagrafiche sono invece concordemente considerate idonee unicamente a dar luogo a presunzioni relative, superabili, come tali, dalla prova contraria.

segue

Secondo la sezione tributaria del Supremo Collegio l'iscrizione nelle anagrafi della popolazione residente è una presunzione *iuris et de iure* e non una presunzione *iuris tantum*.

La Suprema Corte, con sentenza 16 gennaio 2015, n. 677, ha ribadito che *“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”*.

Tale orientamento è stato confermato dalla Suprema Corte con la sentenza 28 ottobre 2015, n. 21970, dove in maniera lapidaria è stato statuito, da un lato, che l'iscrizione anagrafica concreta la residenza tributaria delle persone fisiche ai fini delle imposte sui redditi e, dall'altro, che tale dato appare preclusivo di ogni ulteriore accertamento relativo agli altri criteri di collegamento (residenza o domicilio ex art. 43 c.c.).

In tale direzione si è espressa ancor più di recente la Corte di Cassazione nella sentenza n. 16634 del 25 giugno 2018.

I requisiti del domicilio e della residenza ai fini della configurazione della residenza fiscale

L'insussistenza del primo requisito, ossia dell'iscrizione all'Anagrafe della popolazione residente, non è di per sé sufficiente a ritenere il soggetto non residente ai fini fiscali in Italia.

Invero, in tal caso, lo *status* di soggetto passivo residente ai fini delle imposte sui redditi può discendere dall'aver stabilito nel territorio dello Stato il proprio domicilio, ovvero la propria residenza per la maggior parte del periodo d'imposta.

Partendo dall'analisi del concetto di residenza, questo si caratterizza per il profilo della volontarietà di un soggetto di dimorare abitualmente in un luogo, di talché gli elementi che determinano tale situazione rilevante giuridicamente sono da rintracciarsi, da un lato, nel dato oggettivo della stabile permanenza in quel luogo e, dall'altro, nel dato soggettivo rappresentato dalla volontà di rimanervi.

segue

La Corte di Cassazione, con la sentenza 21 gennaio 2015, n. 961, con particolare riferimento al profilo della “volontarietà” di un soggetto di permanere in un determinato luogo quale elemento caratterizzante la residenza fiscale del medesimo, ha testualmente chiarito che *“ciò che conta non è la presenza continuativa in un luogo (...), quanto la volontà di rimanervi e ritornarvi appena possibile (animus revertendi) e di mantenervi le proprie relazioni familiari e sociali”*.

segue

Per quanto concerne, invece, il requisito dell'abitudine, le Sezioni Unite della Corte di Cassazione, con la risalente sentenza 28 ottobre 1985, n. 5292, lo hanno interpretato conferendo preminente rilievo al profilo oggettivo della durata della dimora. Difatti, è stato chiarito che *“va considerato residente in Italia - e pertanto può essere convenuto dinanzi al giudice italiano in base all'art. 4 n. 1 c.p.c. - lo straniero che, pur dimorando parte del tempo all'estero, dimori prevalentemente in Italia. La prevalenza quantitativa della dimora italiana su quella estera va stabilita, nel caso di pluralità di luoghi di dimora in Italia, comparando con il tempo di dimora all'estero il tempo complessivo delle dimore italiane, e non singolarmente quello di ciascuna di queste ultime”*.

segue

Per quanto riguarda, invece, il domicilio, questo, a differenza della residenza, viene definito dall'art. 43, 1° comma, c.c., quale luogo in cui la persona ha stabilito la sede principale dei suoi affari e interessi.

Dunque, la nozione di domicilio trova il proprio fondamento su presupposti immateriali, indipendenti dalla presenza fisica di un soggetto in un determinato territorio, la cui indagine richiede all'interprete l'approfondimento e la valutazione di una serie di indici afferenti ad aspetti patrimoniali, economici, morali e familiari.

segue

L'Amministrazione finanziaria, nell'accogliere una nozione di domicilio prevalentemente imperniata sulla rilevanza degli interessi morali ed affettivi del soggetto, ha chiarito, nella nota Circolare 2 dicembre 1997, n. 304/E, che il mero mantenimento in Italia dei rapporti familiari è indice di un effettivo collegamento del soggetto con il territorio italiano.

In particolare, l'Amministrazione finanziaria, nel documento di prassi citato, ha chiarito che *«la locuzione “affari e interessi” di cui al citato art. 43, primo comma, deve intendersi in senso ampio, comprensivo non solo dei rapporti di natura patrimoniale ed economica ma anche morali, sociali e familiari sicché la determinazione del domicilio va desunta alla stregua di tutti gli elementi di fatto che denuncino la presenza in un certo luogo»*.

segue

Passando ad analizzare la giurisprudenza di legittimità che si è pronunciata con riferimento alla rilevanza giuridica che possono rivestire, sul piano dell'accertamento della residenza fiscale ai fini delle imposte sui redditi, le relazioni familiari, quale criterio prevalente e determinante rispetto ai rapporti economici, si precisa, sin da subito, che in Italia non è riscontrabile un consolidato e univoco orientamento giurisprudenziale.

La Corte di Cassazione, con la sentenza 14 aprile 2008, n. 9856, ha chiarito che nell'individuare il centro principale degli interessi di un individuo occorre valutare, in una prospettiva dinamica, interessi disomogenei, dichiarando la preminenza degli interessi personali laddove non sia possibile determinare la prevalenza tra gli aspetti personali e professionali.

