

La residenza fiscale delle persone fisiche: il caso del trasferimento per lavoro all'estero

di **Salvatore Mattia**

Valente Associati, Studio Legale Tributario Geb Partners

Con la risoluzione n. 351/E/2008 l'Agenzia delle Entrate fornisce opportuni chiarimenti riguardanti l'istanza di interpello prodotta da un soggetto italiano persona fisica che, stipulando un contratto di lavoro con una società inglese, si trasferisce stabilmente all'estero per la durata di detto contratto.

In ragione di ciò, il soggetto dispone la propria **cancellazione** dall'anagrafe comunale dei residenti e, contestualmente, effettua l'**iscrizione** all'anagrafe italiana residenti all'estero - Aire - (con effetto dal 1° novembre 2007), ritenendosi, pertanto, **non più residente fiscalmente nel territorio dello Stato**.

In particolare, detto soggetto, al fine di una miglior rappresentazione della propria situazione fiscale, precisa che:

- per tutto l'esercizio 2007 è stato possessore di partita Iva, cessata in data 31 dicembre 2007;
- è proprietario, in territorio italiano, di alcuni immobili;
- in un comune italiano risiede il coniuge, economicamente indipendente e fiscalmente non a carico, nonché la figlia, economicamente indipendente e con domicilio distinto da quello dell'originario nucleo familiare.

Ciò detto, il soggetto chiede all'Agenzia delle Entrate di esprimere un parere sulla **correttezza delle considerazioni svolte** in ordine all'**individuazione della residenza fiscale**, tale per cui il soggetto ritiene:

- di dover essere considerato residente all'estero per i periodi d'imposta 2007-2008-2009;
- di dover versare in Italia per il periodo d'imposta 2007 le imposte relative al reddito di lavoro autonomo ivi prodotto, oltre a quelle per i redditi da fabbricati;

– di dover versare per i periodi d'imposta 2008 e 2009, le sole imposte relative ai redditi da fabbricati (Irpef, addizionali regionali e comunali ed Ici).

La definizione di residenza nel Modello di convenzione Ocse

Il Modello di convenzione Ocse sancisce all'art. 4, paragrafo 1, che «l'espressione «residente di uno Stato contraente» designa ogni persona che, in virtù della legislazione di detto Stato, è assoggettata ad imposta nello stesso Stato a motivo del suo domicilio, della sua residenza, della sede della sua direzione o di ogni altro criterio di natura analoga».

In primis, la nozione di «residente di uno Stato contraente» assolve a diverse funzioni e rileva nei seguenti casi:

- nella limitazione dell'ambito di applicazione soggettivo della convenzione;
- nella risoluzione dei casi di doppia imposizione derivanti dalla doppia residenza;
- nella risoluzione dei casi nei quali la doppia imposizione scaturisca dall'imposizione concorrente nello Stato di residenza e nello Stato della fonte o nello Stato ove i beni sono situati (1).

Di primaria importanza, si sottolinea da subito, appare essere il paragrafo 1 dell'art. 4 che con l'espressione «resi-

Nota:

(1) Valente P., «Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni», Milano, 2008, p. 223.

dente di uno Stato contraente», ai fini della convenzione, fa riferimento alla disciplina prevista dal legislatore nazionale dello Stato per l'individuazione della residenza.

Le convenzioni, altresì, non specificano i criteri ai quali le disposizioni delle legislazioni nazionali sulla residenza devono far riferimento affinché gli Stati riconoscano, reciprocamente, il **diritto di assoggettamento a tassazione integrale**.

L'art. 4 ha l'obiettivo di fissare il significato dell'espressione «residente di uno Stato contraente» e di risolvere, di seguito, i casi di **doppia residenza**.

Pertanto, operando la norma convenzionale un esplicito rinvio alle rispettive normative nazionali, si rende necessario individuare la corretta disciplina in base alla quale il nostro legislatore considera taluni soggetti fiscalmente residenti nel territorio dello Stato.

