

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

L'esterovestizione può avere anche rilevanza penale

di **Marco Bargagli**

Seminario di specializzazione

LA COMPILAZIONE DEL QUADRO RW 2021

 Disponibile in versione web: partecipa comodamente dal Tuo studio!

[accedi al sito >](#)

Il nostro ordinamento giuridico contiene specifiche disposizioni che consentono di **individuare correttamente la residenza fiscale delle persone fisiche e delle società**.

In particolare:

- [l'articolo 2 Tuir](#) prevede che un **soggetto passivo è residente in Italia** se, per la **maggior parte del periodo d'imposta (183 giorni)**:
- **è iscritto nell'anagrafe della popolazione residente**;
- **ha il domicilio nel territorio dello Stato**, definito come la sede **principale degli affari e interessi** ([articolo 43, comma 1, cod. civ.](#));
- **ha stabilito la propria residenza nel territorio dello Stato**, identificabile come la **dimora abituale** del soggetto ([articolo 43, comma 2, cod. civ.](#));
- **ai sensi dell'articolo 5, comma 3, lett. d), Tuir** si considerano residenti le società e le associazioni che, per la **maggior parte del periodo d'imposta, hanno la sede legale o la sede dell'amministrazione o l'oggetto principale nel territorio dello Stato**. **L'oggetto principale è determinato in base all'atto costitutivo**, se esistente in forma di atto pubblico o di scrittura privata autenticata, e, in mancanza, in base **all'attività effettivamente esercitata**;
- ai sensi dell'[articolo 73, comma 3, Tuir](#) le società, gli enti ed i **trust** sono considerati **fiscalmente residenti in Italia** quando, per la **maggior parte del periodo d'imposta (183 giorni)**, hanno la **sede legale** o la **sede dell'amministrazione** o **l'oggetto principale** nel territorio dello Stato.

Delineato l'assetto normativo di riferimento, occorre domandarci se **l'eventuale riqualificazione della residenza fiscale possa costituire anche un illecito di natura penale**.

Ai fini penali - tributari [l'articolo 5 D.Lgs. 74/2000](#), rubricato **"omessa dichiarazione"**, prevede **la reclusione da due a cinque anni** nei confronti di "chiunque" al fine di evadere le imposte sui

redditi o sul valore aggiunto, **non presenta, essendovi obbligato**, una delle **dichiarazioni relative a dette imposte**, quando l'**imposta evasa** risulta **superiore**, con riferimento a **taluna delle singole imposte**, ad euro 50.000.

Il delitto in rassegna ha la natura di **reato istantaneo** e si consuma **decorsi novanta giorni dalla scadenza del termine per la presentazione della dichiarazione**.

Già in passato, con specifico riferimento ai profili penali tributari **dell'esterovestizione societaria**, si era pronunciata la **suprema Corte di cassazione**, Sezione 3 penale, con la [sentenza n. 41683/2018](#) depositata in data 26.09.2018.

In tale contesto:

- la **prova dell'esterovestizione** derivava da un preciso **quadro indiziario penalmente rilevante**, basato su numerosi **elementi raccolti nel corso del giudizio di merito**;
- ai fini penali, tuttavia, il contribuente veniva **assolto dal delitto previsto per l'omessa presentazione della dichiarazione** per l'**impossibilità di stabilire**, oltre ogni ragionevole dubbio, il **superamento della soglia di punibilità** prevista dalla norma.

Più di recente la **suprema Corte di cassazione**, Sezione 3 penale, con la [sentenza n. 15314/2021 del 23.04.2021](#), ha **confermato la rilevanza penale derivante dalla riqualificazione della residenza fiscale di una persona fisica**.

In merito, gli Ermellini hanno **tracciato importanti principi di diritto** richiamando la normativa di riferimento in precedenza illustrata.

Secondo la costante giurisprudenza di legittimità delle sezioni civili della stessa Corte di cassazione, deve **considerarsi soggetto passivo d'imposta** il cittadino italiano che, pur risiedendo all'estero ed essendosi iscritto all'anagrafe dei residenti all'estero (A.I.R.E.) **stabilisca in Italia**, per la maggior parte del periodo d'imposta, il suo domicilio inteso come la **sede principale degli affari ed interessi economici nonché delle relazioni personali**.

Ciò posto, il giudice di merito ha dapprima considerato i **plurimi elementi documentali allegati dal ricorrente a sostegno della fissazione della sua residenza in Svizzera** (tra cui la cancellazione, sin dal 2007, dall'elenco anagrafico dei cittadini residenti in Italia e l'iscrizione a quella degli **italiani residenti all'estero**, A.I.R.E., **la residenza in un comune sito in territorio svizzero e la corresponsione delle imposte dovute in Svizzera**).

Inoltre, il contribuente aveva prospettato ulteriori **circostanze di fatto addotte a sostegno della affermazione della concentrazione in Svizzera del centro degli interessi affettivi e relazionali del ricorrente**, tra cui:

- l'aver **contratto matrimonio con una cittadina svizzera**;
- l'essere assistito, unitamente ai propri familiari, dal **servizio sanitario svizzero**;

- la **frequenza di scuole in territorio italiano** da parte dei propri figli solo per consentire loro lo studio della lingua inglese;
- l'**assoluta occasionalità della propria presenza in Italia** in occasione della verifica fiscale eseguita nel 2016, essendosi recati nell'abitazione dei nonni per le festività di Pasqua.

Tuttavia, tali elementi non sono stati ritenuti sufficienti per ritenere che il ricorrente avesse, negli anni oggetto delle contestazioni la **residenza fiscale in Svizzera**, in considerazione della **prevalenza dei rilevanti interessi economici dello stesso in Italia e anche di ulteriori aspetti attinenti alla vita affettiva e relazionale**.

Sulla base di questi elementi i giudici di merito hanno **ritenuto che il centro principale degli affari e interessi economici del ricorrente fosse in Italia**, non rilevando la **mera cancellazione dall'anagrafe della popolazione residente**: la disponibilità di **un'abitazione in un Comune italiano**, l'iscrizione a una palestra in Italia e gli altri elementi sintomatici di una vita, almeno parzialmente, **condotta in Svizzera con la famiglia**.

Quanto alla **finalità di evasione che connota il reato di cui al citato [articolo 5 D.Lgs. 74/2000](#)**, i giudici di merito, a parere della cassazione, hanno **fatto corretta applicazione del principio di diritto** secondo cui, in tema di **omessa dichiarazione**, la **prova del dolo specifico può essere desunta dall'entità del superamento della soglia di punibilità vigente** unitamente alla piena consapevolezza, da parte del soggetto obbligato, **dell'esatto ammontare dell'imposta dovuta**.

Sotto tale profilo, nel **confermare la condotta penalmente rilevante**, è stato correttamente osservato dalla Corte d'appello - nel ravvisare il fine di evasione - che *"gli elementi relativi alla vita familiare, personale, sociale e culturale (del contribuente n.d.r.) sono ripartiti tra l'Italia e la Svizzera in misura quantomeno equivalente, sicché vi è un unico motivo che giustifichi il trasferimento della residenza dall'Italia alla Svizzera a parità delle altre condizioni di vita: la finalità di evasione fiscale"*.