In particolare, il Supremo Collegio chiarisce testualmente che *“Nel caso in cui una persona fisica abbia la residenza fiscale in due Stati membri della UE, in quanto in entrambi sia individuabile il centro degli interessi vitali, inteso come il luogo con il quale si ha un più stretto collegamento sotto l'aspetto degli interessi personali e patrimoniali, il problema della doppia residenza fiscale deve essere risolto attribuendola allo Stato in cui sono rinvenibili i legami personali”*.

segue

In un'altra pronuncia il Supremo Collegio (Cass. n. 12259 del 19 maggio 2010) ha affermato che *“il contribuente che abbia trasferito all'estero la sua residenza in un anno precedente (1994, nel caso di specie) a quello del periodo d'imposta contestato (1997, nel caso in esame) conserva il domicilio fiscale in Italia quando, prescindendo dalla sua presenza fisica nel territorio italiano, mantenga in Italia il centro dei suoi interessi e dei suoi affari”* (dello stesso tenore cfr. CTR Milano, 10 settembre 2014, n. 4515).

La Corte di Cassazione, in un'altra occasione (sent. n. 23250 del 17 novembre 2010) ha ulteriormente precisato in che modo gli interessi familiari incidano sulla determinazione della residenza fiscale di un soggetto.

segue

Nel caso di specie, l'Ufficio sosteneva che, ai sensi dell'art. 2, comma 2, Tuir, e art. 43 c.c., dovesse considerarsi fiscalmente residente in Italia una contribuente che, pur essendosi trasferita all'estero, dove anche intratteneva un rapporto sentimentale, tuttavia era affidataria di figli minori, cui era vietato lasciare l'Italia se non per tre settimane all'anno.

La Corte di Cassazione, confermando la pronuncia del Giudice di seconde cure, precisa ulteriormente che *“L'affidamento dei figli, che impedisce al genitore affidatario di portare i minori fuori dall'Italia per più di tre settimane, non è sufficiente a conferire agli indizi raccolti dall'Amministrazione finanziaria il necessario carattere di gravità, precisione e concordanza, da cui fare presumere che il centro di interessi del genitore si trovi in Italia. Al genitore affidatario, infatti, spetta soltanto l'esercizio della potestà, senza l'obbligo di costante presenza al fianco dei figli (nella specie, durante le assenze del genitore i minori risultavano affidati a una persona di assoluta fiducia)”*.

segue

Un altro profilo che è stato affrontato dai Giudici di legittimità attiene al fatto che, nell'individuare la sede principale degli affari ed interessi economici, il carattere soggettivo ed elettivo della scelta dell'interessato non risulta determinante, dovendosi adeguare la volontà individuale con le esigenze di tutela dell'affidamento dei terzi.

Sul punto, la Corte di Cassazione, con la sentenza 18 novembre 2011, n. 24246, ha chiarito che *“In tema d'imposte sui redditi, in base all'art. 2, comma 2, d.p.r. 22 dicembre 1986 n. 917, la residenza fiscale in Italia non può essere esclusa solo con l'iscrizione del cittadino nell'anagrafe dei residenti all'estero (Aire), qualora 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 quanto va contemperata la volontà individuale con le esigenze di tutela dell'affidamento dei terzi e, di conseguenza, va data prevalenza al luogo in cui la gestione di detti interessi viene esercitata abitualmente, in modo riconoscibile dai terzi”*.

segue

L'elemento del domicilio è risultato decisivo per individuare in Italia la residenza fiscale, ovvero per escluderla, come nel caso di cui alla sentenza della Corte di Cassazione del 4 settembre 2013, n. 20285.

In tal caso, un noto sportivo italiano era riuscito a provare la propria residenza all'estero (aveva trasferito la propria residenza in un Paese a fiscalità privilegiata e, pertanto, ai sensi dell'art. 2, comma 2-*bis*, Tuir, incombeva sul contribuente la prova dell'effettività del trasferimento), attraverso la presentazione del contratto di affitto relativo ad un appartamento sottoscritto da questi e dal coniuge, la regolare corresponsione degli affitti e delle spese accessorie, la congruità delle spese relative alle varie utenze in uso in detto appartamento, la stipulazione di utenze telefoniche, televisive, e di contratti bancari.

segue

Difatti, la Suprema Corte, accogliendo in tal caso il ricorso proposto dal contribuente, chiariva che *“le circostanze dedotte delle quali la Commissione Tributaria ligure non avrebbe tenuto conto (ovvero la particolare attività "internazionale" svolta dal tennista professionista nonché il fatto che le città di partenza e di arrivo rilevabili dai biglietti aerei allegati dallo stesso contribuente fossero per la maggior parte italiane) non appaiono "fatti" decisivi, che ove valutati avrebbero potuto comportare una diversa soluzione della controversia, proprio perché consequenziali al genere di attività svolta dal ricorrente”*.

In tale fattispecie, pertanto, il Supremo Collegio ha ritenuto raggiunta, ai sensi dell'art. 2, comma 2-bis, Tuir, la prova incombente in capo al contribuente, ossia la dimostrazione dell'effettività del trasferimento all'estero, mentre non sono state considerate decisive le argomentazioni dell'Ufficio circa la presunta presenza in Italia del contribuente.

segue

Con la sentenza 13 maggio 2015, n. 9723, la Corte di Cassazione, confermando il proprio orientamento ha, ancora una volta, ribadito l'imponibilità del reddito mondiale prodotto dal contribuente che abbia trasferito all'estero la sola residenza anagrafica, mantenendo in Italia il proprio domicilio *“inteso come luogo con il quale l'interessato aveva il più stretto collegamento sotto il profilo degli interessi personali e patrimoniali, dove lo stesso cioè aveva il centro dei propri affari ed interessi (economici, morali sociali e famigliari) e/o la dimora”*.

