# Sentenza del 03/05/2022 n. 13986 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

## Testo

**Testo:**

1. La contribuente C.S.A.M., iscritta all'A.I.R.E. e residente nel Principato di Monaco, ha impugnato un avviso di accertamento, relativo al periodo di imposta 2006, con il quale venivano accertati - a seguito di indagini finanziarie D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 ex art. 32, eseguite in relazione a un conto corrente acceso in Italia (Firenze) e a una carta di credito intestata a una società, di cui la contribuente era socia e amministratrice maggiori redditi prodotti in Italia, con recupero di maggiori IRPEF e addizionali e irrogazione di sanzioni. L'avviso di accertamento veniva emesso dall'Agenzia delle Entrate di Prato, luogo di elezione di domicilio della contribuente indicato nella dichiarazione dei redditi 2007, avente a oggetto redditi di fabbricati siti in Italia e da pensione di reversibilità.

2. La contribuente ha dedotto - per quanto qui rileva l'incompetenza dell'Ufficio che aveva proceduto all'accertamento, essendo l'ultima residenza della contribuente indicata nel Comune di Firenze; la contribuente ha, inoltre, dedotto la violazione del contraddittorio endoprocedimentale per non essere stata informata con processo verbale di contestazione degli accertamenti, nonchè ha dedotto l'infondatezza dell'accertamento nel merito.

3. La CTP di Prato ha respinto il ricorso.

4. La CTR della Toscana, con sentenza in data 28 settembre 2015, ha rigettato l'appello della contribuente. Il giudice di appello ha ritenuto che, essendo la contribuente effettivamente residente nel Principato di Monaco, la competenza non può essere desunta in base ai criteri di cui al D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (TUIR), art. 2, comma 2-bis, bensì in base al luogo del reddito prodotto, da individuarsi nel luogo del domicilio dichiarato dalla contribuente in relazione ai redditi dichiarati in Italia.

5. Propone ricorso per cassazione la contribuente, affidato a quattro motivi, cui resiste con controricorso l'Ufficio.

6. La causa è stata rimessa in pubblica udienza con ordinanza in data 13 ottobre 2021.

Motivi della decisione

1.1. Con il primo motivo si deduce, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, violazione o falsa applicazione del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, artt. 31 e 58, nella parte in cui il giudice di appello ha ritenuto la competenza dell'Agenzia delle Entrate di Prato sulla base del domicilio dichiarato dalla contribuente, sotto un duplice profilo. Sotto un primo profilo, la ricorrente

osserva che, a termini del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 31, comma 2, la competenza per l'accertamento di maggiori redditi spetti all'Ufficio distrettuale ove si trova il domicilio fiscale e che, a termini del D.P.R. n. ult. cit., art. 58, i cittadini italiani residenti in Paesi a fiscalità privilegiata D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (TUIR) ex art. 2, comma 2-bis, hanno il domicilio fiscale nel comune di ultima residenza nello Stato. Deduce, al riguardo, parte ricorrente che il TUIR cit., art. 2, comma 2-bis, pone una presunzione relativa di residenza del contribuente in Italia, residenza che andrebbe individuata, ai fini dell'accertamento fiscale, nell'ultima residenza anagrafica (Firenze), come avvenuto in caso di avvisi di accertamento di precedenti periodi di imposta. Sotto un secondo profilo, la ricorrente deduce che la competenza per i contribuenti non residenti in Italia, ancorchè residenti in Paesi a fiscalità privilegiata, dovrebbe comunque individuarsi nel Comune di produzione del reddito e, in ogni caso, nel luogo di produzione del reddito più elevato. Ne conseguirebbe, secondo la ricorrente, che essendo il maggior reddito accertato relativo a redditi risultanti da movimentazioni bancarie presso un istituto bancario in Firenze - la competenza sarebbe in ogni caso dell'Agenzia delle Entrate di Firenze. Osserva, infine, la ricorrente che l'avere l'Ufficio accertato maggiori redditi tramite l'Agenzia delle Entrate di Firenze in precedenti periodi di imposta comporterebbe violazione del principio di affidamento a termini della L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 10.

1.2. Con il secondo motivo si deduce, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, nullità della sentenza per omessa pronuncia, non essendosi il giudice di appello pronunciato sull'eccezione di nullità dell'avviso di accertamento in quanto non preceduto da un processo verbale di contestazione, principio da applicarsi anche in caso di verifica "a tavolino".

