

L'iscrizione all'anagrafe italiana darà solo presunzione relativa

Residenza fiscale

Fra le tre alternative previste dal Dlgs di riforma, quella dell'Anpr dà più garanzie

Condivisibile la scelta sulla presunzione relativa che ammette prova contraria

A cura di
Giuseppe Marini

In materia di imposte sui redditi, la residenza ha la funzione di individuare quei soggetti passivi di imposta i cui redditi sono tassabili ovunque prodotti (tassazione mondiale), a differenza di coloro (non residenti) per i quali il prelievo è circoscritto ai soli redditi prodotti nel territorio dello Stato (tassazione territoriale).

Ad oggi, la norma fondamentale è rappresentata dall'articolo 2, comma 2 del Tuir che, ai fini delle imposte sui redditi, ricollega la residenza ad una delle seguenti fattispecie:

- 1 iscrizione nella anagrafe della popolazione residente (Anpr);
- 2 domicilio nel territorio dello Stato ai sensi del Codice civile;
- 3 residenza nello Stato ai sensi del Codice civile.

Tali requisiti sono tra loro alternativi: il verificarsi di uno soltanto di essi è sufficiente ai fini della attribuzione della qualità di fiscalmente residente nel territorio dello Stato.

Con lo schema di decreto legislativo in attuazione della legge delega per la riforma fiscale (il cui via libera definitivo è atteso oggi in cdm) vengono rivisti detti criteri, per rendere coerente la disciplina della residenza fiscale con la migliore prassi internazionale e le convenzioni sottoscritte dall'Italia per evitare le doppie imposizioni. Si è facili profeti nel prevedere che la nuova norma, nata per semplificare e dare certezza nei rapporti fisco/contribuente, al contrario complicherà e aumenterà contenzioso e incertezza.

Si intravedono luci e ombre (*rectius* una luce e diverse ombre).

Il lato positivo

La luce investe la modifica del primo criterio, quello dell'iscrizione all'anagrafe della popolazione residente. Secondo il diritto vivente,

l'iscrizione in detto registro (che assolve a una finalità essenzialmente statistica) comporta una presunzione assoluta di residenza (in senso tributario) nel territorio dello Stato e la conseguente tassazione dei redditi del soggetto, ovunque prodotti. Anche nel caso in cui, ad esempio, costui trasferisca di fatto la residenza all'estero, ma non provveda contestualmente alla cancellazione del proprio nome dai registri dell'anagrafe della popolazione residente nel nostro Paese. Ciò ha fatto dubitare della legittimità costituzionale di tale previsione sotto il profilo della violazione dell'articolo 53 della Costituzione.

In dottrina è stato più volte auspicato un intervento normativo volto ad attribuire la natura di semplice elemento di prova *iuris tantum* della residenza fiscale, suscettibile, in quanto tale, di prova contraria.

La modifica, contenuta nello schema di Dlgs approvato, nel senso di considerare detta iscrizione una presunzione relativa (e come tale ammette la prova contraria) appare del tutto condivisibile.

Ci si può chiedere se alla modifica possa essere attribuita portata interpretativa. In base all'articolo 1, comma 2, della legge 212/2000, la risposta dovrebbe essere negativa (la norma dovrebbe essere qualificata espressamente come disposizione di interpretazione autentica) e, trattandosi di norma sulla prova, per essa dovrebbe vigere il criterio del *tempus regit actum*.

Per il passato, pertanto, l'unica via di uscita resta o un auspicabile mutamento di giurisprudenza (la lettera della legge non sembra invalicabile nel senso della presunzione assoluta) o di sollevare la questione di costituzionalità.

Le ombre

In relazione agli altri due criteri – domicilio e residenza – il legislatore nel testo ad oggi ancora in vigore si è limitato a un mero rinvio all'articolo 43 del Codice civile, che individua il domicilio nel luogo in cui una persona ha stabilito la sede principale dei suoi affari e interessi e la residenza nel luogo di dimora abituale.

Con la nuova norma si vuole attribuire rilevanza ad un domicilio che non risulta più ancillare alla nozione espressa dal Codice civile. Il mutamento di prospettiva potrebbe anche andar bene, ma la no-



Il principio attuale.

Oggi l'iscrizione all'Anagrafe nazionale della popolazione residente non si può superare con altre prove che dimostrino la non residenza

zione autonoma di domicilio che è stata utilizzata solleva più di una perplessità. Il domicilio nella nuova norma viene individuato nel luogo in cui si sviluppano in via principale le relazioni personali e familiari della persona.

Ciò comporta che, per attribuire la residenza fiscale, si dovrà procedere a una misurazione degli affetti del contribuente e solo se gli affetti principali si ritengono prevalentemente localizzati in Italia il soggetto potrà e dovrà essere considerato fiscalmente residente.

Al di là del non facile accertamento del requisito (a tali fini assume maggiore rilevanza la presenza della moglie, della fidanzata, dei figli?), il criterio di collegamento adottato di per sé non sembra ragionevole, difettando la giustificazione logico-giuridica del principio di tassazione su base mondiale che dovrebbe essere individuato nell'appartenenza economica del consociato alla comunità-Stato.

In un'ottica di cambiamento, la nozione di domicilio (attribuita dalla residenza fiscale) avrebbe potuto essere invece limitata alla sfera dei rapporti patrimoniali, specie in considerazione del fatto che i rapporti personali sono già oggetto della previsione relativa della residenza.

Ed è appena il caso di evidenziare come, diversamente opinando, il domicilio e la residenza vengano di fatto a coincidere.

NON RETROATTIVITÀ
La norma non vale per i casi già contestati: occorrerà sollevare questione di legittimità costituzionale

PROBLEMA-DOMICILIO
Andrà attribuito in base alle relazioni personali e familiari, che sono più difficilmente valutabili di quelle patrimoniali