Nel caso di specie, il domicilio non poteva che essere individuato in Italia atteso che la moglie e i figli abitavano e risiedevano in Italia, i figli frequentavano le scuole in istituti scolastici italiani, all'estero il contribuente non disponeva di alcuna abitazione tanto da fissare la propria residenza presso la sede di un'azienda di sua proprietà, le sue società avevano la sede legale per lo più in Italia, i suoi conti correnti erano accessi presso istituti di credito italiani.

segue

Con la recente ordinanza n. 11620 del 4 maggio 2021, la Corte di Cassazione è tornata a pronunciarsi sul tema enunciando il seguente principio di diritto “ai fini dell'accertamento della residenza fiscale in Italia di persona fisica iscritta all'AIRE deve accertarsi se la persona fisica abbia fissato o mantenuto in Italia il proprio domicilio, **come disciplinato dal codice civile, riconoscibile ai terzi, inteso come stabile fissazione nel territorio dello Stato, per la maggior parte del periodo di imposta, del luogo della gestione dei propri interessi ed affari**”.

In particolare, ai fini della configurabilità della residenza fiscale in Italia, la Corte, in conformità con la disciplina europea, ha valorizzato la riconoscibilità del domicilio da parte dei terzi e la presenza di legami personali o familiari sul territorio italiano.

segue

Nel caso di specie, l'Ufficio aveva evidenziato, quali fatti idonei a dimostrare la suddetta circostanza, una serie di elementi di fatto attinenti al periodo di imposta oggetto di contestazione, tra i quali la presenza della contribuente in diversi Comuni d'Italia, l'esistenza di diversi viaggi, nonché di spostamenti giornalieri in Italia, ovvero la presenza della contribuente presso un'azienda agricola; circostanze queste che avrebbero già dovuto far dedurre la continua presenza in Italia del centro degli affari e degli interessi.

A tali elementi, poi, si aggiungevano ulteriori fatti storici, attinenti alla sfera patrimoniale ed economica della contribuente, quali le cariche ricoperte dalla contribuente in enti collettivi o morali, le dichiarazioni rese dalla stessa contribuente in un atto di compravendita circa la propria residenza in Italia, ovvero l'apertura di conti correnti in Italia.

Tutti fatti storici che, stante la loro pregnanza indiziaria, potrebbero essere idonei a ritenere stabilito in Italia il domicilio della contribuente ai fini dell'art. 2, comma 2, Tuir, indipendentemente dall'iscrizione all'Aire.

segue

Un contributo in termini di elementi indicativi la configurabilità della residenza fiscale in Italia è dato dalla sentenza della Corte di Cassazione del 15 giugno 2016, n. 12311.

Ancora una volta torna al vaglio della giurisprudenza di legittimità la corretta interpretazione dell'art. 2, comma 2, Tuir, cui è seguita una conferma dell'orientamento per cui la residenza fiscale in Italia di una persona fisica sussiste qualora questi *“abbia nel territorio dello Stato il proprio domicilio, inteso come sede principale degli affari ed interessi economici, nonché delle proprie relazioni personali”*.

In particolare, i giudici di legittimità hanno precisato che, ai fini della determinazione del luogo della residenza normale si riconosce la preminenza dei legami professionali e personali dell'interessato in un luogo determinato, intendendo per ciò *“la presenza fisica di quest'ultimo, nonché quella dei suoi familiari, la disponibilità di un'abitazione, il luogo di esercizio delle attività professionali e quello in cui vi siano interessi patrimoniali”*.

Per quanto riguarda gli elementi di fatto che devono essere presi in considerazione ai fini dell'indagine della residenza fiscale, nella pronuncia *de qua* si è fatto dunque riferimento: all'apertura da parte del contribuente di numerosi conti correnti in Italia, alle numerosissime tracce di frequenti soggiorni in Italia enumerate in ricorso, alla circostanza che i numerosi contratti di sponsorizzazione prevedano come foro competente in caso di controversie quello italiano, all'avvenuta stipula da parte del contribuente di polizze assicurative in Italia, alla circostanza del recapito della corrispondenza all'indirizzo di un Comune in Italia.

segue

Con la pronuncia n. 26638 del 10 novembre 2017, la Corte di Cassazione ha invece affermato che la residenza di una persona fisica si individua in base al luogo ove si trovano gli affetti e le relazioni personali, poco rilevando la proprietà di un immobile nello Stato estero e la permanenza in tale Paese per più di 183 giorni.

In particolare, nel caso di specie, l'Agenzia delle entrate contestava ad un cittadino russo l'omessa presentazione del modulo RW, relativamente ad ingenti investimenti esteri.

L'agenzia, infatti, riteneva che il cittadino russo fosse residente in Italia, a nulla rilevando il fatto che quest'ultimo avesse soggiornato per più di 183 giorni in territorio estero e che fosse proprietario di un immobile in Russia.

segue

In base alla Convenzione tra Italia e la Federazione russa contro le doppie imposizioni, un soggetto si ritiene residente nello Stato nel quale ha un'abitazione permanente.

La questione che si pone, dunque, è se per «abitazione permanente» debba intendersi un fabbricato in proprietà od in uso in base ad altro titolo giuridico oppure un fabbricato di cui il contribuente possa comunque disporre.

Secondo il modello di convenzione OCSE, la persona fisica è considerata residente nello stato se in esso ha a disposizione una abitazione permanente da intendersi come una situazione di fatto, considerato che all'espressione *«a permanent home available to him»* non può essere attribuito altro significato se non quello di un alloggio di cui il contribuente può disporre stabilmente a qualsivoglia titolo, non potendo la caratteristica della permanenza identificarsi nella proprietà di essa ma nel fatto che il soggetto ne può disporre a suo piacimento per periodi temporali indeterminati.

segue

Ne consegue che la permanenza non può identificarsi nella proprietà, ma nel fatto che il soggetto possa disporre, a suo piacimento e per periodi temporali indeterminati, dell'immobile.

Nella vicenda oggetto della sentenza sopracitata, il cittadino russo conviveva con una donna in Italia, sicché, di fatto, disponeva di una abitazione permanente in Italia.