In base all'art. 2, comma 2, del Tuir, ai fini delle imposte sui redditi «si considerano residenti le persone che per la maggior parte del periodo di imposta sono iscritte nell'anagrafe della popolazione residente o hanno nel territorio dello Stato il domicilio o la residenza ai sensi del Codice civile».

I suddetti criteri del domicilio, della residenza, della sede di direzione o ogni altro criterio di natura analoga, costituiscono un elenco esemplificativo delle più tipiche forme di collegamento con lo Stato.

La portata della disposizione sembra prevedere che i criteri di definizione della residenza, stabiliti dalle norme convenzionali, debbano comunque essere **idonei** ad esprimere un effettivo collegamento con lo Stato (2).

Altro elemento evincibile dalla norma è quello che si desume dal disposto del secondo periodo del paragrafo 1, dell'art. 4, in base al quale l'espressione di residenza «non comprende le persone che sono imponibili in questo Stato contraente soltanto per i redditi provenienti da fonti ivi situate», la persona, pertanto, deve essere **assoggetta ad imposta** in tale stato in modo completo.

Atteso ciò, «il trattato copre anche i casi in cui la residenza è solo presunta (ad esempio, i diplomatici in servizio per conto del Governo) e, di conseguenza, comporta il **pieno assoggettamento della persona**. Per contro, non sono considerati residenti ai fini della convenzione le persone che - pur essendo considerati residenti secondo la norma interna - sono soggette ad imposizione nello Stato

solo per i redditi ivi prodotti. Questa limitazione della portata del trattato, tuttavia, non deve essere interpretata in modo da escludere dal trattato le società residenti in paesi che adottano semplicemente il metodo di tassazione su base territoriale» (3).

Da ultimo, come specificato al paragrafo 8.2 del commentario al Modello Ocse, una persona è considerata «soggetta ad imposizione» nello Stato anche se, di fatto, lo Stato **la esenta**, a certe condizioni, **da imposta**. Il commentario precisa che in prevalenza, tali soggetti, devono considerarsi residenti ai fini delle convenzioni internazionali. Nei casi in cui, invece, tali entità non siano considerate soggetti d'imposta, non dovrebbero neppure essere considerate neppure residenti ai fini del trattato.

Appare pertanto evidente che, in base alla norma interna dei 2 Stati contraenti, è possibile che un soggetto sia considerato **residente in entrambi gli Stati**.

Per le suddette ipotesi, ai successivi paragrafi 2 e 3, l'art. 4 in commento fornisce una serie di strumenti atti a dirimere le controversie scaturenti dalle fattispecie nelle quali taluni soggetti risultano essere residenti in entrambi gli Stati secondo le rispettive previsioni normative nazionali.

Tali fattispecie, secondo taluno, risultano più problematiche atteso il disposto di cui all'art. 2, comma 2-bis, Tuir, il quale stabilisce che si considerano **residenti**, salvo prova contraria, i cittadini cancellati dall'anagrafe delle persone residenti ed emigrati negli Stati o territori diversi da quelli con i quali l'Amministrazione finanziaria intrattiene un adeguato scambio di informazioni (*white-list*).

Si rileva sul punto, di converso, come la suddetta disposizione di cui al comma 2-bis, art. 2 del Tuir, spieghi la propria efficacia su di un piano meramente **probatorio** e, pertanto, non può entrare in conflitto con le disposizioni convenzionali le quali, richiamando la definizione di residenza fiscale, sono da considerare **di natura sostanziale**.

Eccezione, a tal proposito, è rappresentata dalla fatti-

Note:

(2) In tal senso, cm 306/96, paragrafo 8 in cui si afferma che il concetto di residenza implica il presupposto dell'assoggettabilità a tassazione, basato sulla connessione personale del contribuente con il paese di residenza.

(3) Piazza M., «Guida alla fiscalità internazionale», Milano, 2004, p. 128.

specie nella quale un soggetto italiano, proprio ad opera dell'inversione dell'onere probatorio, laddove non riuscisse a dimostrare l'esatta ubicazione della residenza all'estero per difetto di prove, potrebbe essere considerato ai fini della legislazione nazionale residente al pari dell'ordinamento tributario dello Stato estero di effettiva residenza.

