

Cassazione rigorosa sulla doppia imposizione: configurabile la dichiarazione infedele

Trasferirsi all'estero non basta

Residenza fiscale determinata da interessi e relazioni

Pagina a cura
DI STEFANO LOCONTE
E GIULIA MARIA MENTASTI

Attenzione alle relazioni che conservi in Italia perché determineranno anche i tuoi rapporti con l'Erario: è quanto emerge dalla sentenza n. 29095 del 2020, con cui la terza sezione penale della Cassazione ha confermato la configurabilità del delitto di dichiarazione infedele di cui all'art. 4 dlgs 74/2000 e l'applicabilità di misure cautelari per il residente all'estero che comunque mantenga nel nostro Paese un centro di interessi.

In un curioso caso che vede finire nella rete del fisco un noto calciatore professionista, la Cassazione si torna a pronunciare sul delicato e sentito tema della doppia imposizione per persone e società residenti all'estero ma che operano in Italia, per cui in sostanza è obbligato a presentare una delle dichiarazioni relative alle imposte sui redditi o sul valore aggiunto colui che ha la residenza fiscale in Italia, per tale dovendosi intendere anche chi, pur risiedendo all'estero, mantenga in Italia la sede principale degli interessi economici nonché delle relazioni personali.

Il caso. Nel caso di specie, il Tribunale del riesame di Lecce aveva confermato il sequestro preventivo emesso dal Gip, con riguardo alla fattispecie di cui all'art. 4, dlgs 74/2000, contestata a un noto calciatore professionista per complessivi euro 5.854.068,67 di imposte dirette evase.

L'indagato ricorreva così in Cassazione, lamentando l'ineadeguata valutazione dell'ampia documentazione comprovante come costui avesse svolto negli anni di interesse attività all'estero, alle dipendenze di una società sportiva degli Emirati Arabi Uniti, con la costante presenza sul posto, per partecipare agli allenamenti, ai ritiri della squadra e alle competizioni.

Sosteneva pertanto di aver dimostrato lo stabilimento all'estero del centro dei propri interessi vitali, lì essendo trasferiti anche la moglie ed i figli, che avevano pure ottenuto il passaporto dalle locali autorità. Il calciatore, a propria volta, aveva preso stabile residenza nello stato estero, disponendo di un'abitazione, un autoveicolo con patente di guida rilasciata dagli Emirati e il tesseramento a un esclusivo circolo privato, il tutto ad asserita conferma della costituzione in quel luogo di ogni relazione personale e professionale.

Secondo il ricorrente, il Tri-

butale aveva al contrario erroneamente applicato la nozione di residenza fiscale, come prevista dalla normativa interna e dalla Convenzione contro le doppie imposizioni conclusa tra l'Italia e gli stessi Emirati, che impone di considerare la persona residente nello Stato dove ha un'abitazione permanente, o, ove abbia due abitazioni, nello Stato dove le sue relazioni personali ed economiche sono più strette, o, in subordine, dove soggiorna stabilmente.

Obblighi dichiarativi in Italia. Il tema oggetto del caso in commento è stato affrontato dalla giurisprudenza di legittimità soprattutto in riferimento alle società commerciali con sede legale all'estero ma operanti in Italia.

Quanto alle persone fisiche, l'orientamento più di recente delineatosi ritiene che, conformemente alla costante giurisprudenza della Cassazione civile basata sul combinato disposto dell'art. 2, dpr n. 917/1986 (Testo unico delle imposte dirette) e dell'art. 43 c.c., anche in sede penale, in tema di reati tributari, è obbligato a presentare una delle dichiarazioni relative alle imposte sui redditi o sul valore aggiunto colui che ha la residenza fiscale in Italia, per tale dovendosi intendere anche chi, pur risiedendo all'estero, stabilisca in Italia, per la maggior parte

del periodo d'imposta, il suo domicilio, inteso come la sede principale degli affari ed interessi economici nonché delle relazioni personali.

In particolare, il suddetto art. 2, dpr n. 917/1986 al comma secondo sancisce che «Ai fini delle imposte sui redditi si considerano residenti le persone che per la maggior parte del periodo di imposta sono iscritte nelle anagrafi della popolazione residente o hanno nel territorio dello Stato il domicilio o la residenza ai sensi del codice civile». Altresì, il comma 2-bis, precisa che «Si considerano altresì residenti, salvo prova contraria, i cittadini italiani cancellati dalle anagrafi della popolazione residente e trasferiti in Stati o territori diversi da quelli individuati con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, da pubblicare nella Gazzetta Ufficiale»; si tratta, in tale caso, degli Stati e dei territori con un regime fiscale privilegiato, che sono stati individuati con dm 4 maggio 1999.

Infine, quanto al summenzionato art. 43 c.c., «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 dimora abituale».

