Circolare del 02/12/1997 n. 304 - Min. Finanze - Dip. Entrate Accertamento e Programmazione Serv. I

Attivita' di controllo nei confronti di cittadini italiani fittiziamente emigrati all'estero - Accertamento dei requisiti per la qualificazione di soggetto "fiscalmente residente" in Italia.

Sintesi:

Sintesi: Si illustrano i principi generali a cui uniformarsi al fine di verificare l'effettiva residenza fiscale in Italia, indipendentemente dalle risultanze anagrafiche, al fine di contrastare fenomeni evasivi legati a casi di fittizia emigrazione all'estero di persone fisiche residenti.

Testo:

Si e' rivelato un fenomeno in crescente aumento, che talvolta ha avuto echi sulla stampa e nei mass-media, il trasferimento della residenza anagrafica all'estero da parte di cittadini italiani che svolgono attivita' artistica, sportiva, professionale o imprenditoriale.

Il trasferimento e' peraltro suffragato dalla cancellazione dall'Anagrafe della popolazione residente e, di norma, dalla iscrizione nell'Anagrafe degli italiani residenti all'estero (A.I.R.E).

Nella maggior parte dei casi la residenza viene trasferita in paesi a bassa o addirittura nulla fiscalita' con il solo scopo di acquisire un indebito beneficio del piu' favorevole regime impositivo dello Stato estero e di sottrarre all'imposizione progressiva in Italia i complessivi redditi ovunque prodotti.

Costituisce obiettivo rilevante per l'Amministrazione finanziaria monitorare tali fenomeni e porre in essere ogni azione utile per controllarli e contrastarli, allo scopo di perseguire in concreto il dettato costituzionale del concorso di tutti alle spese pubbliche in ragione della effettiva capacita' contributiva e di reprimere situazioni di evasione, che talvolta assumono dimensioni molto significative.

A tal fine e' necessario dare impulso ad attivita' di tipo investigativo e di "intelligence" che consentano di individuare i casi in cui il trasferimento della residenza anagrafica rappresenta un facile espediente posto in essere da cittadini italiani che di fatto hanno mantenuto la residenza o il domicilio in Italia.

Con la presente si illustrano i principi generali in ordine al quadro normativo di riferimento da tenere in considerazione al fine di verificare la sussistenza di elementi certi e concreti ai fini dell'accertamento dell'effettiva residenza fiscale in Italia, indipendentemente dalle risultanze anagrafiche.

1. Qualificazione dei soggetti residenti ai fini delle imposte sui redditi.

L'art. 2, comma 2, del Testo Unico **DPR n. 917 del 1986** stabilisce che "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**".

Pertanto gli elementi che determinano la residenza fiscale in Italia sono:

- l'iscrizione nelle anagrafi comunali della popolazione residente;
- il domicilio nel territorio dello Stato, ai sensi dell' **art. 43, comma 1, del codice civile**;
- la residenza nel territorio dello Stato, ai sensi dell' **art. 43, comma 2, del codice civile**.

Dal dettato testuale della norma emerge chiaramente che i predetti requisiti sono tra loro alternativi e non concorrenti: sara' pertanto sufficiente il verificarsi di uno solo di essi affinche' un soggetto sia considerato fiscalmente residente in Italia.

Nelle ipotesi in argomento, essendo venuto meno il requisito dell'iscrizione nelle anagrafi della popolazione residente, assume fondamentale importanza, ai fini della qualificazione fiscale di soggetto residente in Italia, la verifica della sussistenza di almeno uno dei restanti requisiti.

Al riguardo si evidenzia 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 (Cass. 17 luglio 1967, n. 1812; 20 settembre 1979, n.4829; 24 marzo 1983, n.2070; 5 febbraio 1985, n.791).

Da cio' discende che l'aver stabilito il domicilio civilistico in Italia ovvero l'aver fissato la propria residenza nel territorio dello Stato sono condizioni sufficienti per l'integrazione della fattispecie di residenza

fiscale, indipendentemente dall' iscrizione nell'anagrafe della popolazione residente.

