

L'INFLUENZA DELLE NOZIONI COMUNITARIE DI RESIDENZA E CENTRO PRINCIPALE DEGLI INTERESSI SUI CONNOTATI DELLA RESIDENZA FISCALE DELLA PERSONA FISICA

1. Premessa

I connotati della residenza fiscale in Italia della persona fisica sono stati progressivamente influenzati da nozioni di diritto comunitario, a cui si riferisce spesso la Corte di cassazione per orientarsi nella individuazione della residenza fiscale della persona fisica.

I presupposti della residenza fiscale della persona fisica in Italia sono individuati dall'art. 2 del D.p.r. 26 ottobre 1986, n. 917, Testo unico delle imposte sui redditi (il "Tuir").

In virtù della norma la residenza fiscale si articola in tre diverse relazioni con il territorio dello Stato alternative e consistenti rispettivamente nell'iscrizione nella anagrafe della popolazione residente oppure nella presenza di una dimora abituale oppure di un domicilio come intesi dall'art. 43 C.civ..

La residenza intesa come dimora abituale ai sensi dell'art. 43 c.civ. è caratterizzata dalla abitazione e dalla concentrazione di rapporti familiari e personali e dalla sua abitudine intesa non come permanenza costante e continuata ma come luogo ove la persona fisica, anche se soggiorna altrove, ritorna appena può, anche quale riscontro concreto dell'intenzione di stabilirsi in quel luogo per abitarvi.

Il domicilio invece è costituito dal centro principale dei propri interessi, che possono anche comprendere alcuni interessi di natura personale , ma riguardano certamente quelli di natura economica a patrimoniale e prescindono dalla presenza fisica e dalla abitazione della persona, al contrario della residenza che invece le presuppone.

Il requisito fondamentale del domicilio è costituito dalla sua principalità che deve essere esplicitata da una valutazione comparativa delle circostanze dalla quale risulti quale sia l'elemento prevalente tra i vari affari ed interessi della persona fisica secondo parametri quantitativi e qualitativi che lo rendano riconoscibile esteriormente¹.

Il criterio del centro principale degli interessi riconoscibile dai terzi era già stato formulato ed adottato per individuare il domicilio dell'art. 43 c.civ. nella prospettiva di contemperare con la tutela dell'affidamento altrui la volontà della persona fisica di stabilire i propri interessi in un determinato luogo.

Il principio è stato sostenuto da una parte della Dottrina italiana ² che tuttavia era anche refrattaria alla comprensione tra gli interessi che caratterizzano il domicilio di quelli di natura familiare e personale perché riteneva che il domicilio dell'art. 43 C.civ. si riferisca soltanto agli interessi di natura economica e patrimoniale³.

¹ G. MARINO, La residenza nel diritto tributario, CEDAM 1999

² Ad esempio M. COSTANZA, "Domicilio residenza e dimora" (dir.civ.) in Enc.Giur. Treccani. XII, Roma, 1989 p.1

³ In questo senso anche P. Piantavigna, La funzione della nozione di residenza fiscale nell'Irpe, Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze , 2013, pg. 275

Successivamente questo criterio è stato adottato dalla Giurisprudenza per individuare il domicilio anche con riferimento ai legami personali⁴.

Qualora poi sussistano una pluralità di centri di interesse, si tratta di individuare l'insieme di affari ed interessi in un luogo che denuncia la principalità nella maggiore consistenza e nella prevalenza di un centro rispetto ad altri di maggiore rilevanza⁵.

Questi diversi connotati della residenza e del domicilio, sono stati anche delineati dalla Amministrazione finanziaria nella Circolare del Ministero delle finanze del 2 dicembre 1997 n. 304⁶ che costituisce un punto di riferimento nella distinzione tra le due diverse forme di relazione con lo spazio.

Ora però i connotati della residenza fiscale dell'art. 2 comma 2 D.p.r. 917/86 devono anche soddisfare il requisiti della nozione comunitaria di residenza normale che, come ho detto, è spesso richiamata dalle sentenze della Corte di cassazione.