1.3. Con il terzo motivo si deduce, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, violazione e falsa applicazione della L. 7 gennaio 1929, n. 4, art. 24, della L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 12 e del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 32, con riferimento ai medesimi profili, deducendo la redazione del PVC sarebbe obbligatoria per ogni genere di attività ispettiva.

1.4. Con il quarto motivo si deduce, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, violazione o falsa applicazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 38 e del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 32, per mancanza dei requisiti di gravità, precisione e concordanza richiesti ai fini dell'accertamento del maggior reddito. Osserva la ricorrente che il maggior reddito sarebbe stato accertato in base al fatto che la contribuente ricoprisse cariche di amministratore e socia in alcune società operanti in Italia nel campo della moda, società dalle quali la contribuente non avrebbe percepito compensi. La ricorrente contesta all'Ufficio di non avere verificato l'estraneità delle movimentazioni bancarie a redditi della "sfera societaria", il che avrebbe comportato che l'unica presunzione addotta dall'Ufficio si sarebbe tradotta nella mera detenzione di un conto corrente in Italia sul quale sono affluite diverse movimentazioni, elemento insufficiente a costituire elemento indiziario dotato di pregnanza indiziaria.

2. Il primo motivo è fondato nei termini che seguono. Dispone il D.P.R. n. 600 del 1973, art. 31, comma 2, che "la competenza spetta all'ufficio distrettuale nella cui circoscrizione è il domicilio fiscale del oggetto obbligato alla dichiarazione alla data in cui questa è stata o avrebbe dovuto essere presentata". Tale norma determina la competenza a procedere all'accertamento per relationem in base al domicilio fiscale del contribuente, individuato a sua volta, a termini del

D.P.R. n. 600 del 1973, art. 58, comma 2, in virtù del Comune di residenza anagrafica ("Le persone fisiche residenti nel territorio dello Stato hanno il domicilio fiscale nel comune nella cui anagrafe sono iscritte"). Ai contribuenti persone fisiche residenti in Italia il legislatore equipara, poi, le persone fisiche nei cui confronti l'Amministrazione finanziaria accerti che, benchè non residenti, abbiano avuto in Italia "per la maggior parte del periodo di imposta" il domicilio, inteso come la sede dei propri affari (TUIR, art. 2, comma 2), riconoscibile ai terzi (Cass., Sez. V, 4 maggio 2021, n. 11620). La ratio del combinato disposto di queste norme è quella di agganciare la competenza territoriale degli uffici alla residenza del contribuente, di diritto o di fatto a termini del TUIR, art. 2, comma 2. Per tutti questi contribuenti persone fisiche, residenti in Italia o di cui si accerti la residenza fiscale in Italia, si rende applicabile il principio della tassazione in Italia e al conseguente pagamento delle imposte in Italia sui redditi ovunque conseguiti (worldwide income taxation principle), vuoi perchè formalmente residenti in Italia, vuoi perchè ne venga accertata in Italia la residenza fiscale TUIR ex art. 2, comma 2, in base a uno dei tre alternativi criteri previsti da tale disposizione e, quindi, in costanza di una fittizia residenza all'estero del contribuente (Cass., Sez. V, 22 giugno 2021, n. 17849).

3. Per i cittadini non residenti, o per i quali l'Ufficio non ritenga di accertare la residenza in Italia, si applica il diverso principio della tassazione del solo reddito prodotto in Italia (cd. principio della fonte o source principle), la cui competenza per l'accertamento spetta all'Ufficio distrettuale del Comune in cui è stato prodotto il reddito, ovvero a quella del Comune in cui è stato prodotto il reddito più elevato (D.P.R. n. 600 del 1973, art. 58, comma 2). La residenza fiscale in Italia, come osservatosi in dottrina, assurge a presupposto necessario e sufficiente per l'applicazione del principio secondo cui la persona fisica sconta l'imposta per i redditi ovunque prodotti nel mondo. Ove questa residenza fiscale non sia accertata in Italia, si applica il criterio, residuale, del reddito prodotto in Italia (TUIR, art. 3: "l'imposta si applica sul reddito complessivo del soggetto, formato per i residenti da tutti i redditi posseduti (..) e per i non residenti soltanto da quelli prodotti nel territorio dello Stato").

