

Trasferimento della residenza all'estero: iscrizione all'AIRE

di **Natalina Pino** (*)

L'art. 2, comma 2 del T.U.I.R. prevede 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". Essendo tali **requisiti** tra loro **alternativi**, è sufficiente che si verifichi anche uno solo di essi per la maggior parte del periodo d'imposta, affinché un soggetto si qualifichi come fiscalmente residente in Italia. Sulla base di quanto sopra, l'iscrizione all'anagrafe della popolazione residente rappresenta un **elemento sufficiente** a dimostrare la residenza fiscale della persona in Italia e, di fatto, il procedimento relativo al trasferimento della residenza fiscale all'estero non può ritenersi concluso fino a quando non si è provveduto alla cancellazione dall'anagrafe della popolazione residente¹. Tuttavia, la cancellazione dall'Anagrafe della popolazione residente e l'iscrizione nell'anagrafe degli italiani residenti all'estero non costituisce **elemento determinante** al fine di escludere il domicilio o la residenza nello Stato, potendo questi ultimi essere desunti con ogni mezzo di prova anche in contrasto con le risultanze dei registri anagrafici nel caso in cui il cittadino mantenga la sede dei suoi affari ed interessi in Italia, prescindendo dalla effettiva presenza in Italia². Appare evidente che il trasferimento della residenza all'estero si colloca in un quadro normativo complesso e articolato e che il contribuente, al fine di concludere il proprio trasferimento, deve valutare gli elementi che complessivamente potrebbero attrarre la sua residenza al territorio italiano.

Procedura d'iscrizione all'AIRE

I cittadini italiani che trasferiscono la loro residenza all'estero per un **periodo superiore ai dodici mesi**, devono **obbligatoriamente cancellarsi** dall'Anagrafe della popolazione residente ed iscriversi nell'Anagrafe dei cittadini italiani residenti all'estero (AIRE)³, previa presentazione di **apposita dichiarazione**.

Non sono tenuti ad iscriversi all'AIRE i cittadini che si recano all'estero temporaneamente o stagionalmente, per una durata non superiore ai dodici mesi.

(*) Esperta di fiscalità internazionale, Ernst & Young

Note:

- 1 Sugli effetti della cancellazione dall'anagrafe ai fini fiscali, Cass., Sez. I., sent. 18 settembre 1998 n. 1215: "(...) occorre far riferimento al momento in cui è avvenuta la cancellazione dall'Anagrafe non quello del trasferimento effettivo o formale all'estero. (...) non rileva il trasferimento della residenza all'estero fino a quando non risulti la cancellazione dall'Anagrafe di un comune italiano (...)".
- 2 Cfr.: Ministero delle Finanze, Circolare n. 304/E del 2 dicembre 1997. In Banca dati *BIG Suite*, IPSOA.
- 3 Istituita dalla Legge 27 ottobre 1988, n. 470.

Per approfondimenti in merito si rimanda all'articolo di Claudio Quartana, "Trasferimento all'estero della residenza fiscale delle persone fisiche", in questo numero della *Rivista*, pag. 5.

Operativamente, la cancellazione dall'anagrafe della popolazione residente e la conseguente iscrizione all'AIRE può essere effettuata secondo **due diverse modalità**:

- 1) il cittadino italiano che trasferisce la propria residenza da un comune italiano all'estero, deve **recarsi presso l'ufficio consolare italiano** competente nello Stato estero **entro 90 giorni** dalla sua immigrazione e deve darne notizia presentando apposita comunicazione. Entro 180 giorni l'ufficio consolare deve inviare tale comunicazione d'immigrazione al Ministero dell'Interno che a sua volta informa il comune italiano competente, il quale provvede alla cancellazione dall'anagrafe e alla conseguente iscrizione all'AIRE⁴;
- 2) il cittadino italiano che trasferisce la propria residenza da un comune italiano all'estero, può iscriversi all'AIRE attraverso una procedura che prevede un **duplice accesso**, informando del proprio trasferimento rispettivamente:
 - in prima istanza, il proprio comune italiano di residenza; tuttavia tale comunicazione non determina di per sé l'automatica cancellazione dall'anagrafe della popolazione residente; e
 - successivamente, l'ufficio consolare italiano competente nello Stato estero, recandovi e presentando apposita comunicazione entro 90 giorni dalla sua immigrazione.