2. La residenza fiscale intesa come dimora abituale

La nozione di residenza normale è formulata nell'art. 7 della Direttiva 83/182/CEE in tema di franchigie fiscali all'importazione temporanea⁷ ma il suo contenuto costituisce il frutto della evoluzione di una nozione giurisprudenziale di residenza comunitaria.

Questa norma dispone che "Ai fini dell'applicazione della presente direttiva, si intende per "residenza normale" il luogo in cui una persona dimora abitualmente, ossia durante almeno 185 giorni all'anno, a motivo di legami personali e professionali oppure, nel caso di una persona senza legami professionali, a motivo di legami personali che rivelano l'esistenza di una stretta correlazione tra la persona in questione e il luogo in cui abita. Tuttavia, nel caso di una persona i cui legami professionali siano situati in un luogo diverso da quello dei suoi legami personali e che pertanto sia indotta a soggiornare alternativamente in luoghi diversi situati in due o più Stati membri, si presume che la residenza normale sia quella del luogo dei legami personali, purché tale persona vi ritorni regolarmente.

⁴ tra le sentenze della Cassazione che hanno affermato che il domicilio dell'art. 43 comprende anche gli interessi di natura personale si annoverano le Cass. 29576/2011, Cass. 6081/2019, Cass. 25 maggio 2021, n. 14240.

⁵ G. Marino, La residenza, op. cit.

⁶ In questa Circolare i connotati della residenza sono stati individuati nel mantenervi la abitazione e nell'intenzione di mantenervi il centro delle proprie relazioni familiari e sociali e di ritornarvi appena possibile. Mentre il domicilio prescinde dalla presenza fisica effettiva in un luogo e presuppone l'intenzione di stabilire in quel luogo la sede principale dei propri affari ed interessi e il carattere principale che ha nella vita di una persona.

⁷ Le sentenze della Corte di giustizia dell'Unione europea che hanno contribuito a determinare i contorni della residenza normale, in ordine di tempo, sono le Sentenza Corte di giustizia UE in causa C-297/89 Rigsadvokaten contro Nicolai Christian Ryborg, ECLI:EU:C:1991:160, Sentenza Corte di giustizia UE in causa C- 262/99 Louloudakis c. Stato ellenico, ECLI:EU:C:2001:407, Sentenza Corte di giustizia UE in causa C-392/05 Georgios Alevizos c. Grecia 26 aprile 2007, ECLI:EU:C:2007:251, Sentenza Corte di giustizia UE in causa C-156/04, Commissione c. Grecia ECLI:EU:C:2007:316, Sentenza Corte di Giustizia UE in Causa C-528/14 "X " c. Staatssecretaris van Financiën, ECLI:EU:C:2016:304. In Dottrina: U. Perrucci "La residenza normale" come presupposto di tassazione, in Boll. Trib 2008 1072.1073

La nozione di residenza normale rispecchia la tradizionale articolazione della residenza fiscale nei suoi due connotati fondamentali, l'uno economico l'altro sociale⁸ e prende in considerazione i legami professionali e quelli personali e stabilisce un rapporto di preminenza dei legami personali rispetto a quelli professionali nel caso in cui non siano concentrati in un solo Stato membro o in assenza di legami professionali.

Alla perimetrazione della residenza normale hanno anche concorso alcune sentenze della Corte di giustizia UE rese in vicende di natura diversa da quella tributaria, che presupponevano l'individuazione della residenza della persona fisica indotta a lavorare in uno Stato membro diverso da quello di origine o di dimora⁹.

Come già detto, il connotati della nozione di residenza normale corrispondono a quelli della nozione giurisprudenziale di residenza comunitaria che sono spesso richiamati nelle Conclusioni degli avvocati generali e nelle sentenze della Corte di giustizia UE che si sono occupate del contenuto della nozione di residenza normale dell'art. 7 comma 1 Dir. 83/182/CEE¹⁰.

Il primo connotato di fondo è costituito dalla prevalenza dei legami personali rispetto a quelli professionali.