In quest'ultimo caso, ed in tutti gli altri nei quali si verifica una doppia residenza, l'art. 4 del Modello di convenzione Ocse, ai paragrafi 2 e 3 prevede specifiche metodologie operative.

I casi di doppia residenza alla luce delle rispettive normative nazionali

Il Modello di convenzione Ocse, al paragrafo 2 dell'art. 4, prevede talune disposizioni definite *tie-breaker rules*, prevedono una serie di criteri per determinare, in ipotesi di doppia residenza, quale dei 2 Stati contraenti dovrà avere prevalenza nel considerare residente il contribuente.

In base al suddetto disposto, quando una persona fisica è considerata residente di entrambi gli Stati contraenti, la situazione è determinata nel seguente modo:

- detta persona è considerata **residente dello Stato contraente** nel quale ha un'**abitazione permanente**. Quando essa dispone di un'abitazione permanente in ciascuno degli Stati contraenti, è considerata residente dello Stato contraente nel quale le sue relazioni personali ed economiche sono più strette (centro degli interessi vitali);
- se non si può determinare lo Stato contraente nel quale detta persona ha il **centro dei suoi interessi vitali**, o se la medesima non ha abitazione permanente in alcuno degli Stati contraenti, essa è considerata residente dello Stato contraente in cui soggiorna abitualmente;
- se detta persona soggiorna abitualmente in entrambi gli Stati contraenti ovvero non soggiorna abitualmente in alcuno di essi, essa è considerata residente dello Stato contraente del quale ha la **nazionalità**;
- se detta persona ha la nazionalità di entrambi gli Stati contraenti o se non ha la nazionalità di alcuno di essi, le autorità competenti degli Stati contraenti risolvono la questione di comune accordo.

Come si evince dal disposto normativo, i criteri in questione non sono già alternativi, ma ordinati in linea gerarchica.

La residenza fiscale nell'ordinamento interno

L'art. 2, comma 2, del Tuir sancisce 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».

Pertanto, dal dato normativo nazionale si evince che, affinché si possa individuare la residenza fiscale nel territorio dello Stato, è necessario che vi sia, la maggior parte del periodo d'imposta, uno tra i seguenti elementi:

- l'**iscrizione** nell'anagrafe comunale della popolazione residente;
- il **domicilio** nel territorio dello Stato ai sensi dell'art. 43, comma 1, del Codice civile;
- la **residenza** nel territorio dello Stato ai sensi dell'art. 43, comma 2, del Codice civile.

Si precisa che, l'art. 2 del Tuir non rinvia *tout court* all'art. 43 C.c. giacché il legislatore tributario, nell'operare il rinvio a tali nozioni di **residenza e domicilio**, ne amplia l'ambito spaziale riferendolo, altresì, non più, come il disposto civilistico, alla circoscrizione comunale (4) ma all'intero territorio dello Stato.

Tale assunto appare di una certa rilevanza, talché il domicilio e la residenza vanno verificati in base alle disposizioni del Codice civile.

Altro parametro di rilevante importanza, dopo quello **spaziale**, è quello **temporale**, giacché le predette situazioni di fatto o di diritto devono permanere per la maggior parte del periodo d'imposta.

Pertanto, prima andrà verificata la sussistenza o meno del domicilio o della residenza ai sensi del Codice civile, poi che almeno uno dei due sussista per la maggior parte del periodo d'imposta.

La nozione di domicilio nel Codice civile

L'art. 43, rubricato «domicilio e residenza», al comma 1, sancisce che «il domicilio di una persona è **nel luogo in**

Nota:

(4) Cian G. - Trabucchi A., «Commentario breve al codice civile», Milano, 2007.

cui esso ha stabilito la sede principale dei suoi affari ed interessi».

La nozione di domicilio riguarda la generalità dei rapporti del soggetto, ricomprendendo anche gli interessi di carattere **familiare, sociale e morale** (5).