Si sarebbe, pertanto, potuta configurare la presenza in entrambi gli Stati di una "abitazione permanente", ma in questa ipotesi il successivo criterio previsto dalla convenzione OCSE per l'individuazione dello Stato di residenza era rappresentato dal luogo in cui sono instaurate le relazioni personali ed economiche.

Nella specie, tale luogo era costituito per l'appunto dall'Italia.

segue

Con la successiva **sentenza n. 32992 del 20 dicembre 2018**, la Suprema Corte, sovvertendo il precedente orientamento ha ritenuto che, ai fini dell'accertamento della residenza fiscale, assumono rilevanza gli interessi economici e non, invece, le relazioni familiari.

segue

Nello specifico, la Corte, con la pronuncia da ultimo citata, ha rigettato il ricorso proposto dall'Agenzia delle entrate avverso la sentenza con cui la Commissione tributaria regionale dell'Emilia Romagna aveva individuato la residenza convenzionale in Romania di un cittadino che era, da un lato, iscritto (insieme alla moglie e alla figlia minore) nelle liste anagrafiche della popolazione residente in Italia (presunzione assoluta di residenza in Italia ai sensi dell'art. 2 del Tuir), nonché ivi titolare di abitazione e di un consistente conto corrente, e che, dall'altro lato, rivestiva il ruolo di amministratore unico di una società operativa con sede in Romania, di titolarità dell'altro figlio.

Il giudice di legittimità ha, in particolare, precisato, condividendo l'operato del giudice d'appello, che, per l'individuazione della residenza fiscale, **deve farsi riferimento al “centro degli affari” e “degli interessi vitali” dando prevalenza al luogo in cui la gestione di detti interessi è esercitata abitualmente in modo riconoscibile dai terzi non rivestendo ruolo primario, invece, le relazioni affettive e familiari le quali rilevano solo unitamente ad altri criteri attestanti univocamente il luogo con il quale il soggetto ha il più stretto collegamento.**

Va sottolineato che, con detta pronuncia, la **Corte di Cassazione ha dato seguito ai principi da essa stessa già enunciati nella sentenza n. 6501 del 2015, con la quale è stato superato l'orientamento maggioritario della Corte relativo alla prevalenza dei rapporti personali affettivi rispetto al centro degli interessi economici quale criterio principale per identificare la residenza fiscale dell'individuo.**

segue

Da ultimo, **detto principio è stato ribadito anche nella sentenza n. 15314 del 23 aprile 2021**, ove è stato affermato che, ai fini dell'individuazione della residenza fiscale del contribuente in Italia, presupposto che determina l'obbligo dichiarativo, **deve farsi riferimento al centro degli affari e degli interessi vitali dello stesso, dando prevalenza al luogo in cui la gestione di detti interessi è esercitata abitualmente in modo riconoscibile dai terzi, non rivestendo ruolo prioritario, invece, le relazioni affettive e familiari, le quali rilevano solo unitamente ad altri criteri attestanti univocamente il luogo col quale il soggetto ha il più stretto collegamento.**

Di conseguenza, secondo i giudici di legittimità è corretta la decisione con cui i giudici di merito abbiano ritenuto sussistente la residenza del contribuente in Italia, considerando i rilevanti redditi da questo percepiti negli anni in questione, quale amministratore delegato e socio unico di nota S.p.A., nonché la sua veste di legale rappresentante di altre società collegate, e anche la disponibilità esclusiva di una abitazione in una città italiana (di proprietà di una S.r.l., ma di fatto in uso alla famiglia del contribuente), la proprietà di alcuni immobili nella stessa Provincia, la titolarità della tessera del Servizio sanitario nazionale italiano, la frequenza da parte dei figli minori di scuole in Italia e l'iscrizione a circoli sportivi in Italia.

Diversamente, la cancellazione sin da anni prima dall'elenco anagrafico dei cittadini residenti in Italia e l'iscrizione all'AIRE, la residenza in un Comune svizzero, la corresponsione delle imposte dovute in Svizzera, l'aver contratto matrimonio con una cittadina svizzera e l'essere assistito unitamente ai propri familiari dal Servizio sanitario svizzero sono elementi insufficienti per stabilire che il contribuente abbia avuto negli anni oggetto delle contestazioni la residenza fiscale in Svizzera, in considerazione della prevalenza dei rilevanti interessi economici dello stesso in Italia e anche degli altri ulteriori aspetti attinenti alla vita affettiva e relazionale.

Il trasferimento della residenza delle persone fisiche verso i paradisi fiscali: la presunzione di cui all'art. 2, comma 2-*bis*, Tuir

L'art. 10, comma 1, della legge 23 dicembre 1998, n. 448, ha inserito nel testo dell'art. 2, Tuir, il comma 2-*bis*, in base al quale, laddove un cittadino italiano trasferisca la residenza fiscale in un paradiso fiscale, così come individuato dal decreto ministeriale 4 maggio 1999, l'onere di provare l'effettività del trasferimento è posto a carico del contribuente.

L'Amministrazione finanziaria chiarisce (Circ. Ministero delle Finanze 24 giugno 1999, n. 140/E) che *“il legislatore, nel confermare espressamente l'ammissibilità della prova contraria al fine di contrastare la presunzione legale di residenza fiscale, ha evitato qualsiasi condizionamento o limite per quanto riguarda sia la predeterminazione che il valore delle varie forme in cui tale prova può estrinsecarsi. Ciò significa che viene riconosciuta la più ampia possibilità di esplicazione al concreto esercizio dei diritti di difesa del contribuente anche nella fase extraprocessuale, ferma restando l'esclusione del giuramento e della prova testimoniale”*.

segue

Il principio secondo cui, nell'ipotesi di trasferimento di residenza all'estero, il contribuente è gravato dall'onere di dimostrare l'effettiva di tale trasferimento solo nell'ipotesi in cui questo avvenga in un paradiso fiscale è stato attenuato, in maniera rilevante, dalla giurisprudenza di merito.