Il principio della valutazione globale di tutti gli elementi del contribuente ma con la preminenza dei legami personali era stato enunciato dalla Corte di giustizia UE nella Sentenza in causa C-262/09 "Loudolakis" e poi seguito dalle successive.

⁸ L'articolazione della residenza fiscale nei suoi due aspetti è posta in evidenza da G. MARINO, La residenza nel diritto tributario, CEDAM 1999, pg 22

⁹ La residenza della persona fisica ha assunto rilevanza per determinare, ad esempio, lo Stato membro al quale fa carico l'onere delle prestazioni di disoccupazione o di assistenza sanitaria di Cittadini comunitari che hanno vissuto tra due o più Stati membri, in virtù del Regolamento (CEE) N. 1408/71 del Consiglio del 14 giugno 1971 relativo all'applicazione dei regimi di sicurezza sociale ai lavoratori subordinati e ai loro famigliari che si spostano all'interno della Comunità, e del Regolamento (CE) n. 883/2004 del Parlamento Europeo e del Consiglio del 29 aprile 2004 relativo al coordinamento dei sistemi di sicurezza sociale, o, ancora, per individuare lo Stato, anche terzo, rispetto al quale determinare un coefficiente di perequazione del potere di acquisto della pensione del dipendente della Commissione in quiescenza in virtù del Regolamento (CECA, CEE, EURATOM) N. 1679/85 del Consiglio del 19 giugno 1985. Riguardo l'applicazione di questi regimi la nozione di residenza comunitaria si è progressivamente formata in questi precedenti giurisprudenziali: Sentenza Corte di Giustizia UE in causa C-76/76, Silvana di Paolo c. Office National de l'Emploi, ECLI:EU:C:1977:32; Sentenza Corte di Giustizia UE in causa C-90/97 Robin Swaddling c. Adjudication Officier, ECLI:EU:C:1999:96; Sentenza Corte di Giustizia UE in causa C-284/87 Oskar Schaflein c. Commissione delle comunità europee, ECLI:EU:C:1988:414; Sentenza Corte di Giustizia UE in causa C-102/91 Doris Knoch c. Bundesanstalt für Arbeit, ECLI:EU:C:1992:303; Sentenza Corte di Giustizia UE in causa C-13/73 Willy Hakenberg, ECLI:EU:C:1973:92; Sentenza Corte di Giustizia UE in causa C 255/13 "I" c. Health Service Executive, ECLI:EU:C:2014:1291

¹⁰ Nella sentenza in causa C-297/89 "Ryborg" la Corte di giustizia UE per definire la residenza normale come centro permanente degli interessi si riferisce alla sentenza in causa C-13/73 del 12 luglio 1973, Angenieux, che riguarda i sistemi di sicurezza sociale, e alla sentenza in causa C-284/87 del 14 luglio 1988 Schaflein c. Commissione UE, che riguarda il regime di adeguamento del potere di acquisto dei trattamenti di quiescenza dei dipendenti della Commissione UE mentre l'Avvocato Generale Alber nella causa C-262/99 Loudolakis c. Stato ellenico richiama la nozione di residenza che era stata data dalla Corte di giustizia UE nella causa C-90/97, Swaddling, che riguardava il trattamento di disoccupazione a favore del Cittadino comunitario.

Quindi i legami personali nella connotazione della residenza normale non sembrano affatto trascurabili ma appaiono piuttosto preminenti.

Al contrario, nella Giurisprudenza di Cassazione si riscontra una incongruenza perché in alcuni suoi precedenti, l'orientamento della prevalenza dei legami personali è considerato recessivo¹¹ mentre il precedente "pilota" della sentenza della Corte di cassazione 7 novembre 2001, n. 13383, che si allineava alla sentenza "Louloudakis", aveva presupposto proprio che i legami personali sono preminenti rispetto a quelli professionali..

Sulla rilevanza dei legami personali, insomma, la Corte di legittimità appare un po' ondivaga, talvolta sembra trascurarli, talaltra considerarli preminenti¹².