In tal caso pertanto occorre rifarsi alle nozioni civilistiche di residenza e di domicilio, per il richiamo espresso del citato art. 2, comma 2 del TUIR, e all'interpretazione che di esse ha fornito la Suprema Corte di Cassazione.

La residenza e' definita dal **codice civile** come "il luogo in cui la persona ha la dimora abituale". Pertanto e' possibile affermare che essa e' determinata dall'abituale volontaria dimora di una persona in un dato luogo, sicche' concorrono ad instaurare tale relazione giuridicamente rilevante sia il fatto oggettivo della stabile permanenza in quel luogo sia l'elemento soggettivo della volonta' di rimanervi, la quale, estrinsecandosi in fatti univoci evidenzianti tale intenzione, e' normalmente compenetrata nel primo elemento (Cass. 5 febbraio 1985, n. 791).

Dottrina e giurisprudenza sono concordi nell'affermare che affinche' sussista il requisito dell'abitualita' della dimora non e' necessaria la continuita' o la definitivita' (Cass. 29 aprile 1975, n. 2561; Cass. S.U. 28 ottobre 1985, n. 5292). Cosicche' l'abitualita' della dimora permane qualora il soggetto lavori o svolga altre attivita' al di fuori del comune di residenza (del territorio dello Stato), purche' conservi in esso l'abitazione, vi ritorni quando possibile e mostri l'intenzione di mantenervi il centro delle proprie relazioni familiari e sociali (Cass. 14 marzo 1986, n. 1738).

La residenza, dunque, non viene meno per assenze piu' o meno prolungate, dovute alle particolari esigenze della vita moderna, quali ragioni di studio, di lavoro, di cura o di svago (Cass. 12 febbraio 1973, n. 435).

Secondo quanto previsto dall' **art. 43 c.c.** il domicilio di una persona e' nel luogo in cui essa ha stabilito "la sede principale dei suoi affari ed interessi".

Alla luce di tale disposto, la giurisprudenza prevalente sostiene che il domicilio e' un rapporto giuridico col centro dei propri affari e prescinde dalla presenza effettiva in un luogo (Cass. 29 dicembre 1960, n. 3322).

Esso consiste dunque principalmente in una situazione giuridica che, prescindendo dalla presenza fisica del soggetto, e' caratterizzata dall'elemento soggettivo, cioe' dalla volonta' di stabilire e conservare in quel luogo la sede principale dei propri affari ed interessi (Cass. 21 marzo 1968, n. 884).

La locuzione "affari ed interessi" di cui al citato art. 43, comma 1, deve intendersi in senso ampio, comprensivo non solo di rapporti di natura patrimoniale ed economica ma anche morali, sociali e familiari (Cass. 26 ottobre 1968, n.3586; 12 febbraio 1973, n. 435); sicche' la determinazione del domicilio va desunta alla stregua di tutti gli elementi di fatto che, direttamente o indirettamente, denuncino la presenza in un certo luogo di tale complesso di rapporti e il carattere principale che esso ha nella vita della persona (Cass. 5 maggio 1980, n. 2936).

Va sottolineato che tale interpretazione e' stata gia' seguita dall'Amministrazione finanziaria che, nel caso di un soggetto iscritto all'AIRE ed esercente attivita' di lavoro autonomo all'estero, ha affermato che la residenza fiscale in Italia si concretizza qualora "la famiglia dell'interessato abbia mantenuto la dimora in Italia durante l'attivita' lavorativa all'estero" o, comunque, nel caso in cui "emergano atti o fatti tali da indurre a ritenere che il soggetto interessato ha quivi mantenuto il centro dei suoi affari ed interessi" (Ris. 14 ottobre 1988, n. 8/1329).

Da cio' discende che deve considerarsi fiscalmente residente in Italia un soggetto che, pur avendo trasferito la propria residenza all'estero e svolgendo la propria attivita' fuori dal territorio nazionale, mantenga, nel senso sopra illustrato, il "centro" dei propri interessi familiari e sociali in Italia.