Entro 180 giorni l'ufficio consolare deve inviare tale comunicazione d'immigrazione al Ministero dell'Interno che a sua volta informa il comune italiano competente, il quale conferma l'avvenuta cancellazione dall'anagrafe e provvede conseguentemente all'iscrizione all'AIRE:

- 1) Nel caso in cui il cittadino italiano presenti la richiesta di cancellazione dall'anagrafe e di iscrizione all'AIRE recandosi direttamente presso l'ufficio consolare italiano competente nello Stato estero d'immigrazione, l'iscrizione all'AIRE si perfeziona a decorrere dal giorno in cui il comune italiano di vecchia residenza recepisce la comunicazione da parte dell'ufficio consolare;
- 2) Nel caso in cui il cittadino italiano presenti la richiesta di cancellazione dall'anagrafe e di iscrizione all'AIRE in prima istanza al comune italiano di vecchia residenza e successivamente recandosi presso l'ufficio consolare italiano competente nello Stato estero d'immigrazione, l'iscrizione all'AIRE si perfeziona a decorrere dal giorno in cui il comune italiano di vecchia residenza ha ricevuto la comunicazione iniziale.

Efficacia della cancellazione dall'Anagrafe

Poiché nella valutazione complessiva dello *status* di residenza di una persona fisica occorre tener conto anche del **requisito temporale**, ovvero del verificarsi degli elementi che determinano la residenza ai fini fiscali, tra cui l'iscrizione all'anagrafe, per la maggior parte del periodo d'imposta, la seconda procedura di cancellazione consente al contribuente di acquisire **data certa** della decorrenza della cancellazione dall'anagrafe, che risulta essere in questo caso la data **in cui egli stesso si è recato presso gli uffici comunali**.

Variazione della residenza: domicilio fiscale

A tal proposito, occorre tener presente che ai fini degli effetti della variazione del domicilio fiscale⁵, gli stessi decorrono dal sessantesimo giorno successivo a quello in cui la variazione si è verificata⁶.

Operativamente, ai fini della compilazione del frontespizio della dichiarazione dei redditi, sulla base di quanto previsto dalle istruzioni ministeriali relativamente all'**anno fiscale 2010**, il contribuente è tenuto a compilare i righi relativi al domicilio fiscale come segue:

Domicilio fiscale al 1° gennaio 2010 - In questo rigo, la cui compilazione è obbligatoria, occorre indicare il Comune del domicilio fiscale alla data del 1° gennaio 2010.
Nel caso di variazione di domicilio:
- se la variazione è avvenuta **a partire dal 3 novembre 2009** occorre indicare il precedente domicilio;
- se invece la variazione è avvenuta **entro il 2 novembre 2009** occorre indicare il nuovo domicilio.

Note:

- 4 In caso di risultanze contrastanti sul trasferimento della residenza all'estero, l'ufficio consolare italiano, anche in collaborazione con le autorità locali, accerta la veridicità della dichiarazione resa e provvede ai conseguenti adempimenti.
- 5 I contribuenti residenti nel territorio dello Stato hanno il proprio domicilio fiscale nel comune nella cui anagrafe sono iscritti per tanto, il domicilio fiscale coincide generalmente con la residenza anagrafica. I soggetti non residenti hanno il domicilio fiscale nel comune in cui hanno prodotto il reddito o, se il reddito è prodotto in più comuni, nel comune in cui hanno prodotto il reddito più elevato. L'amministrazione finanziaria può stabilire il domicilio fiscale del contribuente nel comune dove lo stesso svolge in modo continuativo la principale attività.
- 6 Cfr. art. 58, comma 5, D.P.R. n. 600/1973: "(...) Le cause di variazione del domicilio fiscale hanno effetto dal sessantesimo giorno successivo a quello in cui si sono verificate".

Domicilio fiscale al 31 dicembre 2010 - In questo rigo, da compilare solo in caso di variazione di domicilio, occorre indicare il Comune del domicilio fiscale **alla data del 31 dicembre 2010**.

- Se la variazione del domicilio è avvenuta **a partire dal 2 novembre 2010** occorre indicare il precedente domicilio;
- se invece la variazione è avvenuta **entro il 1° novembre 2010** occorre indicare il nuovo domicilio.