La normativa e la decisione della Cassazione.

La sentenza per punti

Cass. pen. n. 29095/2020

Questione	Quando un soggetto è da considerarsi residente fiscalmente in Italia, e pertanto obbligato a presentare una delle dichiarazioni relative alle imposte sui redditi o sul valore aggiunto colui, pur avendo preso residenza all'estero (nel caso di specie Emirati Arabi Uniti) e svolgendo la propria attività professionale per una società di tale Stato?
Residenza fiscale in Italia	<ul style="list-style-type: none"> • Sulla base del combinato disposto dell'art. 2, dpr n. 917/1986 (Testo unico delle imposte dirette) e dell'art. 43 c.c., è obbligato a presentare una delle dichiarazioni relative alle imposte sui redditi o sul valore aggiunto: • colui che ha la residenza fiscale in Italia • per tale dovendosi intendere anche chi, pur risiedendo all'estero stabilisca in Italia, per la maggior parte del periodo d'imposta, il suo domicilio • inteso a sua volta come la sede principale degli affari ed interessi economici nonché delle relazioni personali
Trasferimento in Paesi a fiscalità privilegiata	<p>Ai sensi del comma 2-bis dell'art. 2, dpr n. 917/1986:</p> <ul style="list-style-type: none"> • se lo Stato estero in cui il soggetto si è trasferito rientra nell'elenco degli Stati a regime fiscale privilegiato • scatta la presunzione relativa di residenza in Italia, superabile solo con prova contraria da parte del contribuente
Convenzione contro le doppie imposizioni	<p>Secondo la specifica Convenzione contro le doppie imposizioni intercorrente tra lo Stato italiano e lo Stato fiscalmente privilegiato nel caso di specie (Emirati) i criteri (non alternativi) da considerare per verificare quale paese debba ritenersi di effettiva residenza di un soggetto sono:</p> <ul style="list-style-type: none"> • il possesso di un'abitazione permanente • l'individuazione del centro degli interessi vitali, tale essendo il luogo nel quale sono più stringenti le relazioni personali ed economiche, familiari, sociali, occupazionali, politiche, culturali e altro • il luogo di soggiorno abituale, in termini analoghi al concetto di residenza, di cui all'art. 43 c.c.

Dunque, si premette sin d'ora che la Cassazione non ha ritenuto il ricorso fondato. La Suprema Corte ha infatti rilevato come l'ordinanza impugnata si sviluppasse su un percorso argomentativo del tutto logico, fondato su molteplici e concreti elementi di indagine.

Specificamente, muovendo dalla suddetta disciplina del Testo unico delle imposte dirette, che come anticipato richiama un criterio sia formale (iscrizione nell'anagrafe) che sostanziale (residenza fiscale effettiva, fondata tra l'altro sui legami familiari, sugli interessi economici, sulle movimentazioni di denaro), il provvedimento aveva riscontrato come negli anni di interesse il calciatore avesse mantenuto in Italia il centro dei propri interessi, come evidenziato anche dal fatto che la famiglia non avesse mai trasferito la residenza dall'Italia.

Considerato peraltro che gli Emirati rappresentano un Paese a fiscalità privilegiata, la presunzione relativa di residenza avrebbe dovuto essere superata dall'interessato, dando prova sia della perdita di ogni significativo collegamento con lo Stato, sia di una reale e duratura localizzazione nel nuovo Paese fiscalmente privilegiato. Prova che il ricorrente non aveva adeguatamente fornito.

Del resto, anche la Convenzione contro le doppie impo-

sizioni invocata, prevedendo che i proventi delle professioni indipendenti debbano essere tassati nello Stato di residenza del contribuente, salvo che costituiscano remunerazioni per servizi resi da uno Stato contraente, individua i criteri (non alternativi) da valutare per la verifica di quale Paese debba ritenersi di effettiva residenza del soggetto (e di quale debba invece rinunciare al proprio potere impositivo): 1) nel possesso di un'abitazione permanente, 2) nel centro degli interessi vitali (da intendersi quale luogo nel quale sono più stringenti le relazioni personali ed economiche, familiari, sociali, occupazionali, politiche, culturali) e 3) nel luogo in cui si soggiorna abitualmente, in termini affini alla nozione di residenza di cui all'art. 43 c.c.; al contrario erano emersi plurimi indici che legavano il ricorrente per più di sei mesi all'anno al territorio italiano, con particolare riguardo al versamento di contributi per collaboratori domestici, ai numerosi rapporti finanziari correnti, alla proprietà di autoveicoli, alla titolarità di immobili e utenze, alle rilevanti spese sostenute, sino alla frequentazione degli istituti scolastici da parte dei figli. Da qui, la dichiarazione di inammissibilità del ricorso e la condanna del ricorrente al pagamento delle spese processuali.