Altri connotati della residenza normale si articolano nel possesso di una dimora caratterizzata dalla abitualità, nel mantenimento della abitazione e dei legami familiari e personali, anche se la persona fisica possiede una dimora non abituale altrove ed ivi dimori anche per lungo tempo, purchè nella residenza ritorni periodicamente¹³.

Inoltre un altro tratto identificativo della residenza della persona fisica in ambito comunitario è stata caratterizzata dalla Corte di giustizia della UE nella " *continuità che risulti da una abitudine di vita e dallo svolgimento di rapporti sociali e professionali normali*"¹⁴.

In questa cornice la residenza comunitaria sembra corrispondere alla dimora abituale dell'art. 43 C. civ. ed estranea alla nozione di domicilio.

Anche la residenza intesa come dimora abituale ai sensi dell'art. 43 C.civ. è caratterizzata dalla abitazione e dalla permanenza di un centro di relazioni sociali e familiari anche se la presenza non sia continuativa purchè la persona vi ritorni appena può ed assuma carattere consuetudinario¹⁵

La corrispondenza dei tratti identificativi della residenza normale comunitaria e della residenza intesa come dimora abituale ai sensi dell'art. 43 C.civ. si esprime anche nella rilevanza delle abitudini di vita e dallo svolgimento di normali relazioni sociali, che anche recentemente, è stato individuato dalla Corte di cassazione

¹¹ Cass. 31 marzo 2015, n. 6501, Cass. 20 dicembre 2018, n. 32992

¹² Ad esempio la Cass. 1 marzo 2019, n. 6117 dopo avere astrattamente invocato la residenza normale ha dato rilievo ai legami familiari in Italia di un soggetto con attività e presenza costante ad Haiti. Alcune sentenze invece sembrano ritenere prevalenti gli affari e gli investimenti patrimoniali rispetto ai legami familiari come le Cass. 22 ottobre 2010, n. 21691, Cass. 18 novembre 2011 n. 24246, Cass. 4 maggio 2021, n. 11620; in altre decisioni la residenza fiscale del contribuente è stata fondata sulla presenza in Italia di coniuge, figli e legami personali in genere, come le Cass. 7 novembre 2001, n. 13803, Cass. 15 giugno 2010, n. 14439, Cass. 1 marzo 2019, n. 6117 .

Mentre altre, come le Cass. 31 marzo 2015, n. 6501, Cass. 20 dicembre 2018, n. 32992, affermano che il legami personali hanno ruolo marginale.

¹³ Si vedano le sentenze della Corte di giustizia UE indicane nella nota 7 e in particolare le Sentenza Corte di giustizia UE in causa C-76/76 , Di Paolo c. Office National de l'Emploi e Conclusioni dell'avvocato generale Capotorti nella medesima causa C- 76/76, Sentenza Corte giustizia UE in causa C-255/13 I. contro Health Service Executive.

¹⁴ Corte giustizia Ue, sentenza Louloudakis, p. 55

¹⁵ Cass. Ssuu 28 ottobre 1985, n. 5192 in Foro.it. 1986, I, 989 ss., Circ. Min. Finanze n. 304/1997 cit.

Civile proprio nella "intenzione di abitarvi stabilmente rivelata dalle proprie consuetudini di vita e dallo svolgimento delle normali relazioni sociali"¹⁶.

Un altro riscontro della corrispondenza della residenza normale alla dimora abituale, e non al domicilio, è costituito dalla nozione di residenza definita dall'art. 12 del Regolamento CEE 1408/71, in merito ai sistemi di sicurezza sociale, il quale alla lettera f) definisce espressamente la residenza della persona fisica come "dimora abituale", che la Giurisprudenza comunitaria ha poi individuato, tendenzialmente, nello Stato nel quale sono situati i legami familiari¹⁷.