Va rilevato come il citato art. 2 del testo unico richieda il requisito temporale (....."per la maggior parte del periodo d'imposta") sia nel caso dell'iscrizione anagrafica che nelle ipotesi di domicilio o di residenza ai sensi del **codice civile**. 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 solidarieta' di cui all'art. 2 della Costituzione.

Al riguardo va evidenziato che la rilevanza assunta dall'elemento soggettivo e soprattutto l'estensione dell'inciso "affari ed interessi" ai rapporti di natura non patrimoniale fa si' che la nozione di domicilio sfugga a criteri di valutazione meramente quantitativi, prestandosi piuttosto ad essere valutata per lo piu' in base a criteri di carattere qualitativo.
Pertanto, la circostanza che il soggetto abbia mantenuto in Italia i propri legami familiari o il "centro" dei propri interessi patrimoniali e sociali deve ritenersi sufficiente a dimostrare un collegamento effettivo e stabile con il territorio italiano tale da far ritenere soddisfatto il requisito temporale previsto dalla norma.

2. Disciplina dei redditi prodotti dai soggetti residenti in Italia ai fini

fiscali.

Com'e' noto, il nostro ordinamento tributario adotta il principio del "reddito mondiale" (c.d. "Worldwide income taxation"), in virtu' del quale, ai fini dell'imposizione diretta, i soggetti residenti in Italia ai fini fiscali sono assoggettati ad imposizione nel nostro Paese per i redditi ovunque prodotti (art. 3, comma 1 del TUIR).

Il principio del "reddito mondiale" si basa infatti sul criterio della residenza e postula l'assoggettamento dei residenti a tassazione di tipo personale per i redditi ovunque prodotti, ricostruendone le condizioni economiche complessive.

Ai sensi del medesimo art. 3 nei confronti dei non residenti viene, invece, applicato il principio della "fonte", in virtu' del quale vengono attratti ad imposizione in Italia i soli redditi prodotti nel territorio dello Stato.

3. Disciplina dei redditi prodotti all'estero da soggetti residenti in Italia ai fini fiscali - Convenzioni bilaterali.

La maggioranza degli Stati ha, al pari dell'Italia, ordinamenti tributari fondati su criteri di collegamento ad un tempo reali e personali, applicando sia il principio della residenza per i redditi ovunque prodotti dai propri residenti, sia il principio della fonte, limitatamente ai redditi prodotti all'interno del proprio territorio da soggetti non residenti.

Di conseguenza, in caso di reddito transnazionale, derivante cioe' da prestazioni svolte in uno Stato da soggetti fiscalmente residenti in un altro Stato, si puo' verificare un concorso delle pretese impositive dello Stato di residenza e dello Stato della fonte.

In tutti i casi in cui si verifica il concorso di pretese impositive tra due Stati, in relazione ad una specifica fattispecie di reddito transnazionale, tale reddito e' soggetto a doppia imposizione giuridica internazionale.

Per risolvere il concorso delle pretese impositive, ogni Stato puo' concludere con altri Stati convenzioni bilaterali contro le doppie imposizioni.

In concreto, con tali Convenzioni gli Stati concordano i criteri (della "residenza" o della "fonte") per definire, in relazione alle singole categorie di reddito transnazionale (redditi fondiari, interessi, dividendi, royalties, redditi di lavoro dipendente, redditi di lavoro autonomo, redditi diversi), quale sia lo Stato che ha la potesta' impositiva.

Se la Convenzione prevede espressamente che la potesta' impositiva e' attribuita in via esclusiva ad uno Stato, l'altro Stato non ha alcuna potesta' impositiva. Se pero' la Convenzione non reca espressamente tale dizione, ma si limita ad indicare un criterio che contrasta con quello della legislazione interna, si verifica, nonostante la Convenzione, un concorso di pretese impositive, in quanto entrambi gli Stati mantengono la potesta' impositiva non esclusiva in relazione a quel reddito transnazionale. In tali situazioni, per evitare fenomeni di doppia imposizione giuridica si applicano le norme interne e bilaterali contro le doppie imposizioni.