Domicilio fiscale al 1° gennaio 2011 - In questo rigo, da compilare solo in caso di variazione di domicilio, indicare il Comune del domicilio fiscale **alla data del 1° gennaio 2011**.

- Se la variazione è avvenuta **a partire dal 3 novembre 2010** indicare il precedente domicilio;
- se invece la variazione è avvenuta **entro il 2 novembre 2010** indicare il nuovo domicilio.

Conviene ricordare che le addizionali, regionale e comunale a saldo e in acconto, sono determinate a seconda del domicilio fiscale del contribuente alle summenzionate date come segue:

- a) l'**addizionale regionale** all'IRPEF si applica ai contribuenti in relazione al domicilio fiscale al **31 dicembre 2010**
- b) l'**addizionale comunale** all'IRPEF si applica con riferimento al domicilio fiscale del contribuente al **1 gennaio 2010** per quanto riguarda gli importi dovuti **a saldo** per il 2010, e con riferimento al domicilio fiscale al **1 gennaio 2011** per quanto riguarda gli importi dovuti **in acconto** per il 2011.

Si evidenzia infine che, il contribuente, residente in Italia o all'estero, può:

- quando concorrono particolari circostanze, presentare motivata istanza all'amministrazione finanziaria chiedendo che il suo domicilio fiscale venga stabilito in un comune diverso da quello di residenza;
- scegliere un indirizzo per le **notifiche degli atti** presso una persona o un ufficio, purché si trovi nello stesso Comune in cui ha il proprio domicilio fiscale. Il contribuente residente all'estero può anche indicare un indirizzo estero per le notifiche purché non ne abbia già indicato uno in Italia o non abbia nominato un rappresentante fiscale nel nostro Paese.

La scelta di un indirizzo diverso da quello di residenza per la notifica degli atti va effettuata in modo ufficiale, comunicando all'Agenzia delle Entrate, attraverso la procedura prevista, i dati relativi al domicilio scelto⁷.

La comunicazione può avvenire tramite **due diverse modalità**:

- **presentazione cartacea**: il contribuente deve compilare l'apposito modello⁸ e inviarlo mediante raccomandata con avviso di ricevimento all'Ufficio dell'Agenzia delle Entrate competente a seconda del proprio domicilio fiscale.
- **presentazione telematica**: il contribuente può avvalersi di intermediari abilitati oppure se autorizzato ai servizi telematici può effettuare la comunicazione da sé, senza avvalersi di intermediari, accedendo, utilizzando le proprie credenziali, alla pagina internet <http://telematici.agenziaentrate.gov.it/Main/index.jsp> e compilando l'apposita applicazione prevista nella sezione "Servizi per - Comunicare".

I poteri attribuiti ai Comuni

Al fine di "potenziare l'azione di contrasto all'evasione fiscale e contributiva, in attuazione dei principi di economicità, efficienza e collaborazione amministrativa"⁹, l'art. 83, comma 16 e 17 del D.L. 25 giugno 2008, n. 112 ha previsto quanto segue:

- i comuni, **entro sei mesi** dal recepimento della richiesta di iscrizione nell'anagrafe degli italiani residenti all'estero, devono **confermare** all'ufficio dell'Agenzia delle Entrate competente per l'ultimo domicilio fiscale, che il richiedente ha effettivamente cessato la residenza nel territorio nazionale;
- inoltre, per il **triennio successivo** alla predetta richiesta di iscrizione, i comuni e l'Agenzia delle Entrate¹⁰ sono tenuti a **vigilare** sull'effettività della cessazione della residenza nel territorio nazionale.

Note:

⁷ Cfr. art. 60 D.P.R. n. 600/1973.

⁸ A partire dal 2 gennaio 2012, è obbligatorio utilizzare il modello di comunicazione predefinito.

⁹ Art. 1, D.L. 30 settembre 2005, n. 203, convertito, con modificazioni, dalla Legge 2 dicembre 2005, n. 248.

¹⁰ La quale si avvale delle facoltà istruttorie di cui al Titolo IV del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600.

L'attività dei Comuni è incentivata con il riconoscimento della quota pari al 50%¹¹ delle maggiori somme relative ai tributi statali riscosse. I Comuni dovranno segnalare tutti quei casi in cui i soggetti, pur risultando formalmente residenti all'estero, hanno di fatto nel Comune il domicilio ovvero la residenza ai sensi dell'art. 43 commi 1 e 2 del codice civile¹².