Questa nozione, ancorchè formulata riguardo al contesto del Regolamento 1408/71, che riguarda i regimi di sicurezza sociale, è stata definita di portata comunitaria¹⁸ e come detto pervade il contenuto della residenza normale dell'art. 7 della Direttiva 83/182/CEE.

Mi sembra quindi che si possa affermare che la residenza normale comunitaria rispetto alla residenza fiscale dell'art. 2 del TUIR corrisponde alla residenza intesa come dimora abituale a cui si riferisce l'art. 43 c. civ. mentre non riguarda quel rapporto con lo spazio costituito dal domicilio.

A questo punto, però, l'individuazione della dimora abituale a cui si riferisce l'art. 2 del TUIR, presuppone che siano tenuti in considerazione ed esplicitati i requisiti della residenza normale delineati dalla Corte di giustizia UE che tuttavia appaiono talvolta trascurati nelle sentenze della Corte di cassazione.

La residenza normale infatti presuppone non solo la sussistenza degli elementi di fatto rilevanti a caratterizzarla¹⁹ ma anche alcune particolari relazioni con il territorio di uno Stato che trovano espressione nei criteri di localizzazione indicati nell'art. 7 Dir 83/182/CEE.

Intanto presuppone che il Contribuente abbia inteso conferire stabilità allo Stato come luogo di collegamento.

¹⁶ Ad esempio: Cass. 1738/1986, Cass. 1 dicembre 2011, n. 25726, Cass. 15 febbraio 2021, n. 3841

¹⁷ Sentenza Corte di giustizia UE 16 maggio 2013 in causa C- 589/10 J. Wencel c. Stato polacco *ECLI:EU:C:2013:303* nella quale la Corte lascia intendere che la dimora abituale e quindi la residenza è situata nello Stato dei legami familiari e cioè nello stato – Polonia – dove la Signora Wencel abita con il figlio i nipoti e la nuora. Alcuni connotati della residenza sono stati indicati nell'art. 11 del Regolamento CE 987/2009 del Parlamento e del Consiglio del 16 settembre 2009 riguardo la applicazione del regolamento CE n. 883/2009 relativo al coordinamento dei sistemi di sicurezza sociale.

¹⁸ Sentenze Corte giustizia UE in causa C- C-90/97 Robin Swaddling c. Adjudication Officer, cit. e in causa C- 589/10 J. Wencel c. Stato polacco, cit.

¹⁹ I principali elementi di fatto da prendere in considerazione, per la Corte europea, sono la presenza fisica della persona, quella dei suoi familiari, la disponibilità di un'abitazione, il luogo dove i figli frequentano effettivamente la scuola, il luogo d'esercizio delle attività professionali, il luogo in cui vi siano interessi patrimoniali, quello dei legami amministrativi con le autorità pubbliche e gli organismi sociali (Sentenza Corte di giustizia UE in causa C- 262/99 Louloudakis c. Stato ellenico).

La relazione di stabilità del rapporto con lo Stato di residenza è stato posto in evidenza dalla Corte di giustizia UE, in diverse sentenze secondo cui la residenza è individuata in un luogo : "...in quanto detti elementi traducano la volontà di tale persona di conferire una determinata stabilità al luogo di collegamento a motivo di una continuità che risulti da una abitudine di vita e dallo svolgimento di rapporti sociali e professionali normali"²⁰.

La relazione di stabilità costituisce anche una espressione dell'aspetto soggettivo della residenza costituito dall'intenzione della persona fisica di stabilirsi in un determinato luogo.

La Giurisprudenza comunitaria considera questo profilo soggettivo rilevante²¹ e talvolta anche decisivo²² nella individuazione della residenza.

Un altro profilo di relazione con lo Stato è costituito dalla *stretta correlazione*²³ che deve sussistere tra la persona fisica e lo Stato a motivo dei suoi legami professionali e personali, o anche solo personali, in quanto l'esistenza di legami personali in uno Stato non sembra di per sé sola sufficiente ad individuarne la residenza.

