

### ***1.3 Rilevanza della residenza fiscale per l'accesso alla procedura di collaborazione volontaria***

Per candidarsi all'utilizzo della procedura di collaborazione volontaria è sempre necessario essere stato od essere un contribuente, destinatario di un obbligo tributario rimasto inadempito; non è sempre necessario, invece, essere stato fiscalmente residente nel territorio dello Stato al momento della violazione, giacché non tutte le violazioni degli obblighi di dichiarazione rilevanti ai fini delle emersioni, nazionale ed internazionale, presuppongono la residenza del soggetto; e men che meno è necessario esserlo ora, al momento della presentazione della richiesta di accesso alla procedura di dichiarazione volontaria.

Che la residenza del soggetto nel territorio dello Stato, al momento della violazione, non fosse sempre necessaria (anche se nella quasi totalità dei casi lo era) lo prova l'esempio dell'imprenditore individuale estero residente, che abbia operato in Italia con una stabile organizzazione, violando gli obblighi di dichiarazione dei redditi ecc. ai quali certamente era tenuto.

Per dimostrare l'irrilevanza della residenza, anche al momento della presentazione della richiesta di collaborazione volontaria, è necessaria un'esposizione più articolata. In relazione alla sanatoria del 2001 la circ. 99/2001 chiariva che «*il requisito della residenza nel territorio dello Stato deve sussistere per il periodo d'imposta in corso alla data di presentazione della cosiddetta dichiarazione riservata*». E principio analogo fu poi ribadito per la sanatoria del 2009. La circ. 17 novembre 2009, n. 48/E osservò infatti che «*il requisito della residenza nel territorio dello Stato*» avrebbe dovuto «*sussistere per il periodo d'imposta in corso alla data della presentazione della così detta "dichiarazione riservata"*». Con la conseguenza che avrebbero potuto beneficiare della sanatoria solo i soggetti che, al momento della presentazione della dichiarazione, fossero stati residenti od avessero dovuto comunque considerarsi legalmente tali. È questa un'interpretazione che non sarebbe congruente con la stessa impostazione della collaborazione volontaria attuale; innanzi tutto per ragioni di ordine sistematico, giacché essa gravita su quanto dal contribuente dovuto in relazione a tutti i periodi d'imposta per i quali non siano decorsi i termini di decadenza.

Tant'è che nella richiesta di accesso alla procedura prevista dall'art 5-*quater*, co. 1, lett. a), D.L. 167/1990, devono essere indicati «*tutti gli investimenti e tutte le attività di natura finanziaria costituiti o detenuti all'estero, anche indirettamente o per interposta persona*», nonché tutti i redditi di qualsiasi fonte e tutti i «*maggiori imponibili*» anche «*non connessi con le attività costituite o detenute all'estero*», in relazione «*a tutti i periodi d'imposta per i quali, alla data di presentazione della richiesta, non sono ancora scaduti i termini per l'accertamento (...)*»; il che impone la ricostruzione storica di patrimoni e redditi di ciascun periodo d'imposta non coperto da decadenza, con l'applicazione a ciascun periodo del regime che gli compete.

In una tale prospettiva, rivolta verso il passato, diventa decisivo il momento nel quale la violazione è stata consumata e non quello nel quale essa viene denunciata mediante la richiesta di accesso alla collaborazione volontaria. Se così non fosse risulterebbe indebitamente ristretta la platea dei possibili utilizzatori, peraltro in contrasto con la stessa *ratio legis* palesata dalle modifiche intervenute nel corso dei lavori preparatori che, innovando anche la disciplina delle precedenti sanatorie, hanno esteso l'attuale procedura anche a soggetti diversi da quelli che avessero violato l'obbligo di dichiarazione previsto dall'art. 4, co. 1, D.L. 167/1990.

La limitazione dell'accesso alla procedura ai soli soggetti residenti nel territorio dello Stato, al momento della presentazione della richiesta, susciterebbe gravi riserve di legittimità poiché introdurrebbe fra gli autori di una identica violazione consumata in passato, nello stesso periodo o in periodi diversi, una discriminazione fondata unicamente sul mantenimento della residenza fiscale nel territorio dello Stato italiano dopo la consumazione della violazione. Con la conseguenza che sarebbe incluso nel novero dei soggetti legittimati all'*emersione* l'autore della violazione rimasto residente; mentre ne sarebbe escluso l'autore della stessa violazione che avesse trasferito la residenza all'estero, sebbene tenuto agli stessi incombeni riparatori ai quali è tenuto l'altro. E sarebbe questa una discriminazione a tal punto irragionevole, da giustificare le più ampie riserve d'incostituzionalità, proprio sotto il profilo dei principi di uguaglianza e di capacità contributiva, ex artt. 3 e 53 Cost.

È d'altronde la stessa Agenzia ad affermare che «*per aderire alla pre-*

*sente procedura non è necessario che il soggetto interessato sia fiscalmente residente nel territorio dello Stato al momento della presentazione della richiesta di accesso alla procedura, ma è sufficiente che questi fosse fiscalmente residente in Italia in almeno uno dei periodi d'imposta per i quali è attivabile la procedura»<sup>68</sup>.*

È lecito pertanto concludere che la residenza, nei casi in cui è richiesta perché elemento costitutivo della violazione, deve essere sussistita al momento della consumazione di questa; mentre non è affatto necessario che essa persista al momento in cui il soggetto presenta la richiesta di accesso alla collaborazione volontaria.

In relazione al momento consumativo della violazione occorre poi osservare che, ai fini dell'accesso alla procedura, la residenza nel territorio dello Stato è richiesta per i contribuenti identificati dalle norme dell'art. 4, co. 1, D.L. 167/1990 e da esse definiti come «*residenti in Italia*», cioè con i soggetti indicati alle lettere a.1) e c.1), del paragrafo 1.1. Non è invece richiesta per i contribuenti richiamati nella prima parte del secondo comma dell'art. 1, della L. 186/2014 ed indicati alla lettera b.1), dello stesso paragrafo 1.1. Di conseguenza potrà accedere alla collaborazione volontaria, come già riferito, anche l'imprenditore estero residente che, esercitando nel territorio dello Stato attività produttiva di reddito d'impresa, mediante una stabile organizzazione, abbia violato gli obblighi di dichiarazione, previsti dal secondo comma dell'art. 1, L. 186/2014, eventualmente occultando, in Italia, le «*attività finanziarie e patrimoniali*» che rappresentano il frutto delle sue violazioni italiane.

---

68 Cfr. circ. 13 marzo 2015, n. 10, pag. 8. Nel rispondere al quesito di un interpellante l'Agenzia ha precisato che «*in linea generale, le persone fisiche non residenti in Italia non rientrano tra i soggetti passivi tenuti agli adempimenti in materia di monitoraggio fiscale di cui all'articolo 4 del decreto legge e, conseguentemente, non rientrano tra i soggetti destinatari della legge. Tuttavia, se la delega ad operare sul conto elvetico è stata rilasciata anteriormente al trasferimento della residenza all'estero del soggetto delegato, questi potrà naturalmente aderire alla procedura internazionale per sanare le eventuali violazioni agli obblighi in materia di monitoraggio, commesse nei periodi d'imposta per i quali vi era tenuto in quanto residente in Italia*».

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 domicilio<sup>69</sup>.

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 accertarla<sup>70</sup>, 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*»<sup>71</sup>. 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.