4. A tali disposizioni si aggiunge il TUIR, art. 2, comma 2-bis, introdotto dalla L. 23 dicembre 1998, n. 448, art. 10, il quale prevede che "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". Tale norma, avente finalità antielusiva, non introduce un ulteriore criterio di individuazione della residenza fiscale, ma si limita a invertire sul contribuente l'onere della prova circa la effettiva residenza estera del contribuente, ove egli risieda formalmente in Paesi a fiscalità privilegiata e ove l'Ufficio ritenga che il contribuente abbia conservato la residenza fiscale in Italia. Non costituendo tale norma un tertium genus di criterio di collegamento tra contribuente e territorio dello Stato, bensì una semplificazione processuale a favore dell'Ufficio, consistente nella inversione a carico del contribuente dell'onere della prova circa la residenza all'estero, tale disposizione si applica al solo caso in cui l'Amministrazione finanziaria contesti come fittizia o meramente apparente la fissazione della residenza nel Paese a fiscalità privilegiata. Ove, invero, non vi sia contestazione da parte dell'Ufficio della indicata estera, la suddetta norma non si applica e il contribuente risulterà formalmente residente all'estero, applicandosi il principio della tassazione della fonte di reddito.

5. Da tale quadro normativo emerge che ai contribuenti iscritti all'A.I.R.E. per i quali l'Ufficio non contesti la natura apparente della residenza fissata al di fuori del territorio dello Stato, si applica il principio della tassazione del reddito prodotto in Italia. Questo principio è applicabile sia ai contribuenti residenti nei Paesi non rientranti nella black list dei Paesi a fiscalità privilegiata e per i quali non si accertino i presupposti di cui al TUIR, art. 2, comma 2, sia ai contribuenti residenti in Paesi a fiscalità privilegiata di cui l'Ufficio non contesti l'effettiva residenza anagrafica e, pertanto, per i quali non si faccia applicazione del TUIR, art. 2, comma 2-bis.

6. Tale interpretazione non contrasta con l'ulteriore disposizione della L. n. 448 del 1998, art. 10, cit., che ha introdotto al D.P.R. n. 600 del 1973, art. 58, comma 2, un ulteriore periodo, secondo cui "i cittadini italiani (...) considerati residenti ai sensi del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 2, comma 2-bis, hanno il domicilio fiscale nel comune di ultima residenza nello Stato". Tale norma si limita a stabilire che, per i contribuenti residenti in Paesi a fiscalità privilegiata di cui l'Ufficio accerti la residenza in Italia (e, quindi, la mera apparenza della residenza estera nel Paese in black list), in applicazione del TUIR, art. 2, comma 2-bis - quindi, nei casi in cui tale disposizione normativa entri concretamente in gioco la competenza per l'accertamento dei maggiori redditi, ovunque prodotti, spetti in ogni caso - al pari dei cittadini non residenti all'Ufficio di ultima residenza in Italia. La norma coniuga il principio secondo cui il cittadino, all'atto dell'iscrizione all'A.I.R.E., recide formalmente i legami con il territorio dello Stato, con il principio della domiciliazione in Italia dei contribuenti residenti in Paesi in black list quale presunzione semplice, domiciliazione che viene individuata nel luogo di ultima residenza anagrafica all'atto della cancellazione dall'anagrafe residenti. Il presupposto dell'applicazione di tale disposizione è, come si è detto, che l'Ufficio invochi la presunzione di cui al TUIR, art. 2, comma 2-bis, al fine di dedurre la fittizia residenza nel Paese in black list. Se si opinasse diversamente, dovrebbe ritenersi che il cittadino residente in uno dei Paesi in black list sarebbe presuntivamente sempre residente in Italia, laddove la norma viene in oggetto solo ove l'Ufficio contesti la residenza estera del contribuente e invochi, a proprio vantaggio, una norma che inverte l'onere della prova della residenza estera sul contribuente, ma senza creare un ulteriore criterio di collegamento tra territorio dello Stato e contribuente.

7. Riassuntivamente, deve concludersi che l'applicazione della presunzione semplice di residenza in Italia di cui al TUIR, art. 2, comma 2-bis, opera unicamente ove vi sia contestazione da parte dell'Agenzia delle Entrate circa la dissociazione tra il dato formale dell'iscrizione all'A.I.R.E. conseguente alla fissazione di residenza in un Paese in black list e il dato sostanziale della effettiva residenza fiscale del contribuente. Ove, invero, non vi sia contestazione alcuna che la cancellazione dall'Anagrafe residenti abbia, comunque, reciso i legami del contribuente con il territorio dello Stato, non può negarsi applicazione al criterio, residuale, della mera tassazione in Italia del solo reddito prodotto dal cittadino non residente. Argomentazione, del resto, fatta propria dalla stessa amministrazione controricorrente, ove deduce che il TUIR, art. 2, comma 2-bis, si rende applicabile solo in caso di residenza fittizia nei Paesi a fiscalità privilegiata.