Tant'è che nella Causa "Ryborg" l'esistenza in uno Stato di un legame indubbiamente personale, trattandosi della frequentazione transfrontaliera quotidiana e nei fine settimana di una compagna nel suo alloggio, non è stato ritenuto sufficiente a prevalere sui legami nell'altro Stato nel quale è stata individuata, appunto, la residenza normale in quanto nell'altro stato vi erano non solo i rapporti professionali ma anche il mantenimento di una abitazione e l'interessato vi ritornava regolarmente.

Infine, un ulteriore profilo di relazione con lo Stato di residenza della persona fisica che possiede solo legami personali è costituito dalla pratica di ritornarvi regolarmente.

Nella casistica della Corte di cassazione , però, non sembra che questi profili siano valutati adeguatamente.

3. Il domicilio

²⁰ Sentenza Corte di giustizia UE in causa C- 262/99 Louloudakis c. Stato ellenico e Sentenza Corte di giustizia UE in causa C-392/05 Georgios Alevizos c. Grecia.

²¹ Sent. Sentenza Corte di giustizia UE in causa C-297/89, Ryborg, cit., P 25, Sentenza Corte di giustizia UE in causa C-262/99 Loudolakis, cit. ; Conclusioni Avv. Alber in causa C-262/99 Loudolakis, P. 42 , Sentenza Corte di giustizia UE in causa C-392/05 Georgios Alevizos c. Grecia.

²² Ad esempio, nelle Conclusioni dell'avvocato generale Alber nella Causa C- 262/09 Loudolakis, al punto 43, è posto in evidenza che la ricostruzione dell'elemento soggettivo potrebbe assumere importanza determinante

²³ Sentenza Corte di giustizia UE in causa C-297&89 Ryborg, cit. , Sentenza Corte di giustizia UE in causa C- 262/99 Louloudakis cit.; Conclusioni Avv. Alber in C- 262/99 Louloudakis cit. , Sentenza Corte di giustizia UE in causa C-392/05 Georgios Alevizos c. Grecia ,

Anche la nozione di domicilio è pervasa da una nozione di fondo comunitaria ma è necessaria una premessa sulla nozione di centro permanente degli interessi che può suscitare malintesi essendo sostanzialmente riferibile alla dimora abituale.

Infatti, secondo il principio di fondo stabilito dalla Corte europea la residenza normale dell'art. 7 comma 1 Dir. 83/182/CEE individua il "centro permanente degli interessi" della persona e il giudice nazionale deve procedere a una valutazione globale dei dati di collegamento alla luce di tutti gli elementi di prova che gli vengono sottoposti²⁴.

Anche ai fini dell'individuazione del centro permanente degli interessi si applicano i criteri delineati dal primo comma 1 dell'art. 7 della Direttiva, criteri che come si è visto sono espressione dei connotati di quel rapporto con lo spazio che è costituito dalla dimora abituale: la stessa Corte di giustizia UE nella sentenza in causa C-297/89 , Ryborg, al punto 28 , sottolinea che "il centro permanente degli interessi deve essere individuato con l'ausilio del complesso dei criteri contenuti nell'art. 7 comma 1 [...]".

Il carattere *permanente* del centro degli interessi è una espressione della abitudine della dimora come ha sottolineato ancora la Corte di giustizia UE nella sentenza in causa C-392/05, Alevizos c. Stato ellenico, al punto 56, dove afferma espressamente che " il criterio della permanenza rinvia alla condizione secondo la quale l'interessato deve dimorare abitualmente nel luogo in questione [...]"

Ma la abitudine della dimora è un requisito della residenza intesa come dimora abituale e non come domicilio.

La connotazione della residenza normale come *centro permanente degli interessi* della persona fisica corrisponde inoltre anche alla nozione di residenza che la Corte di giustizia aveva già elaborato in materie diverse da quella tributaria ²⁵.

Il centro permanente degli interessi quindi costituisce una espressione della dimora abituale dell'art. 43 C.civ. ma non del domicilio a meno che non coincidano.