Va peraltro precisato che le Convenzioni stabiliscono quando gli Stati contraenti possono sottoporre ad imposizione, in via esclusiva o concorrente, i redditi stessi, ma non individuano le modalita' di tassazione delle singole categorie reddituali, rinviando, per tale aspetto, alla normativa nazionale dello Stato cui e' attribuito il potere impositivo.

Come regola generale, le norme convenzionali prevalgono sulle norme interne; esse pero' devono essere interpretate operando un rinvio alle leggi interne dello Stato contraente salvo che il contesto non richieda altrimenti; in tal caso le norme convenzionali possono essere interpretate senza fare riferimento alle legislazioni degli Stati contraenti.

Benche' l'Italia abbia concluso numerose Convenzioni per evitare le doppie imposizioni, permangono molti Stati con cui essa non ha alcun rapporto convenzionale.

Le situazioni configurabili sono quindi le seguenti:

a) se non vi e' una Convenzione si applicano esclusivamente le norme interne dello Stato (della fonte e della residenza);
b) se vi e' una Convenzione si applicano le norme convenzionali seppur interpretate, nella maggior parte dei casi, con riferimento alle leggi interne.

Da quanto sopra brevemente esposto discende che i fondamenti del potere impositivo di ciascuno Stato, in relazione ai redditi transnazionali, sono espressi oltre che da norme interne anche da norme convenzionali che determinano i criteri di collegamento personali (residenza) o reali (fonte) delle fattispecie reddituali.

4. Attivita' investigative e di "intelligence" - Indicazioni operative.

4.1. Individuazione dei presupposti per l'imposizione in Italia.

L'attivita' di ricerca capillare di elementi concreti di prova, anche indiretti, necessari per contrastare le risultanze anagrafiche sara' espletata dalle strutture investigative e di intelligence, istituite presso ciascuna Direzione Regionale delle entrate in attuazione della Direttiva Generale per l'azione amministrativa e per la gestione per il 1997, con l'ausilio degli

uffici operativi, che potranno altresi' operare autonomamente.

Le posizioni soggettive da sottoporre a controllo saranno individuate da ciascuna struttura locale operativa sulla base delle realta' territoriali e delle informazioni disponibili, nonche' dalle segnalazioni nominative che saranno trasmesse con separate comunicazioni alle singole Direzioni regionali.

Di seguito vengono evidenziate le azioni fondamentali, ma non esaustive, da intraprendere per ciascuna posizione selezionata a livello locale:

- reperire notizie certe sulla posizione storico-anagrafica risultante presso il Comune dell'ultimo domicilio fiscale in Italia; si ricorda che presso ciascun Comune e presso il Ministero dell'Interno sono tenuti schedari che raccolgono le schede individuali e le schede di famiglie cancellate dall'Anagrafe delle popolazioni residenti in dipendenza del trasferimento permanente all'estero delle persone cui si riferiscono;
- acquisire tutte le informazioni presenti nel sistema informativo dell'Anagrafe tributaria;
- acquisire copia degli atti concernenti donazioni, compravendite, costituzione di societa' di persona e/o di capitale anche a stretta base azionaria, conferimenti in societa';
- valutare attentamente i rapporti intercorrenti con i soggetti cointeressati nei suddetti atti;
- acquisire informazioni sulle movimentazioni di somme di danaro da e per l'estero, sul luogo e data di emissione di assegni bancari, sugli investimenti in titoli azionari e obbligazionari italiani.

In sintesi, con l'attivita' investigativa devono essere reperiti tutti gli elementi concreti di prova in ordine:

- ai legami familiari o comunque affettivi e all'attaccamento all'Italia;
- agli interessi economici in Italia;
- all'interesse a tenere o farrientrare in Italia i proventi conseguiti con le prestazioni effettuate all'estero;
- all'intenzione di abitare in Italia anche in futuro desumibile da fatti e atti concludenti ovvero da pubbliche dichiarazioni.