In particolare, la Commissione tributaria regionale del Lazio, con la sentenza 21 gennaio 2014, n. 206, ha affrontato il caso di un soggetto che aveva trasferito la propria residenza in Gran Bretagna (Paese non a fiscalità privilegiata) e, pertanto, l'onere probatorio restava in capo all'Amministrazione finanziaria.

Tuttavia, dalla lettura di alcuni passi della sentenza, si nota come il Giudice di merito non abbia fatto corretta applicazione del criterio di riparto dell'onere probatorio in quanto viene affermato *“Le eccezioni ed la documentazione pure copiosa, depositata dal contribuente, non consente a questo Collegio, compiuta una valutazione globale di tutti gli elementi in atti, di stabilire che l'appellante non potesse ritenersi assoggettato ad imposta in Italia, proprio sulla base di quanto dallo stesso dimostrato, ovvero essere considerato un soggetto fiscalmente residente nel Regno Unito”*. Inoltre, viene specificato che *“constatato che l'appellante, pur avendo dichiarato di aver trasferito la propria residenza nel Regno Unito, non è stato poi in grado di dare prova di aver effettivamente trascorso un computo di giorni inferiore rispetto a quanto previsto dall'art. 2, comma 2, TUIR, e dall'interpretazione di tale norma con i principi stabiliti dalla Corte di Giustizia, questo Giudice osserva che le censure svolte dall'appellante non appaiono meritevoli di accoglimento”*.

segue

La Corte di Cassazione, con l'ordinanza n. 12861 del 24 maggio 2013, ha affermato poi che per individuare l'effettiva residenza fiscale in Italia di un contribuente che si era trasferito a Montecarlo, il giudice deve tenere in debita considerazione anche atti e rogiti conclusi nel nostro Paese.

I Giudici di legittimità concludevano accogliendo il ricorso e, relativamente agli elementi probatori della residenza estera, hanno ritenuto che il giudice di merito non avesse in alcun modo considerato i rogiti e gli atti pubblici (stipulati in Italia) contestati dall'Ufficio, dai quali potevano trarsi elementi per dedurre eventualmente che il centro degli affari del contribuente era da individuarsi in Italia e non all'estero.

segue

Un importante contributo sulla natura da riconoscere alla regola dell'inversione dell'onere della prova di cui all'art. 2, comma 2-*bis*, Tuir, è stato fornito dalla Corte di Cassazione con la sentenza 10 ottobre 2014, n. 21438.

Nel caso di specie, la Corte di Cassazione si è pronunciata con riferimento ad una vicenda che riguardava un contribuente che, dopo essersi iscritto all'Aire ed aver trasferito la propria residenza fiscale in Svizzera, aveva inusualmente invocato a proprio favore la presunzione di cui all'art. 2, comma 2-*bis*, Tuir.

In particolare, il contenzioso traeva origine dall'impugnazione del silenzio rifiuto opposto ad un'istanza di rimborso delle ritenute su dividendi subite dal contribuente secondo le regole previste per i non residenti, ossia ritenuta a titolo d'imposta ad aliquota 27%, ai sensi dell'allora vigente art. 27, comma 3, d.p.r. n. 600/1973.

L'istanza di rimborso si fondava sulla eccessiva imposizione cui venivano assoggettati i dividendi, atteso che questi, oltre ad essere stati assoggettati alla ritenuta prima detta, erano stati anche tassati, al lordo, secondo le aliquote progressive in sede di dichiarazione.

segue

Il contribuente, al contrario, riteneva che il regime applicabile al proprio caso fosse quello previsto per i residenti (*id est*, ritenuta a titolo d'acconto), in questo caso più favorevole, in ragione del fatto che il trasferimento era avvenuto in uno Stato a fiscalità privilegiata e, per l'effetto, diveniva quindi applicabile la presunzione di cui all'art. 2, comma 2-*bis*, Tuir.

Ebbene, la Corte di cassazione, investita della questione, ha chiarito che il sistema delineato dal disposto normativo di cui all'art. 2, comma 2-*bis*, Tuir, non può derogare ai principi sulla prova individuati dal codice civile e, pertanto, il contribuente poteva invocare la presunzione disposta dal citato comma 2-*bis* qualora ciò fosse risultato a proprio favore.

La residenza fiscale delle persone fisiche nella normativa convenzionale

Quando una persona fisica è considerata contemporaneamente residente in due Stati e questi hanno concluso tra di loro una convenzione per eliminare le doppie imposizioni seguendo il Modello OCSE, è necessario ricorrere a quest'ultima per stabilire quale sia il Paese in cui il soggetto debba essere considerato fiscalmente residente.

Invero, le norme convenzionali vengono in rilievo laddove due Stati considerano lo stesso soggetto residente nel proprio territorio, assoggettandolo ad una tassazione globale sui propri redditi. Tali regole, definite *tie breaker rules*, prevalgono sulla legislazione interna e consentono di stabilire quale Paese debba ritenersi di effettiva residenza del soggetto e quale, invece, debba rinunciare al proprio potere impositivo.

segue

- In particolare, l'art. 4 del Modello di Convenzione OCSE, al paragrafo 1, definisce *“residente di uno Stato contraente”* qualsiasi persona che, in base alle leggi di tale Stato, è ivi soggetta a imposizione fiscale a motivo del suo domicilio, della sua residenza, del luogo di direzione o di ogni altro criterio avente natura simile; precisa, inoltre, che tale espressione non comprende *“le persone che sono imponibili in questo Stato contraente soltanto per i redditi provenienti da fonti ivi situate”*.
- Il paragrafo 2 prevede invece una serie di criteri, elencati in ordine gerarchico, in base ai quali la persona fisica che risulti residente in due Stati contraenti deve essere considerata residente nello Stato in cui ha un'abitazione permanente, o – qualora abbia un'abitazione in entrambi gli Stati – nello Stato nel quale le sue relazioni personali ed economiche sono più strette (centro degli interessi vitali), o, in subordine, dove soggiorna stabilmente.
- Se la persona soggiorna abitualmente in entrambi gli Stati contraenti o non soggiorna abitualmente in alcuno di essi, è considerata residente nello Stato di cui ha la nazionalità; laddove neanche questo criterio possa operare, le Autorità competenti degli Stati contraenti risolvono la questione di comune accordo.