Valutazione degli elementi idonei a comprovare l'effettivo trasferimento all'estero

Al fine di verificare l'effettiva cessazione della residenza dei cittadini che hanno trasferito la residenza all'estero, gli **elementi significativi ed idonei** possono essere desunti da una **valutazione complessiva** degli atti o fatti riferibili al contribuente, tra i quali possono essere ricompresi¹³:

- possesso di unità immobiliari in Italia;
- presenza del nucleo familiare in Italia;
- frequenti rimesse in denaro da/verso l'Italia;
- mantenimento di consistenti rapporti bancari con istituti creditizi in Italia;
- svolgimento di un rapporto di lavoro dipendente o autonomo in Italia;
- gestione di attività economiche localizzate in Italia;
- titolarità di cariche sociali in Italia;
- sostenimento di spese alberghiere o di iscrizione a circoli o clubs;
- organizzazione dei propri impegni e della propria attività nel territorio italiano ovvero attraverso soggetti operanti in Italia.

Inoltre, è possibile desumere *a contrario* dalla C.M. 24 giugno 1999, n. 140¹⁴ che gli elementi significativi e idonei al fine di verificare l'effettiva cessazione della residenza, possono essere argomentati da **qualsiasi mezzo di prova di natura strumentale o dimostrativa**, atto a stabilire, in particolare:

- la sussistenza della dimora abituale nel paese estero, sia personale che dell'eventuale nucleo familiare;
- l'iscrizione ed effettiva frequenza dei figli presso istituti scolastici o di formazione del Paese estero;
- lo svolgimento di un rapporto lavorativo a carattere continuativo, stipulato nello stesso Paese estero, ovvero l'esercizio di una qualunque attività economica con carattere di stabilità;
- la stipula di contratti di acquisto o di locazione di immobili residenziali, adeguati ai bisogni abitativi nel Paese di immigrazione;
- fatture e ricevute di erogazione di gas, luce, telefono e di altri canoni tariffari pagati nel Paese estero;
- la movimentazione a qualsiasi titolo di somme di denaro o di altre attività finanziarie nel Paese estero e da e per l'Italia;
- l'eventuale iscrizione nelle liste elettorali del Paese d'immigrazione;
- l'assenza di unità immobiliari tenute a disposizione in Italia o di atti di donazione, compravendita, costituzione di società, ecc.;
- la mancanza nel nostro Paese di significativi e duraturi rapporti di carattere economico, familiare, politico, sociale, culturale e ricreativo.

Resta inteso che i predetti ed eventuali altri elementi di prova, come precisato dall'Agenzia delle Entrate nella circolare 2 dicembre 1997, n. 304/E, vanno considerati e valutati in una visione globale.

Nella valutazione globale, il contribuente deve tener conto sia degli elementi formali, quale l'iscrizione all'anagrafe della popolazione residente, che degli elementi sostanziali legati alla sua residenza e al suo domicilio.

Note:

11 Art. 2, comma 10, del D.Lgs. 14 marzo 2011, n. 23. In ogni caso, al fine di rafforzare la capacità di gestione delle entrate comunali e di incentivare la partecipazione dei Comuni all'attività di accertamento tributario è (...) elevata al 50 per cento la quota dei tributi statali riconosciuta ai comuni ai sensi dell'articolo 1, comma 1, del decreto-legge 30 settembre 2005, n. 203, convertito, con modificazioni, dalla legge 2 dicembre 2005, n. 248, e successive modificazioni. Inoltre, al fine di incentivare la partecipazione dei comuni all'attività di accertamento tributario, per gli anni 2012, 2013 e 2014 la quota è stata elevata al 100 per cento dal D.L. 13 agosto 2011, n. 138 (c.d. "Manovra bis 2011").

12 Punto 4.5 del Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 3 dicembre 2007.

13 Circolare n. 304/E del 2 dicembre 1997. In Banca dati *BIG Suite*, IPSOA.

14 In Banca dati *BIG Suite*, IPSOA.

In particolare ancorché l'iscrizione o meno all'anagrafe sia il requisito più facilmente verificabile da parte dell'Amministrazione finanziaria, gli elementi idonei a comprovare l'effettivo trasferimento della residenza all'estero sono vari e possono prescindere dalla mera iscrizione all'AIRE. Inoltre, nei casi in cui il Paese estero in cui il contribuente intende trasferire la residenza sia un Paese con regime fiscale privilegiato, diverso da quelli che saranno individuati con apposito decreto ministeriale come "white list"¹⁵, si ricorda l'importanza di conservare **prove di natura documentale o dimostrativa**, al fine di esibirle in caso di verifica da parte dell'Amministrazione finanziaria. Infatti, l'**onere della prova** in questo caso rimane a **carico del contribuente** al quale è riconosciuta la più ampia possibilità di esercitare il diritto di difesa, fermo restando l'esclusione del giuramento e della prova testimoniale¹⁶.

Cambio di residenza: effetti per i sostituti d'imposta

Il D.P.R. n. 600/1973 dispone a carico dei sostituti d'imposta che corrispondono nel territorio dello Stato compensi per prestazioni di lavoro dipendente e di lavoro autonomo, ancorché queste ultime non esercitate abitualmente, l'obbligo di operare all'atto del pagamento una ritenuta a titolo di acconto dell'imposta sul reddito delle persone fisiche dovute dai percipienti, con l'obbligo di rivalsa. Se i compensi per lavoro autonomo, anche occasionale e per collaborazioni coordinate e continuative sono poi corrisposti a soggetti non residenti, deve essere operata una ritenuta a titolo d'imposta nella misura del 30%¹⁷. La già citata circolare 24 giugno 1999, n. 140/E precisa, inoltre, che il sostituto d'imposta, all'atto di erogare eventuali compensi, deve operare la ritenuta (a titolo d'acconto o a titolo d'imposta) sulla base della posizione comunicata dal sostituito, applicando la corrispondente normativa tributaria.

Operativamente, il sostituito deve quindi produrre una **dichiarazione** relativamente al proprio status di residenza, allegando eventuale **documentazione a supporto** quale ad esempio il certificato di iscrizione all'AIRE e/o il certificato di residenza estero, al fine di consentire al sostituto d'imposta di operare le ritenute sulla base della dichiarazione ricevuta. Il sostituito è tenuto a comunicare tempestivamente al sostituto eventuali variazioni della propria condizione¹⁸.

A parere di chi scrive, la dichiarazione da produrre deve essere effettuata sulla base di quanto disposto dall'art. 2 comma 2 del T.U.I.R., fermo restando le **criticità** connesse ai trasferimenti in corso d'anno e ai casi in cui si verifica un **conflitto di residenza** in cui è necessario interpretare le singole Convenzioni internazionali attraverso l'analisi delle c.d. *tie-breaker rules*.

Note:

¹⁵ Infatti, l'art. 2 comma 2-bis del T.U.I.R. prevede quanto segue: "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." - Comma così sostituito dall'art. 1, comma 83, lett. a), Legge 24 dicembre 2007, n. 244, in vigore dal 1° gennaio 2008. Ai sensi del successivo comma 89, la disposizione si applica dal periodo di imposta successivo alla data di pubblicazione del decreto ivi previsto; fino al periodo di imposta precedente continuano ad applicarsi le disposizioni vigenti al 31 dicembre 2007, ovvero, la precedente formulazione del comma 2-bis dell'art. 2 del T.U.I.R., come segue: "Si considerano altresì residenti, salvo prova contraria, i cittadini italiani cancellati dalle anagrafi della popolazione residente ed emigrati in Stati o territori aventi un regime fiscale privilegiato, individuati con decreto del Ministro delle finanze da pubblicare nella Gazzetta Ufficiale." - Comma aggiunto dall'art. 10, comma 1, Legge 23 dicembre 1998, n. 448, in vigore dal 1° gennaio 1999 - Il decreto a cui si fa riferimento è il D.M. 4 maggio 1999.

⁶ Cfr. C.M. n. 140/E/1999.

⁷ Cfr. artt. 25 co. 2 e 24 comma 1-ter D.P.R. n. 600/1973.

⁸ Cfr. anche M. Piazza, *Guida alla fiscalità internazionale*, ed. 2004 - Milano.

I
d
(r
6
5
5
4
4
34
30
25
20
Evo
Sit
Ma
Ris
Liq
Avv
vien
tegg
zion

Vali

La fa
tern
una
cont
rispet
nanz
turco
ne alle
strutt
banca
crisi