

Le riferite finalità della procedura di collaborazione volontaria, desumibili anche dai lavori preparatori, inducono ovviamente a considerarne principale destinataria soprattutto la categoria dei soggetti che abbiano occultato attività finanziarie e patrimoniali all'estero, di conseguenza è lecito pensare che sarà maggiormente coinvolta quella dei soggetti indicati dall'art. 4, co. 1 primo e secondo periodo, D.L. 167/1990, residenti nel territorio dello Stato all'epoca della violazione.

1.3.1 Residenza fiscale delle persone fisiche

La residenza della persona fisica dovrà accertarsi secondo le norme stabilite dall'art. 2 del *Tuir*, le quali prevedono, nel comma 2, tre criteri di collegamento al territorio dello Stato, anche alternativi, ma di valenza crescente sotto il profilo fiscale: la residenza anagrafica, la dimora abituale ed il domicilio⁶⁹.

La residenza è definita dall'art 43, co. 2, c.c., come «*il luogo in cui la persona ha la dimora abituale*»; e l'Agenzia ha chiarito i criteri per accertarla⁷⁰, richiamando una nota sentenza della Cassazione, secondo la quale la residenza «*è determinata dall'abituale volontaria dimora di una persona in un dato luogo, sicché concorrono ad instaurare tale relazione giuridicamente rilevante sia il fatto oggettivo della stabile permanenza in quel luogo sia l'elemento soggettivo della volontà di rimanervi, la quale, estrinsecandosi in fatti univoci evidenzianti tale intenzione, è normalmente compenetrata nel primo elemento*»⁷¹. Ed ha successivamente precisato che «*il requisito della residenza si acquisisce ex-tunc con riferimento al periodo d'imposta nel quale la*

69 Stabilisce infatti l'art. 2, co. 2, del *Tuir* 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*».

70 Cfr., circ. 2 dicembre 1997, n. 304, certamente fondamentale per la ricognizione dei criteri che devono sussistere per affermare od escludere la residenza fiscale del soggetto.

71 Cass., 5 febbraio 1985, n. 791.

persona fisica instaura il collegamento territoriale rilevante ai fini fiscali. Pertanto, soltanto alla fine dell'anno solare è possibile effettuare la verifica del requisito temporale della permanenza in Italia (183 o 184 giorni in caso di anno bisestile) per determinare la residenza fiscale della persona (cfr. circolare del Ministero delle Finanze del 17 agosto 1996, n. 201)»⁷². Sarà considerato pertanto residente nel territorio dello Stato il soggetto che, pur non avendovi più la residenza anagrafica, peraltro considerata soltanto «un indizio di quella effettiva»⁷³, mantenga in tale territorio la propria dimora abituale, ma soprattutto il proprio domicilio, da intendersi come il centro dei propri interessi, non soltanto patrimoniali, ma anche personali⁷⁴.

Alla persona fisica anagraficamente residente nel territorio dello Stato, secondo le norme testé ricordate, deve equipararsi la persona fisica la cui residenza fiscale è presunta per effetto delle norme contenute nel comma 2-bis, dell'art. 2, del *Tuir*, secondo cui «*si considerano*

72 Cfr. circ. del 23 dicembre 2013, 38, pagg. 6-7.

73 Cass. pen. 18 dicembre 2007, n. 47002.

74 La nozione di domicilio deve intendersi «*alla stregua dell'art. 43 cod. civ., cioè il luogo nel quale il convenuto ha la sede dei suoi affari ed interessi, e dovendo presumersi, in conformità a quanto di regola avviene, che il soggetto stabilisca la sede principale dei suoi affari ed interessi nel medesimo luogo in cui abitualmente dimora*» (Cass. civ., SS.UU., 29 novembre 2006, n. 25275). «*In tema d'imposte sui redditi, l'art. 2, 2° c., D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 individua, perché sussista la residenza fiscale nello Stato, tre presupposti, indicati in via alternativa: il primo, formale, rappresentato dall'iscrizione nelle anagrafi delle popolazioni residenti, gli altri due, di fatto, costituiti dalla residenza o dal domicilio nello Stato ai sensi del codice civile; ne consegue, pertanto, che l'iscrizione del cittadino nell'anagrafe dei residenti all'estero non è elemento determinante per escludere la residenza fiscale in Italia, allorché il soggetto abbia nel territorio dello Stato il proprio domicilio, inteso come sede principale degli affari ed interessi economici, nonché delle proprie relazioni personali. Né a diversa conclusione conduce la Convenzione tra l'Italia e la Gran Bretagna per evitare le doppie imposizioni (ratificata e resa esecutiva con la legge 5 novembre 1990, n. 329), atteso che, ai sensi dell'art. 4 del testo dell'accordo, il concetto di residenza fiscale ben può essere ricollegato, ove non sia possibile l'utilizzazione di altri criteri, al centro degli interessi vitali, ossia al luogo con il quale il soggetto ha il più stretto collegamento sotto il profilo degli interessi personali e patrimoniali*» (Cass. 7 novembre 2001, n. 13803).

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».

Sono queste le persone fisiche che hanno trasferito la propria residenza anagrafica in Stati o territori aventi un regime fiscale privilegiato, che saranno individuati in un emanando decreto del Ministro delle Finanze.

In attesa di tale evento è necessario rifarsi al decreto ministeriale del 4 settembre 1996 e alle successive modifiche o integrazioni apportate dai decreti ministeriali del 25 marzo 1998, del 16 dicembre 1998, del 17 giugno 1999, del 20 dicembre 1999, del 5 ottobre 2000, del 14 dicembre 2000, del 27 luglio 2010 e dell'11 gennaio 2013 (cd. «*black list*»).