segue

A tal proposito, è bene ricordare la recente sentenza n. 21696 dell'8 ottobre 2020, con la quale è stato posto un punto ad un risalente contenzioso tributario che ha coinvolto un noto cantautore italiano, al quale l'Agenzia delle entrate di Latina aveva contestato l'omessa presentazione, in Italia, delle dichiarazioni Irpef, Iva e Irap per gli anni 2006, 2007 e 2008, sul presupposto del suo assoggettamento agli obblighi tributari previsti per le persone fisiche fiscalmente residenti nel territorio italiano.

In particolare, il Fisco, a seguito dell'espletamento di indagini nei confronti del cantautore, riteneva che il formale trasferimento della residenza nel Regno Unito, operato dal contribuente nel corso del 2006, fosse in realtà fittizio.

Di conseguenza, veniva emesso nei suoi confronti un avviso di accertamento per ciascuna delle annualità contestate, con cui l'Agenzia delle Entrate di Latina recuperava le imposte sui redditi, l'Iva e l'Irap e le relative sanzioni.

Gli atti di accertamento venivano impugnati dall'artista, il quale, soccombente in entrambi i gradi di giudizio, proponeva ricorso in Cassazione, strutturato in ventinove articolati motivi.

segue

Tra i vari motivi di ricorso, il contribuente eccepiva la violazione dell'art. 4 della Convenzione Italia/UK.

La Corte di Cassazione non ha tuttavia accolto tale motivo di ricorso, ritenendo infondata la denunciata violazione dell'art. 4 della Convenzione Italia/UK.

È stato, infatti, messo in evidenza che, negli anni oggetto di accertamento, l'artista beneficiava nel Regno Unito del regime fiscale previsto per i *resident non domiciled*, il quale comporta che la tassazione includa solo i redditi prodotti *in loco* e, ove sia stata esercitata la relativa opzione, i redditi ivi rimpatriati (*c.d. remittance basis principle*); circostanza, questa, neppure allegata dallo stesso ricorrente.

Alla luce di ciò, il contribuente non poteva essere considerato fiscalmente residente nel Regno Unito ai sensi della Convenzione, posto che il par. 1 dell'art. 4 espressamente esclude che possano considerarsi residenti di uno Stato contraente le persone tassate in detto Stato unicamente per le fonti ivi situate.

Non vi erano, pertanto, i presupposti per l'applicazione dei criteri di risoluzione della doppia residenza previsti dall'art. 4, par. 2 della citata Convenzione; di conseguenza, al fine di individuare la residenza fiscale del contribuente, bisognava applicare i criteri stabiliti dalla normativa interna (art. 2, comma 2, Tuir), in base ai quali il contribuente era da considerarsi fiscalmente residente in Italia negli anni oggetto di accertamento, e non già nel Regno Unito.

segue

Particolarmente rilevante è anche la parte finale della sentenza, che esamina i profili sanzionatori del comportamento tenuto dal cantautore.

A tal proposito, è bene ricordare che il ricorrente aveva dovuto affrontare anche un procedimento penale, parallelo al procedimento amministrativo tributario, innescato dalla segnalazione effettuata dall'Agenzia delle entrate alla Procura della Repubblica della ipotesi di dichiarazione infedele.

Tale procedimento penale si era concluso con la sentenza irrevocabile di assoluzione “perché il fatto non sussiste”, sentenza che era intervenuta dopo la pronuncia della CTR. Per tale ragione, il ricorrente, con memoria difensiva ex art. 378 c.p.c., chiedeva l'estinzione della pretesa sanzionatoria amministrativa, in quanto avente natura analoga a quella penale.

In particolare, il ricorrente denunciava la violazione e la falsa applicazione dell'art. 50 della Carta dei Diritti Fondamentali dell'Unione Europea per avere la Commissione tributaria regionale confermato l'irrogazione delle sanzioni tributarie in materia di IVA, in violazione al principio del *ne bis in idem*.

segue

Il principio di diritto enunciato dalla Corte di Cassazione è il seguente:

«In materia di Iva e in relazione a fatti oggetto delle disposizioni di cui al Titolo II, d.lgs. n. 74 del 2000:

a) va escluso che il procedimento amministrativo sanzionatorio debba essere dichiarato improcedibile in ragione dell'intervenuta sentenza penale irrevocabile di assoluzione ancorché pronunciata con la formula «perché il fatto non sussiste»;

b) la sentenza penale irrevocabile di assoluzione con la formula «perché il fatto non sussiste» determina l'ineseguibilità definitiva della sanzione, ferma la necessità di valutare l'identità del "fatto" in relazione agli elementi costitutivi vuoi dell'illecito amministrativo tributario vuoi di quello penale; il relativo accertamento di fatto va operato, in concreto, nel giudizio avente ad oggetto l'eventuale riscossione avviata dall'Ufficio».

In altri termini, il "fatto" va necessariamente riguardato sotto il versante naturalistico in relazione agli elementi costitutivi vuoi dell'illecito amministrativo vuoi di quello penale.

segue

Con riguardo al *quantum* delle sanzioni irrogate, considerate eccessive dal cantautore italiano, la Corte di cassazione ha, invece, ricordato come, per i personaggi pubblici, sia più stringente il dovere di comportarsi eticamente.