8. Da tale conclusione deve trarsi il corollario secondo cui, non essendo in contestazione (in tesi) la residenza estera della contribuente, nè - di conseguenza - l'avvenuto troncamento del rapporto di domiciliazione tra la contribuente odierna ricorrente e il territorio dello Stato, non può avere alcun rilievo in tesi nel caso di specie - ancorchè la contribuente sia residente in un

Paese a fiscalità privilegiata - l'elezione di domicilio ai fini dell'accertamento del domicilio effettivo della contribuente, ancorchè in luogo diverso dall'ultima residenza anagrafica all'atto dell'iscrizione all'A.I.R.E., non essendo applicabile per i cittadini non residenti il criterio della tassazione del reddito ovunque posseduto, bensì quello del luogo di produzione del reddito, che prescinde dall'eventuale domicilio dichiarato dal contribuente.

9. Deve, pertanto, ritenersi fondato (e correttamente enunciato) il secondo profilo dedotto dalla ricorrente, ove afferma che il criterio che radica la competenza dell'Ufficio è quello del luogo del reddito prodotto e non quello del domicilio dichiarato. Va, quindi, enunciato il seguente principio di diritto:

"In caso di contribuente residente in Paesi a fiscalità privilegiata, ove l'Ufficio non contesti la residenza del contribuente, la competenza dell'Ufficio che procede all'accertamento del reddito si determina, al pari di qualunque cittadino non residente in Italia, in base al Comune in cui si è prodotto il reddito o, se il reddito è prodotto in più Comuni, in quello in cui è stato prodotto il reddito più elevato, senza che abbia rilievo l'eventuale domicilio fiscale dichiarato dal contribuente per i redditi prodotti in Italia".

10. Alla luce di tali premesse, deve esaminarsi la sentenza impugnata. Correttamente la sentenza impugnata, a fronte dell'effettivo trasferimento della contribuente nel Principato di Monaco, ha ritenuto che "la questione non può essere risolta con i criteri di cui al TUIR, art. 2 (comma 2) bis, in quanto quella monegasca, all'epoca oggetto di considerazione, era incontrovertibilmente non già la residenza fittizia ma quella reale". L'osservazione del giudice di appello è conseguenziale alla constatazione che l'Amministrazione finanziaria non ha contestato, nè accertato la natura apparente della residenza della contribuente nel suddetto Paese, così da non invocare la menzionata norma ai fini dell'inversione dell'onere della prova, circa la effettiva residenza in Italia della contribuente. Altrettanto correttamente (e coerentemente) la sentenza impugnata ha, conseguentemente, ritenuto che nel caso di specie debba farsi riferimento non al worldwide taxation principle, bensì al principio della tassazione della fonte di reddito prodotto in Italia, trattandosi di soggetto non residente in Italia ("non tanto si deve considerare, ai fini dell'individuazione della competenza ad accertare l'ultimo domicilio avuto in Italia dal contribuente, quanto applicare il più coerente criterio del luogo del reddito prodotto, com'è normale per i redditi di soggetti residenti all'estero"). Sussiste, invero, falsa applicazione del combinato disposto del D.P.R. n. 600 del 1973, artt. 31 e 58, nella parte in cui la sentenza impugnata ha ritenuto che questo luogo (il luogo di produzione del reddito) possa essere individuato sulla base del domicilio dichiarato dalla contribuente, anzichè nel luogo di produzione del reddito, dando rilievo a un elemento, il domicilio fiscale in Italia della contribuente, in tesi irrilevante, trattandosi di soggetto residente all'estero. La sentenza non si è, pertanto, attenuta ai suindicati principi e va cassata.

11. Il ricorso va, pertanto, accolto in relazione al primo motivo e, previo assorbimento degli ulteriori motivi, la causa va rinviata alla CTR a quo, in diversa composizione, per l'accertamento del luogo di maggior produzione del reddito in Italia, nonchè per la liquidazione delle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte accoglie il primo motivo, dichiara assorbiti gli ulteriori motivi; cassa la sentenza impugnata, con rinvio alla CTR della Toscana, in diversa composizione, anche per la regolazione e la liquidazione delle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, il 20 aprile 2022.

Depositato in Cancelleria il 3 maggio 2022

## Documenti citati



## Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza