



Convenzioni Internazionali

di Paolo Comuzzi

La residenza fiscale in alcune sentenze recenti delle Commissioni Tributarie in Liguria

Premessa

Le sentenze (o meglio le decisioni per usare un termine tecnico) di cui vogliamo occuparci in queste sede sono quattro, tutte del 2015 e forniscono un quadro interessante di come nella giurisprudenza ligure viene trattato un tema importante come è quello della residenza fiscale che è essenziale nel diritto tributario internazionale.

Vogliamo precisare che due sentenze sono state emanate da Commissioni Tributarie Provinciali (in sostanza "tribunali" di primo grado) e due dalla Commissione Tributaria regionale (in sostanza il tribunale di appello)¹.

Non è dato sapere se queste sentenze siano state appellate presso la Corte di Cassazione che in ogni caso non si è certamente pronunciata sulla materia trattata in queste sentenze specifiche².

Interessante vedere come in queste sentenze di merito la questione si sia intrecciata con gli aspetti delle convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni che sono documenti essenziali per risolvere la questione.

Commenti

La prima di queste sentenze (CTR della Liguria 618/2015) manifesta la tesi per cui sarebbe illegittimo presumere la residenza fiscale in Italia di una determinata persona (fisica) la quale abbia acquisito la cittadinanza straniera ma continui ad assolvere i suoi obblighi fiscali in Italia relativamente a dei beni immobili qui esistenti.

A dire il vero dalla massima pubblicata non è dato capire in dettaglio la fattispecie in quanto se fosse solo che il soggetto (cittadino straniero) ha compiuto il suo dovere fiscale con riferimento ai beni immobili (ed ai redditi dagli stessi nascenti) siti in Italia non si vede come si possa parlare di residenza fiscale di questa persona nel nostro paese considerato che anche i non residenti hanno degli obblighi di carattere fiscale³

Nota tecnica

Si parla spesso del trasferimento di stranieri nel paese e di trasferimento di Italiani all'estero ed ormai il flusso è continuo¹. Considerato che nell'ordinamento giuridico Italiano non esiste un principio di specializzazione del giudice (ovvero non esiste che tutte le tematiche di un certo tipo siano concentrate in un solo ed univoco "tribunale" e quelle di tipo diverso in altro luogo) mentre questa specializzazione comincia a vedersi nell'ambito dell'Agenzia delle Entrate la cui organizzazione ha avuto un importante miglioramento con la configurazione in direzioni provinciali e direzioni regionali e con la suddivisione nella direzioni provinciali dei compiti è di interesse sapere come un tema essenziale per il movimento delle persone (la residenza fiscale) sia stato trattato in sedi che, almeno a prima vista, appaiono estranee al mondo delle grandi discussioni di carattere tributario e quindi ci occupiamo di vedere come nel 2015 le CT della Liguria hanno affrontato il tema che è fondamentale nell'ambito del diritto tributario internazionale in quanto incide nella applicazione delle convenzioni e non solo potendosi generare delle problematiche importanti per il contribuente.

e questi sono proprio connessi ai redditi che si assumono prodotti nel territorio dello Stato. I redditi che nascono da beni immobiliari sono (possiamo dire per definizione) connessi al luogo in cui il bene (immobile) si trova e quindi non vi sarebbe stata alcuna ragione per cui il non residente non adempisse ai suoi obblighi tributari per gli immobili presenti in Italia. Siamo in presenza di una situazione in cui non pare lecito presumere la residenza fiscale nel nostro paese solo per la ragione dell'adempimento (corretto) a quella che è una norma di legge che stabilisce l'esistere di una obbligazione. Per la residenza fiscale non è certamente elemento dirimente il possesso di cespiti (che danno luogo ad una obbligazione tributaria) ma è elemento dirimente (questo è certo) il complesso delle relazioni familiari e di affari che sono intrecciate dalla persona. Proprio su questo elemento della relazioni si ferma la seconda delle sentenze che andiamo a prendere in considerazione (CTR Liguria 711/2011) che prende una posizione che possiamo dire rivoluzionaria rispetto alle normali considerazioni che solitamente sono svolte in merito al tema della residenza fiscale. Va precisato che nel nostro ordinamento deve essere fatta una distinzione tra residenza e domicilio (luogo questo in cui una persona colloca i suoi interessi diciamo professionali). In questa sentenza si viene ad affermare che le relazioni familiari ed affettive non assumono rilevanza ai fini probatori se non si accompagnano ad altri elementi [in buona sostanza viene svalutata la relazione personale e viene ad avere grande evidenza quella che è la relazione professionale]. Si tratta di una sentenza che incide sul discorso domicilio / residenza e che, come indicato, forse crea una certa confusione tra i due elementi mettendo in secondo piano l'elemento tipico della residenza. Sulla residenza di una persona poi ci sono elementi sostanziali ed elementi formali ed è proprio su questo tema che viene a soffermarsi la decisione della CTP di Genova avente numero 620/2011 (la CTP è quella di Genova) che prende in considerazione il tema della iscrizione all'AIRE. La CTP sancisce che la iscrizione della persona nella anagrafe della popolazione residente genera una presunzione assoluta di residenza fiscale (iuris et de iure dice la CTP) tanto da rendere superflua qualsiasi ulteriore indagine. Si tratta di una sentenza che nella sua "durezza" non è condivisibile in quanto della residenza fiscale non si deve giudicare solo alla luce della norma interna ma anche alla luce delle convenzioni contro le doppie imposizioni che sono vigenti¹ e che prevedono delle precise regole per la determinazione della residenza fiscale e la soluzione dei conflitti di residenza (che insorgono quando due Stati considerano entrambi una persona fisica come residente fiscale). In buona sostanza la posizione assunta dalla CTP viene a svalutare queste regole dirimenti (presunto ovviamente che le stesse fossero applicabili nel caso di specie) e questa posizione non appare tecnicamente corretta in quanto le norme previste nelle convenzioni contro le doppie imposizioni sono norme che prevalgono sulle normative interne per esplicita accettazione anche dell'Agenzia delle Entrate. Proprio delle regole dirimenti si occupa la quarta sentenza di cui parliamo in questa sede (CTP di La Spezia 454/2015) che afferma come si debba obbligatoriamente tenere conto delle regole dirimenti previste nella convenzione tra Italia e Francia prima di decidere della residenza fiscale di una persona fisica (nel nostro caso un pensionato che soggiornava per un certo tempo anche in Italia). Il principio che viene portato in questa sentenza appare sostanzialmente corretto e ci porta a fornire una indicazione di come il problema della doppia residenza debba essere risolto tenendo conto delle norme previste in questi trattati² (anzi tale problema non è proprio risolvibile se non tenendo conto di questi precisi dettati di legge).

Conclusione

Il modo in cui il tema è stato approcciato dalle CT della Liguria appare sostanzialmente corretto ma una critica potrebbe muoversi alla sentenza della CTP di Genova che ha accentuato il tema delle relazioni "di affari" più che il tema delle relazioni personali e familiari per parlare della residenza fiscale (che non va confusa con il domicilio). Appare invece ben chiaro alla CTP di La Spezia la necessaria connessione di questa tematica con le convenzioni contro le doppie imposizioni e quindi il fatto che la risoluzione del problema non può affidarsi solo alla norma interna come lascia intendere una diversa sentenza degli organi giurisdizionali tributari della Liguria.

¹ Trattasi di Corti da non svalutare in quanto vincere o perdere significa essere chiamati a pagare in tutto o in parte (o a non pagare) la imposta richiesta dalla Amministrazione Finanziaria nel corso del giudizio. Vogliamo in questa sede anche ricordare il tema del cd doppio binario tra giudizio penale e giudizio tributario che qualche problematica potrebbe anche metterla in evidenza.

² I tempi necessari per la Cassazione sono purtroppo lunghi.

³ E' chiaro che il non residente non è esente dalle imposte italiane ma lo stesso non viene ad esserne soggetto secondo la regola del reddito mondiale.

⁴ Fermo restando che esista una convenzione tra Italia e Stato estero (se questa non esiste è ovvio che della residenza fiscal si giudica solo prendendo in considerazione la norma interna).

⁵ In buona sostanza un conflitto di residenza fiscal deve essere risolto sempre considerando le convenzioni contro le doppie imposizioni (ma prima il conflitto deve esistere).