Tali elementi potranno essere ricavati, oltre che dall'analisi puntuale di tutta la documentazione acquisita, anche da un'attenta ricognizione sulla stampa locale e nazionale, nonche' su pubblicazioni biografiche o servizi prodotti dalle reti televisive locali e nazionali.

Una volta individuato, alla luce dell'orientamento interpretativo della Suprema Corte di Cassazione gia' illustrato, il luogo di domicilio o di residenza, lo stesso sara' determinante ai fini dell'individuazione dell'Ufficio competente per l'accertamento.

Da quanto finora evidenziato si evince che l'obiettivo piu' importante da perseguire nella prima fase delle indagini e' l'accertamento della simulazione del soggetto che:

. nonostante le risultanze anagrafiche attestanti il trasferimento della residenza all'estero, mantenga il "centro" dei propri interessi rilevanti in Italia;
. ovvero, preordinando una "pluralita' di centri", renda difficoltosa l'individuazione della sede principale degli affari ed interessi;
. attraverso l'imputazione formale dei proventi, direttamente conseguiti, a soggetti terzi (societa'), abbia realizzato una interposizione fittizia.

Occorre pertanto che dalle indagini scaturisca una "valutazione d'insieme" dei molteplici rapporti che il soggetto intrattiene nel nostro Paese; valutazione che, indipendentemente dalla presenza fisica e dalla sola attivita' lavorativa, esplicata prevalentemente all'estero, consenta di stabilire che la sede principale degli affari ed interessi deve situarsi nel territorio dello Stato italiano: perche' in esso disponga di una abitazione permanente, mantenga una famiglia, accrediti i propri proventi dovunque conseguiti, possegga beni anche mobiliari, partecipi a riunioni d'affari, rivesta delle cariche sociali, sopporti spese alberghiere o di iscrizione a circoli o clubs, organizzi la propria attivita' e i propri impegni anche internazionali, direttamente o attraverso soggetti operanti nel territorio italiano.

4.2 Individuazione degli elementi reddituali sottratti all'imposizione.

In linea generale si rileva come gli elementi reddituali sottratti all'imposizione nei casi di fittizia emigrazione all'estero di persone fisiche residenti riguarderanno principalmente:

- redditi derivanti da attivita' professionali, sportive e artistiche;
- redditi derivanti dall'utilizzazione economica di opere dell'ingegno (royalties ecc.);
- redditi di capitale.

Ai fini dell'individuazione dei redditi conseguiti si fara' specificamente ricorso:

a) all'istituto dello "scambio di informazioni" con le competenti Autorita' fiscali estere (cfr. circolare n. 201 del 17.08.96 - ultima parte), per il tramite della Direzione Centrale per gli Affari Giuridici e per il Contenzioso Tributario (dandone notizia anche a questa Direzione), avendo cura di evidenziare nella richiesta ogni utile elemento gia' acquisito ai fini della

individuazione dei redditi conseguiti nello Stato estero;
b) alle indagini bancarie ed alla richiesta di informazioni presso gli intermediari finanziari.

5. Monitoraggio delle attivita'.

Il coordinamento e l'indirizzo delle attivita' sara' svolto da questa Direzione centrale, alla quale ciascuna Direzione regionale inviera' entro il 30 aprile 1998 una prima relazione illustrativa delle specifiche iniziative intraprese al riguardo.

Le relazioni dovranno, in particolare, evidenziare i seguenti aspetti:

- le posizioni soggettive interessate alle indagini e i relativi settori economici di appartenenza;
- le tecniche di rilevamento applicate;
- le eventuali problematiche emerse in merito all'acquisizione degli elementi di prova e all'individuazione dei redditi;
- gli esiti delle indagini.

Le presenti direttive assumono particolare rilevanza nell'ambito della strategia generale dei controlli, sempre piu' orientata a perseguire reali fenomeni di evasione.

Pertanto, l'azione investigativa in argomento dovra' costituire un impegno qualificante del programma di controlli 1998 per le Direzioni Regionali e per gli Uffici operativi.