Questa premessa era fondamentale per non confonder il centro permanente degli interessi con il domicilio dell'art. 43 C. civ. anche perché la Corte di cassazione talvolta ha richiamato questa nozione in modo generico e poco contestualizzato per poi sostanzialmente fondare la residenza fiscale in Italia della persona fisica sul presupposto sostanzialmente della sussistenza di un domicilio.

Ciò che caratterizza il domicilio è l'esistenza di un centro principale degli interessi, ed affari, che sia riconoscibile dai terzi.

Un requisito fondamentale del domicilio è la sua principalità che deve essere oggetto di una valutazione di quale sia l'elemento prevalente tra i vari affari ed interessi della persona²⁶.

²⁴ Sentenza Corte di giustizia UE Louloudakis

²⁵ Rinvio ancora alla giurisprudenza comunitaria indicata nella nota 9

²⁶ Alcune decisioni della Corte di cassazione pongono in evidenza che ai fini della individuazione del domicilio è indispensabile la valutazione del requisito della principalità; ad

Il giudizio di prevalenza è svolto attraverso parametri quantitativi e qualitativi che siano riconoscibili esteriormente dai terzi e dove la riconoscibilità riguarda proprio il giudizio di prevalenza.

Riguardo la *riconoscibilità*, la Corte di cassazione tende a privilegiarla come riscontro dell'intenzione della persona fisica di stabilirsi in uno Stato, riscontro che non sembra richiesto come presupposto della residenza normale, tant'è che è stato applicato di fatto nei casi in cui la residenza fiscale è stata individuata nei suoi connotati di domicilio.

La Corte di legittimità giustifica questo requisito rispetto all'intenzione della persona fisica con la considerazione che *"il carattere elettivo e soggettivo della scelta dell'interessato (sarebbe) rilevante solo quanto alla libertà di effettuazione della stessa, ma non ai fini della verifica del risultato di quella scelta, ma dovendosi contemperare la volontà individuale con le esigenze di tutela dell'affidamento dei terzi .."* ²⁷

Il contenuto del domicilio è sostanzialmente pervaso da un'altra nozione comunitaria, quella di centro principale degli interessi formulata in materia di procedure di insolvenza dall'art. 3 del Regolamento (CE) del Consiglio 29 maggio 2000, n. 1346 in materia di procedure di insolvenza²⁸

A questa nozione infatti si è recentemente riferita ripetutamente la Corte di cassazione, sempre in modo generico, ma in vicende nelle quali sostanzialmente si è affermata la residenza in Italia di una persona fisica con i connotati del domicilio.

Questa norma dispone che *"sono competenti ad aprire la procedura di insolvenza i giudici dello Stato membro nel cui territorio è situato il centro di interessi principali del debitore. Per le società e le persone giuridiche si presume che il centro degli interessi principali sia, fino a prova contraria, il luogo in cui si trova la sede statutaria."*

La nozione di *centro di interessi principali* traspare dal tredicesimo considerando del Regolamento secondo cui *"per "centro degli interessi principali" si dovrebbe intendere il luogo in cui il debitore esercita in modo abituale e pertanto riconoscibile ai terzi la gestione dei suoi interessi"*.

Il centro degli interessi principali però ritengo che abbia un ambito piuttosto contenuto.

Intanto, in materia concorsuale, l'individuazione di un centro degli interessi principali in uno Stato diverso da quello della sede statutaria ha natura eccezionale e i suoi presupposti sono da intendersi restrittivamente perché

esempio Cass. 15 giugno 2010, 14439, Cass. n. 24246/2011, Cass. 3 luglio 2015, n. 1372, Cass. 25 maggio 2021, n. 14240

²⁷ Ad esempio Cass. 18.11.2011, n. 24246

²⁸ Anche la Cass. 4 maggio 2021 n. 11620 fa riferimento al centro principale degli interessi in materia concorsuale.

costituisce una eccezione alla presunzione della sua coincidenza con il luogo della sede dell'impresa.