Come chiarito dalla circolare n. 304/E del 2 dicembre 1997, deve, pertanto, «considerarsi fiscalmente residente in Italia un soggetto che, pur avendo trasferito la propria residenza all'estero e svolgendo la propria attività fuori dal territorio nazionale, mantenga, nel senso sopra illustrato, il «centro» dei propri interessi familiari e sociali in Italia».

La permanenza del domicilio di una persona deve essere desunta da tutti gli elementi di fatto che, direttamente o indirettamente, provino la presenza del suo centro di interessi nel territorio dello Stato (4).

È, pertanto, possibile delineare gli elementi caratterizzanti il domicilio come segue:

- **elemento soggettivo**, ossia la volontà di stabilire e conservare in un determinato luogo la sede dei propri affari ed interessi;
- **elemento oggettivo**, va individuato avendo riguardo a tutti i rapporti (economici, patrimoniali, familiari, ecc.) inerenti ad un soggetto (6);
- **elemento fisico**, in quanto esula dalla presenza effettiva della persona in un luogo.

La nozione di residenza nel Codice civile

La residenza è individuata dal comma 2, dell'art. 43 C.c., «nel luogo in cui una persona ha la dimora abituale».

La Cassazione precisa che la nozione di residenza è data «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» (5).

Data la rilevanza dell'elemento intenzionale («abituale e volontaria dimora»), la residenza «sussiste anche quando la persona si rechi a lavorare o a svolgere altra attività fuori dal comune di residenza, sempre che conservi in esso l'abitazione, vi ritorni quando possibile e vi mantenga il centro delle proprie relazioni familiari e sociali» (7).

Si precisa che l'acquisizione della residenza non è subordinata al decorso di un periodo di tempo: «per determinare il momento in cui può ritenersi acquistata la residenza, non è necessario, peraltro, che la permanenza in un determinato posto si sia già protratta per un tempo più o meno lungo, ma è sufficiente accertare che la persona abbia fissato in quel posto **la propria dimora** con l'intenzione desumibile da ogni elemento di prova anche con giudizio *ex post*, di stabilirvisi in modo non temporaneo» (8).

Il concetto di residenza è fondato sull'elemento obiettivo della **permanenza** in tale luogo e soggettivo dell'intenzione di averci **stabile dimora**, rilevata dalle consuetudini di vita e dallo svolgimento delle relazioni sociali.

L'iscrizione nelle anagrafi comunali della popolazione residente

L'anagrafe della popolazione residente è il registro nel quale sono annotate le persone che vivono in un determinato comune italiano in un determinato momento. Il **trasferimento** della residenza fiscale viene, pertanto, suffragato dalla **cancellazione dall'anagrafe della popolazione residente**.

Il trasferimento della residenza all'estero comporta l'**obbligo** di iscrizione della persona nell'apposita anagrafe degli **italiani residenti all'estero** (Aire).

La giurisprudenza civilistica ha avuto modo di rilevare che la cancellazione dall'anagrafe della popolazione residente e l'iscrizione nell'anagrafe degli italiani residenti all'estero non sono sufficienti a determinare l'esclusione della residenza fiscale nel territorio dello Stato (9).

Le risultanze anagrafiche hanno solo valore presuntivo. La residenza anagrafica, quindi, si presume **effettiva**. Si tratta di una presunzione semplice, fatto salvo il limite posto a tutela dei terzi all'art. 44 del Codice civile. In presenza di dati anagrafici contraddetti da atti e dichiarazioni in

Note:

(5) Cass., sent. n. 2936 del 5 maggio 1980.

(6) Cass., sent. n. 791 del 5 maggio 1985.

(7) Cass., sent. n. 1738 del 14 marzo 1986.

(8) Cass., sent. n. 4525 del 6 luglio 1983.

(9) Valente G., «La residenza delle persone fisiche in territori esteri aventi un «regime fiscale privilegiato»», Il Fisco, n. 33 - 8 settembre 2008, p. 2-6019.

senso contrario, spetta all'interessato l'onere della prova (10).

Ne deriva che la cancellazione dall'anagrafe della popolazione residente è condizione **necessaria, ma non sufficiente per non essere assoggettati all'imposta** sul reddito delle persone fisiche. L'iscrizione presso l'anagrafe degli italiani residenti all'estero, pur comportando la cancellazione dai registri anagrafici del comune di residenza, non è sufficiente a provare l'inesistenza della residenza fiscale italiana (11).