I contribuenti anagraficamente emigrati in paradisi fiscali si considerano fiscalmente residenti nel territorio dello Stato, salva prova contraria. Trattasi di presunzione *juris tantum* in relazione alla quale, non soltanto è ammessa la prova contraria, ma è prevista, in forza delle disposizioni contenute nello Statuto del contribuente e degli orientamenti della Corte di giustizia europea, la «obbligatorietà» del preventivo contraddittorio, anche in ipotesi ove tale incombente istruttorio non sia espressamente previsto dalla normativa italiana⁷⁵.

L'Agenzia aveva stabilito, in relazione alla sanatoria del 2101, che, «*ricorrendone i presupposti*», potevano beneficiare della sanatoria anche «*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*»⁷⁶. Ed ha successivamente precisato, in rela-

75 Cfr., al riguardo, Cass. 14 giugno 2011, n. 95.

76 Cfr. circ. 4 dicembre 2001, n. 99. Il riferimento, contenuto nella Circolare, ai cittadini «*emigrati in Stati o territori aventi un regime fiscale privilegiato, individuati dal decreto ministeriale 4 maggio 1999 (cfr. circolare del Ministero delle Finanze n. 140/E del 24 giugno 1999)*» deve considerarsi superato dalle norme dell'art. 83, co. 1, L. 24 dicembre 2007, n. 244, le quali hanno modificato il precedente testo dell'art. 2, co. 2-bis, del *Tuir*:

zione alla sanatoria del 2009, che il soggetto anagraficamente residente in un Paese con regime fiscale privilegiato, intenzionato a profittare della sanatoria 2009, avrebbe dovuto «manifestare all'intermediario il proprio status di residente italiano, rinunciando pertanto alla possibilità di fornire la prova contraria di cui al citato comma 2-bis dell'articolo 2 del Tuir»⁷⁷.

Occorre dunque chiedersi se, della sanatoria, può anche profittare la persona fisica che sia soltanto presunta come residente, in base alle norme del comma 2-bis, dell'art. 2 del Tuir e se, per profittare della sanatoria, essa debba rinunciare ad avvalersi della prova contraria. E sono ipotesi che ovviamente possono interessare l'attuale collaborazione volontaria, di conseguenza conviene esaminarle, anche perché le risposte sono semplici ed immediate.

In relazione alla prima e, posto che una persona fisica (anche se soltanto) presumibilmente residente è tenuta in quanto tale (e fin quando non avrà dimostrato il contrario) agli stessi obblighi ai quali è tenuta una persona fisica effettivamente residente, non si vede per quale ragione essa non dovrebbe poter esercitare gli stessi diritti dell'altra. Se così non fosse, saremmo di fronte ad una discriminazione tanto irragionevole quanto inaccettabile e si porrebbero evidenti problemi di legittimità costituzionale.

In relazione alla seconda la risposta, sebbene altrettanto semplice, è duplice:

- a) qualora la residenza sia elemento costitutivo della violazione considerata ed il contribuente (presunto residente) ritenga conveniente profittare della *collaborazione volontaria*, non ci sarà alcun bisogno di alcuna rinuncia «alla possibilità di fornire la prova contraria di cui al citato comma 2-bis dell'articolo 2 del Tuir», dal momento che la richiesta di accesso alla procedura di *collaborazione volontaria* avrà avuto valore confessorio di una violazione che postula il requisito della residenza nel

77 Cfr. circ. 10 ottobre 2009, 43.

territorio dello Stato, di conseguenza null'altro potrà o dovrà occorrere⁷⁸;

- b) qualora, invece, la residenza non sia elemento costitutivo della violazione, il problema non si porrà neppure, essendo applicabili, non più le norme dell'art. 4, co. 1, D.L. 167/2014, richiamate *sub a.1)* e *c.1)* del paragrafo precedente (1.2), ma quelle della prima parte del secondo comma della L. 186/2014, richiamate *sub b.1)*, dello stesso paragrafo.

Da ultimo è utile ricordare che la conclusione degli accordi per un effettivo scambio di informazioni, previsti dall'art. 5-*quinquies*, co. 7, D.L. 167/1990, vale «*ai soli fini della procedura di collaborazione volontaria*», non anche per escludere la presunzione stabilita dal comma 2-*bis*, dell'art. 2, del *Tuir*. Di conseguenza, il fatto che un Paese con «*un regime fiscale privilegiato*», abbia concluso gli accordi predetti, non esclude la presunzione *iuris tantum* secondo la quale, la persona fisica che vi abbia trasferito la propria residenza anagrafica continui ad essere considerato residente in Italia.

1.3.2 Residenza fiscale delle società degli enti, nonché dei «Trust»

L'art. 4, co. 1, D.L. 167/1990, assoggetta all'obbligo della dichiarazione, le società semplici ed equiparate, ai sensi dell'ar. 5 del *Tuir*, residenti in Italia; e le norme del comma 2, lettera c), di tale articolo, equiparano alle società semplici «*le associazioni senza personalità giuridica costituite fra persone fisiche per l'esercizio in forma associata di arti o di professioni*».

La residenza delle «*società semplici ed equiparate*» è stabilita dalle norme del comma 3, lett. d), dello stesso art. 5, secondo le quali: «*si*

78 Circa la rilevanza confessoria della richiesta di accesso alla procedura cfr, *infra*, sub 3.1 *Attivazione della procedura di collaborazione volontaria. Rettifiche e integrazioni della richiesta iniziale.*