Dunque, nel precisare la corretta determinazione delle sanzioni, la Corte di Cassazione ha sottolineato che nella quantificazione delle stesse si è tenuto conto di ulteriori elementi, quali la natura dolosa del comportamento, l'assenza di condotte intese ad eliminare gli effetti della condotta evasiva, nonché l'elevato livello economico e culturale del contribuente, il quale era, pertanto, in possesso degli «strumenti necessari per valutare la giustezza di un determinato comportamento».

Focus CDI Italia - Svizzera

In caso di contestuale residenza fiscale italiana e svizzera, il potenziale conflitto impositivo tra i due Paesi deve essere risolto facendo ricorso alle disposizioni della Convenzione Italia – Svizzera, ratificata con legge 23 dicembre 1978, n. 943 (di seguito la Convenzione o il Trattato internazionale), che stabilisce come deve essere ripartito il potere impositivo fra i due Stati contraenti.

Ai sensi dell'articolo 4, paragrafo 1, della Convenzione l'espressione "residente di uno Stato contraente" "designa ogni persona che, in virtù della legislazione di detto Stato, è assoggettata ad imposta nello stesso Stato, a motivo del suo domicilio, della sua residenza (...) o di ogni altro criterio di natura analoga".

Pertanto, in base alla normativa convenzionale, ciascuno Stato individua i propri residenti fiscali in base alle leggi domestiche.

segue

Come indicato anche di recente dall'Agenzia delle entrate nella risposta n. 294 del 2019, ove è stato tra l'altro precisato che *“l'accertamento dei presupposti per stabilire l'effettiva residenza fiscale costituisca una questione di fatto che non può formare oggetto di istanza di interpello, ai sensi dell'art. 11 della Legge n. 212/2000”*, ai sensi del paragrafo 2 del citato articolo 4, qualora una persona fisica risulti residente di entrambi gli Stati, la stessa è considerata, innanzitutto, residente nello Stato in cui dispone di un'abitazione permanente e, in subordine (laddove disponga di un'abitazione permanente in entrambi gli Stati), la residenza di una persona fisica è determinata secondo i seguenti criteri residuali disposti in ordine decrescente:

- ubicazione del centro degli interessi vitali (la persona fisica che dispone di un'abitazione principale in entrambi gli Stati sarà considerata residente nel Paese nel quale le sue relazioni personali ed economiche sono più strette);
- dimora abituale (ove non sia possibile individuare la residenza del contribuente in base ai due criteri sopra citati, una persona fisica sarà considerata residente dello Stato in cui soggiorna abitualmente);
- - nazionalità della persona fisica (quando i primi tre criteri non sono dirimenti, il contribuente sarà considerato residente dello Stato contraente la Convenzione di cui possiede la nazionalità);
- quando, infine, una persona fisica ha la nazionalità di entrambi i Paesi o di nessuno di essi, gli Stati contraenti la Convenzione risolveranno la questione di comune accordo.

segue

È bene sottolineare, inoltre, che l'art. 4 della Convenzione Italia - Svizzera prevede un particolare meccanismo connesso al frazionamento del periodo di imposta, qualora in corso d'anno avvenga un trasferimento di residenza.

Si tratta delle c.d. clausola di “*split year*” inserita all'art. 4, par. 4, della Convenzione.

Mentre, in ambito internazionale, il Commentario all'art. 4 del Modello OCSE estende l'ambito di applicazione delle *tie-breaker rules* anche alle singole frazioni di periodo d'imposta in cui si verifica la doppia residenza, secondo l'autorità fiscale italiana, in forza dell'art. 2 Tuir, gli eventuali casi di doppia imposizione determinati da un periodo di doppia residenza devono, invece, essere risolti esclusivamente applicando le disposizioni convenzionali ed interne.

Ciò però in assenza di pattuizioni convenzionali che prevedono, invece, espressamente, la possibilità di frazionare il periodo di imposta, come nel caso per l'appunto della CDI Svizzera – Italia e della CDI tra Italia – Germania.

segue

In particolare, l'art. 4, par. 4, della CDI Italia – Svizzera prevede espressamente che *“la persona fisica che ha trasferito definitivamente il suo domicilio da uno Stato contraente all'altro Stato contraente cessa di essere assoggettata nel primo Stato contraente alle imposte per le quali il domicilio è determinante non appena trascorso il giorno del trasferimento del domicilio. L'assoggettamento alle imposte per le quali il domicilio è determinante inizia nell'altro Stato a decorrere dalla stessa data”*.

Con riferimento all'Italia, tale norma, in sostanza, deroga al principio di diritto previsto dall'art. 2 Tuir secondo cui, una volta integrata la residenza, il soggetto scontrerebbe l'imposizione durante tutto il periodo di imposta, senza alcuna rilevanza del periodo dell'anno in cui è mancato il collegamento con lo Stato-Italia.

L'anagrafe degli italiani residenti all'estero

Il cittadino italiano che cancella la propria iscrizione anagrafica comunale e si trasferisce all'estero è tenuto alla registrazione presso l'anagrafe degli italiani residenti all'estero (AIRE), che ha, appunto, la funzione di individuare i cittadini non più residenti nel territorio dello Stato.

Come anticipato, la Corte di Cassazione ha, in più occasioni, ribadito che, da un punto di vista fiscale, l'iscrizione all'AIRE non costituisce una presunzione assoluta di residenza all'estero (Cass., n. 961/2015; Cass., n. 9723/2015).

Secondo l'Amministrazione finanziaria, infatti, "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" (in tal senso, si veda C.M. 2 dicembre 1997, n. 304/E/I/2/705).

segue

Al contrario, nell'ipotesi di iscrizione all'AIRE, la presunzione viene da sempre considerata, sia dall'Amministrazione finanziaria sia dalla Corte di Cassazione, come mera presunzione relativa.