Tant'è che la Corte di giustizia europea con la sentenza in causa C- 396/09 ha stabilito che la presenza di attivi sociali , come ad esempio degli immobili, o dei contratti relativi alla gestione finanziaria in uno Stato diverso da quello della sede statutaria non individua di per sé un centro principale degli interessi ma lo individua solo a condizione che da queste circostanze possa desumersi che in quello Stato vi sono l'attività di gestione, la direzione ed il controllo dell'impresa²⁹.

A questo si deve aggiungere che l'individuazione di un centro degli interessi principali presuppone non solo la *riconoscibilità* da parte dei terzi ma anche la *verificabilità* delle circostanze che ne sono manifestazione.

Nella causa C-341/04 Eurofood³⁰ infatti, la Corte di giustizia ha puntualizzato in sostanza che il centro degli interessi principali è individuato in base ad elementi obiettivi *verificabili* da parte dei terzi.

Il requisito della verificabilità mi sembra che limiti il catalogo delle circostanze di fatto che possono essere rilevanti a quelle che sono suscettibili di una qualche forma di pubblicità e mi sembra si possa escludere il ricorso alle presunzioni.

Un altro connotato di questo tipo di relazione con lo spazio è costituito dal fatto che il suo ambito sembra squisitamente economico e commerciale e che non sembra potere esprimere legami di natura personale o familiare, visto che lo scopo che si prefigge la norma del Regolamento è quello tutelare l'interesse dei creditori a conoscere ex ante con certezza il luogo di una eventuale procedura concorsuale e di prevenire lo spostamento formale della sede dell'impresa in giurisdizioni dell'Unione allo scopo di beneficiare di più favorevoli procedure di insolvenza.

Quindi il centro degli interessi principali costituisce l'espressione di atti relativi alla attività di impresa, alla sua gestione al suo controllo ed alla sua direzione che, per loro natura, non sembrano coinvolgere relazioni di tipo familiare o personale.

Mi sembra allora che il centro degli interessi principali sia suscettibile di corrispondere esclusivamente al domicilio, e non certo la dimora abituale, nella sua connotazione prevalentemente economica e comporti un certo rigore nella valutazione del requisito della riconoscibilità.

5. Conclusioni

Credo si possano trarre alcune sintetiche conclusioni.

L'individuazione in Italia della residenza fiscale in virtù dell'art. 2 comma 2 TUIR nella prospettiva della dimora abituale deve tenere conto dei connotati della residenza normale di origine comunitaria.

²⁹ Sentenza Corte di giustizia UE in causa C-396/09, Interedil Srl, in liquidazione, c. Fallimento Interedil Srl, Intesa Gestione Crediti SpA, ECLI:EU:C:2011:671

³⁰ Sentenza Corte di giustizia UE in causa C-341/04, Eurofood IFSC Ltd. ECLI:EU:C:2006:2811

Il centro permanente degli interessi di fonte unionale esprime esclusivamente la residenza nella sua connotazione di dimora abituale e non può caratterizzare il domicilio che costituisce una relazione con lo spazio diversa e che presuppone che siano esplicitati i riscontri della sua principalit  e della sua riconoscibilit .

Alcune sentenze della Corte di cassazione paiono confondere la residenza fiscale intesa come dimora abituale con il domicilio perch  riferiscono la nozione di residenza normale all'art. 2 TUIR nel suo complesso e quindi indistintamente ad ogni ipotesi di relazione con lo spazio a cui si riferisce la norma.

La Corte di cassazione infatti afferma spesso che l'interpretazione dell'art. 2 TUIR nel suo complesso   in armonia con la sentenza Louloudakis³¹, che si   occupata della nozione di residenza normale, e ne invoca i principi per individuare la residenza fiscale in Italia in base a un collegamento con lo Stato riconducibile al domicilio e non alla dimora abituale, in questo modo confondendo, appunto, la relazione con lo spazio consistente nella dimora abituale con quella del domicilio.

Avv. Luca Granelli

³¹ Cass. 1 luglio 2021, n. 18702, Cass. 15 giugno 2016 n. 12311, Cass. 15 giugno 2010 n. 14439