A tal proposito, si rileva che il dl 112 del 25 giugno 2008 ha disposto che, al fine di potenziare il contrasto all'evasione fiscale, i comuni, entro i 6 mesi successivi alla richiesta dei contribuenti di iscrizione all'Aire (Anagrafe italiani residenti all'estero), confermino all'ufficio dell'Agenzia delle Entrate dell'ultimo domicilio fiscale del contribuente che il richiedente ha cessato la residenza nel territorio nazionale.

Inoltre viene previsto che, per il triennio successivo alla richiesta di iscrizione all'Aire, l'effettività della cessazione di residenza all'interno del territorio italiano sia sottoposta a **vigilanza** da parte dei comuni e dell'Agenzia delle Entrate.

La vigilanza da parte dei comuni e dell'Agenzia delle Entrate è svolta anche nei confronti delle persone fisiche che hanno chiesto l'iscrizione all'Aire a partire dal 1° gennaio 2006.

Il requisito temporale

La definizione fornita dall'art. 2 del Tuir fa riferimento all'espressione «per la maggior parte del periodo d'imposta», sia nel caso dell'iscrizione anagrafica che nelle ipotesi di domicilio o di residenza ai sensi del Codice civile.

In tal modo il legislatore «ha inteso, in effetti, richiedere la sussistenza di un legame effettivo e non provvisorio del soggetto con il territorio dello Stato, tale da legittimare il concorso alle spese pubbliche in ottemperanza ai doveri di solidarietà di cui all'art. 2 della Costituzione» (12).

Tale espressione, in base all'anno solare 365 giorni (366 se bisestile), corrisponderà pertanto ad un periodo di 183 giorni (184 se bisestile), anche non continuativo.

La circolare n. 304/E del 1997 osserva che «la circostanza che il soggetto abbia mantenuto in Italia i propri legami familiari o il «centro» dei propri interessi patrimoniali e so-

ciali deve ritenersi sufficiente a dimostrare un collegamento effettivo e stabile con il territorio italiano tale da far ritenere soddisfatto il requisito temporale previsto dalla norma».

Il domicilio e la residenza alla luce della giurisprudenza

La giurisprudenza civilistica, da tempi non recenti, ha interpretato il domicilio come essenzialmente determinato da una **relazione giuridica tra la persona ed il centro dei suoi affari e interessi**, quale sede principale concretamente costituita con il carattere di relativa stabilità; laddove la residenza, quale dimora abituale, incide su elementi di puro fatto.

In particolare, il domicilio riposa su un elemento di fatto determinato **dalla relazione di una persona con un luogo**, integrato da un elemento di diritto, che consiste nell'avere il soggetto stabilito in quel luogo il centro dei suoi affari e interessi, anche a prescindere dall'effettiva presenza nel luogo considerato (13).

Nel momento in cui la giurisprudenza afferma che il domicilio richiede non tanto l'elemento materiale della residenza in un luogo, quanto, e principalmente, un **elemento intenzionale**, rappresentato dalla volontà chiaramente manifesta di fissare ivi la principale sede dei propri affari e interessi, si da un rilievo normativo all'*animus* del soggetto. Riguardo l'inciso «affari e interessi», mentre la tesi dottrinale prevalente, nella vigenza del Codice del 1865, li individuava con quelli attinenti alla sfera patrimoniale e commerciale di una persona, attualmente parte della dottrina e la giurisprudenza (14) sono orientate ad affermare una sfera più ampia d'interessi, comprensiva di tutti quelli, morali o patrimoniali, facenti capo al soggetto in un dato luogo.

L'autonomia concettuale delle 2 sedi e una interpretazione sistematica delle norme civilistiche, altresì, indurrebbe a ritenere che il centro degli affari e interessi cui allude

Note:

(10) Cass., sent. n. 4705 del 8 novembre 1989.

(11) Cm n. 304/E del 2 dicembre 1997.