Ed invero anche nella nota sentenza n. 21695/2020 i giudici di legittimità hanno ritenuto che l'iscrizione all'AIRE del contribuente dovesse ritenersi un mero dato formale attribuendo così maggior valore al domicilio dello stesso "inteso come la sede principale degli affari e degli interessi economici nonché delle relazioni personali come desumibile da elementi presuntivi ed a prescindere dall'iscrizione del soggetto all'AIRE"

Di conseguenza, l'Amministrazione finanziaria può superare il dato formale dimostrando che il contribuente sia fiscalmente residente in Italia in quanto ha ivi mantenuto, per la maggior parte del periodo di imposta, la propria residenza o il proprio domicilio ai sensi del codice civile.

segue

Per quanto riguarda gli aspetti probatori, come è noto, spetta all'Amministrazione finanziaria l'onere di fornire tutti quegli elementi da cui desumere la residenza fiscale italiana dei contribuenti che si siano dichiarati fiscalmente residenti all'estero, fermo restando che questi ultimi hanno l'onere di "prendere posizione" sugli elementi prospettati dal Fisco, nonché di fornirne di nuovi che possono dimostrare l'effettività del trasferimento all'estero.

AIRE e regime degli impatriati

L'art. 16 del d.lgs., 14 settembre 2015, n. 147, ha introdotto il «regime speciale per lavoratori impatriati».

La citata disposizione è stata oggetto di modifiche normative, operate dall'articolo 5 del decreto-legge 30 aprile 2019, n. 34 (convertito dalla legge 28 giugno 2019, n. 58), in vigore dal 1° maggio 2019, che trovano applicazione, ai sensi del comma 2 del citato articolo 5 del decreto legge n. 34 del 2019 *«a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso alla data di entrata in vigore del presente decreto»*. Ne consegue che, dette modifiche sono rivolte ai soggetti che acquisiscono la residenza fiscale in Italia a partire dal periodo d'imposta 2020.

Come più volte chiarito dall'Agenzia delle entrate, nell'ipotesi di trasferimento della residenza fiscale in Italia prima del 30 aprile 2019, occorre far riferimento all'articolo 16 del d.lgs. n. 147 del 2015, nella formulazione vigente fino al 30 aprile 2019, secondo cui al verificarsi delle condizioni richieste, i redditi di lavoro dipendente e di lavoro autonomo prodotti in Italia concorrono alla formazione del reddito complessivo nella misura del 50% (risposta ad interpello n. 497 del 25 novembre 2019).

segue

Il comma 2 del citato articolo 16, in particolare, prevede che sono destinatari del beneficio fiscale in esame anche i cittadini dell'Unione europea o di uno Stato extra UE con il quale risulti in vigore una Convenzione contro le doppie imposizioni o un accordo sullo scambio di informazioni in materia fiscale che:

- a) sono in possesso di un titolo di laurea e abbiano svolto «continuativamente» un'attività di lavoro dipendente, di lavoro autonomo o di impresa fuori dall'Italia negli ultimi 24 mesi o più, ovvero
- b) hanno svolto "continuativamente" un'attività di studio fuori dall'Italia negli ultimi 24 mesi o più, conseguendo un titolo di laurea o una specializzazione *post lauream*.

A tal riguardo, come precisato con la circolare n. 17/E del 2017, che richiama a sua volta i chiarimenti resi al riguardo con la circolare n. 14/E del 2012, "*relativamente all'attività di studio, tale requisito è soddisfatto a condizione che il soggetto consegua la laurea o altro titolo accademico post lauream aventi la durata di almeno due anni accademici*».

segue

Il citato comma 2 dell'art. 16 prevede tuttavia un periodo minimo di lavoro all'estero di due anni, sicché si ritiene che per tali soggetti la residenza all'estero per almeno due periodi d'imposta costituisca il periodo minimo sufficiente ad integrare il requisito della non residenza nel territorio dello Stato e a consentire, pertanto, l'accesso al regime agevolativo.

Con riferimento al requisito della residenza estera, l'Ufficio ha precisato, con la recente risposta ad interpello n. 533/2020, che qualora il periodo di iscrizione all'AIRE risulti insufficienti o detta iscrizione non risulti affatto, trovano applicazione le disposizioni di cui al comma 5-ter inserito nell'art. 16 del d.lgs. n. 147 del 2015, secondo cui «I cittadini italiani non iscritti all'Anagrafe degli italiani residenti all'estero (AIRE) rientrati in Italia a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2019 possono accedere ai benefici fiscali di cui al presente articolo purché abbiano avuto la residenza in un altro Stato ai sensi di una convenzione contro le doppie imposizioni sui redditi per il periodo di cui al comma 1, lettera a). Con riferimento ai periodi d'imposta per i quali siano stati notificati atti impositivi ancora impugnabili ovvero oggetto di controversie pendenti in ogni stato e grado del giudizio nonché per i periodi d'imposta per i quali non sono decorsi i termini di cui all'articolo 43 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, ai cittadini italiani non iscritti all'AIRE rientrati in Italia entro il 31 dicembre 2019 spettano i benefici fiscali di cui al presente articolo nel testo vigente al 31 dicembre 2018, purché abbiano avuto la residenza in un altro Stato ai sensi di una convenzione contro le doppie imposizioni sui redditi per il periodo di cui al comma 1, lettera a). Non si fa luogo, in ogni caso, al rimborso delle imposte versate in adempimento spontaneo".

segue

Dunque, il citato comma 5-ter non ha inteso modificare il periodo di possesso del requisito della residenza all'estero, che nel caso dei soggetti di cui all'articolo 16, comma 2, è almeno pari a due periodi di imposta, bensì consentire di dimostrarne il possesso ai sensi delle Convenzioni contro le doppie imposizioni, in assenza di iscrizione all'AIRE.