(12) Così la cm n. 304/E del 1997.

(13) Cass. 28 febbraio 1961, n. 966.

(14) Cass. 5 maggio 1980, n. 2936.

l'art. 43, comma 1, C.c., esprime un concetto di domicilio esclusivamente economico e patrimoniale.

La conclusione cui perviene è tanto più delicata se si considerano le conseguenze in campo tributario.

Sostenere che gli affari e interessi riconducibili al dettato dell'art. 43, comma 1, C.c., sono anche quelli **sentimentali ed affettivi**, significa affermare che una persona può essere considerata **civilisticamente residente in Italia**, e di conseguenza **anche fiscalmente**, per il fatto di avervi un'amante.

Detto assunto diventa, difatti, più comprensibile se si pensa al caso dell'Amministrazione finanziaria che aveva imputato al famoso tenore ormai scomparso, separato legalmente, di continuare ad avere il proprio centro degli affari ed interessi in Italia in virtù anche di un legame *extra* coniugale con una cittadina italiana di origine e di residenza bolognese (15).

È verosimile immaginare che, qualora la famiglia di un soggetto interessato al trasferimento di residenza all'estero continuasse, anche a seguito del suo trasferimento, a vivere in Italia, vi sarebbero buoni motivi per ritenere che il domicilio della persona, domicilio inteso centro degli affetti, sia ancora in Italia.

Ancora, il fatto che nel luogo in cui la persona intende trasferire la propria residenza viva un **familiare**, contribuirebbe ad attribuire a tale luogo il carattere (proprio del domicilio così inteso) di centro degli affetti e della vita domestica (16).

Nell'individuazione di quali siano gli affari e interessi economici e patrimoniali, l'Amministrazione finanziaria ha affermato a più riprese che nel caso di persone fisiche dipendenti di una società residente in Italia sono da considerare soggetti passivi (residenti ai fini) dell'imposta sul reddito in quanto, essendo esse legate al rapporto di lavoro con la società italiana, hanno pur sempre in Italia il centro dei loro affari e interessi.

Altresì, l'Amministrazione finanziaria, nel considerare un rapporto di lavoro come foriero di interessi economici, sembra dare rilevanza, la maggior parte delle volte, più al contratto di lavoro come documento formale che non al luogo dove esso trovi concreta esecuzione. Essa dunque, non dà alla locuzione «centro degli affari e interessi» quella impostazione volta a far emergere l'effettività del presupposto materiale.

Viceversa, con maggior aderenza all'interpretazione civilistica, si potrebbe considerare domiciliato (dunque fiscalmente residente) in Italia un soggetto che mantiene solo cariche sociali in società ed enti aventi sede in Italia: si pensi, ad esempio, a colui che ricopre la carica di amministratore unico o di amministratore delegato, con le relative responsabilità. Tali cariche, con le relative responsabilità, potrebbero ben configurare un centro degli affari ed interessi economici e patrimoniali del soggetto in Italia, in quanto certamente esprimono un **rapporto materiale, fisico e giuridico**, tra il soggetto e la società.

L'individuazione del domicilio fiscale determina, altresì, il luogo dove deve essere presentata la dichiarazione d'imposta, nonché l'ufficio legittimato a gestire, nella fase di accertamento e riscossione, il rapporto impositivo; e di riflesso, serve ad individuare la commissione tributaria territorialmente competente a conoscere delle controversie promosse dai soggetti interessati, posto che tale competenza si identifica in funzione della sede dell'ufficio finanziario suddetto, dal quale promanano gli atti imputabili davanti a tale giudice.

I chiarimenti dell'Agenzia delle Entrate nella risoluzione n. 351/E/2008

Nella suesposta pronuncia l'Agenzia delle Entrate, pariamente alle considerazioni svolte precedentemente al paragrafo 2, analizzando la sussistenza dei requisiti per l'individuazione della residenza di cui all'art. 2, comma 2, del Tuir, interviene sulla fattispecie in commento richiamando sue precedenti pronunce già espressasi sul punto.

Difatti, l'Agenzia delle Entrate nella circolare 2 dicembre 1997, n. 304, aveva osservato *in primis* che «... la cancellazione dall'anagrafe della popolazione residente e l'iscri-

Note:

(15) Commissione Tributaria Provinciale di Modena, 18 maggio 1998, n. 985.

(16) In tema di riconoscimento dell'esclusione dalla base imponibile dei redditi da lavoro dipendente all'estero: sent. Suprema Corte 24 luglio 1990, n. 7498, in *Giur. imp.*, 1990, 151: individua alcuni indici di stabilità della permanenza del lavoratore dipendente «desunta dal tempo della permanenza del dipendente all'estero(..), dal trasferimento del dipendente e del suo nucleo familiare». In questo senso anche Comm. trib. Cent., 6 febbraio 1998, n. 498, in *Giur. imp.*, 1998, 96.

zione nell'anagrafe degli italiani residenti all'estero (Aire) non costituisce elemento determinante per escludere il domicilio o la residenza nello Stato, ben potendo questi ultimi essere desunti con ogni mezzo di prova anche in contrasto con le risultanze dei registri anagrafici».

Conseguenza di ciò è che, essendo tale iscrizione condizione necessaria ma non sufficiente da sola, il contribuente, perché possa dirsi validamente residente all'estero, non dovrà continuare ad avere in Italia né il domicilio né la residenza ai sensi del Codice civile.

Proprio con riguardo a tali ultimi requisiti, in seconda battuta, la citata circolare n. 304/E/1997, riprendendo quanto sostenuto dalla giurisprudenza prevalente, ha precisato che la dimora abituale è caratterizzata dal fatto oggettivo della permanenza in un dato luogo e dall'elemento soggettivo di volersi stabilire in quel luogo.

In particolare, la medesima circolare precisa che il domicilio richiama una situazione giuridica caratterizzata dalla volontà di stabilire e conservare in un determinato luogo la sede principale dei propri affari ed interessi e, come tale, prescinde dall'effettiva presenza fisica del soggetto.

Pertanto, con la locuzione «affari ed interessi» relativa al domicilio, di cui all'art. 43, comma 1, del C.c., deve intendersi in senso ampio, comprensivo cioè non solo di rapporti di natura patrimoniale ed economica ma anche morali, sociali e familiari.

Nel caso di specie, la circostanza che il soggetto mantenga in Italia i propri **legami familiari**, oltre che diversi immobili, è di per sé sufficiente a realizzare un collegamento effettivo e stabile con il territorio italiano tale da poterlo considerare residente nel territorio dello Stato.

Conclusioni

In ossequio a quanto evidenziato dall'Agenzia delle Entrate nella circolare n. 304/E/1997 nella quale, tra l'altro, si è affermato che la residenza fiscale in Italia si concretizza qualora «la famiglia dell'interessato abbia mantenuto la dimora in Italia durante l'attività lavorativa all'estero» o, comunque, nel caso in cui «**emergano atti o fatti tali da indurre a ritenere che il soggetto interessato ha quivi mantenuto il centro dei suoi affari ed interessi**» (17), in base alla suesposte considerazioni civilistiche circa il «centro di interessi», l'Agenzia delle Entrate nella risoluzione n. 351/E/2008 ha affermato che costituiscono indici

significativi, ai fini dell'eventuale residenza fiscale, «la disponibilità di una abitazione permanente, la presenza della famiglia, l'accreditamento di propri proventi dovunque conseguiti, il possesso di beni anche mobiliari, la partecipazione a riunioni d'affari, la titolarità di cariche sociali, il sostenimento di spese alberghiere o di iscrizione a circoli o club, l'organizzazione della propria attività e dei propri impegni anche internazionali, direttamente o attraverso soggetti operanti nel territorio italiano».

Pertanto, laddove insistono taluni collegamenti con il territorio, ai sensi dell'art. 3 del Tuir, i contribuenti risultano soggetti ad imposta in Italia in relazione a **tutti i redditi posseduti**, ovunque prodotti (*worldwide income principle*).

Nota:

(17) Viene richiamato quanto già affermato nella rm 14 ottobre 1988, n. 8/1329.