



REPUBBLICA ITALIANA

19484.16

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONE TRIBUTARIA

Oggetto

Soggetto residente in paese
black list – presunzione ex art.
2, co. 2bis, TUIR – adesione
allo “scudo fiscale” ex art. 15
d.l. n. 350/01 - conseguenze

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. Sergio	DI AMATO	Presidente	R.G.N. 22042/13
Dott. Camilla	DI IASI	Consigliere	
Dott. Biagio	VIRGILIO	Rel. Consigliere	
Dott. Giuseppe	CRICENTI	Consigliere	Cron. 19484
Dott. Luca	SOLAINI	Consigliere	Rep.

ha pronunciato la seguente:

ud. 22/02/2016

SENTENZA

627
2016
sul ricorso proposto da:

BM
, elettivamente domiciliato in Roma, via XXIV
Maggio n. 43, presso l'avv. Paolo Puri, che lo rappresenta e difende
unitamente agli avvocati Marco Miccinesi e Francesco Pistolesi, giusta
delega in atti;

- ricorrente -

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore *pro tempore*,
elettivamente domiciliata in Roma, via dei Portoghesi n. 12, presso
l'Avvocatura Generale dello Stato, che la rappresenta e difende;

- controricorrente e ricorrente incidentale -

avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale del Lazio n.
40/38/13, depositata il 19 febbraio 2013.



Udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del 22 febbraio 2016 dal Relatore Cons. Biagio Virgilio;

uditi l'avv. Paolo Puri per il ricorrente e l'avvocato dello Stato Barbara Tidore per la controricorrente e ricorrente incidentale;

udito il P.M., in persona del Sostituto Procuratore Generale dott. Paola Mastroberardino, il quale ha concluso per l'accoglimento del ricorso.

Ritenuto in fatto

1. MB ha proposto ricorso per cassazione, articolato in tredici motivi, avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale del Lazio indicata in epigrafe, con la quale è stato parzialmente accolto l'appello del contribuente contro la sentenza della Commissione tributaria provinciale di Roma, che aveva rigettato il suo ricorso avverso l'avviso di accertamento, notificatogli nel 2010, con cui, in relazione all'anno d'imposta 2003, era stato recuperato a tassazione, ai sensi, fra l'altro, degli artt. 41 del d.P.R. n. 600 del 1973, 55 del d.P.R. n. 633 del 1972 e 16 *bis* del TUIR, un maggior imponibile a titolo di IRPEF, IRAP, IVA, imposta sostitutiva, addizionali regionale e comunale, sanzioni ed interessi.

L'avviso di accertamento era fondato sulla ritenuta natura fittizia del trasferimento della residenza, operato dal B, pilota motociclistico, nel 1993 dall'Italia nel Principato di Monaco, natura fittizia basata sulla presunzione di cui all'art. 2, comma 2-*bis*, del TUIR (ai sensi del quale sono considerati residenti, salvo prova contraria, i cittadini italiani cancellati dalle anagrafi della popolazione residente ed emigrati in Stati o territori aventi un regime fiscale privilegiato, tra i quali è compreso il Principato di Monaco) e, soprattutto, sulla adesione del B alla regolarizzazione delle attività finanziarie detenute all'estero, ai sensi dell'art. 15 del d.l. n. 350 del 2001 (convertito dalla legge n. 409 del 2001) (c.d. scudo fiscale).

Il giudice d'appello ha ritenuto che: a) l'avere il contribuente aderito allo scudo fiscale di cui al d.l. n. 350 del 2001 ha comportato che egli si è autodichiarato come fiscalmente residente in Italia per l'anno in contestazione, né è sufficiente l'iscrizione all'A perché possa essere considerato fiscalmente non residente; b) la *ratio legis* dello scudo fiscale tende ad estendere il concetto di residenza in Italia, anche al fine di allargare la sfera di utilizzazione dell'istituto, e non sussiste alcun interesse, per un cittadino straniero, a scudare capitali in Italia; c) la differenza tra rimpatrio



di capitali e regolarizzazione degli stessi, lungi dal comportare il venir meno, nel secondo caso, del presupposto della residenza in Italia, rileva soltanto nel senso che con la procedura di rimpatrio i capitali possono legittimamente circolare in Italia, mentre con la procedura di regolarizzazione il contribuente può conservare all'estero le attività oggetto di emersione; d) l'accertamento è stato notificato tempestivamente, ai sensi dell'art. 43, comma 3, del d.P.R. n. 600 del 1973, comma inserito dall'art. 37, comma 24, del d.l. n. 223 del 2006 (convertito dalla legge n. 248 del 2006), in relazione al caso di violazione che comporti l'obbligo di denuncia penale per uno dei reati previsti dal d.lgs. n. 74 del 2000; e) infine, è legittima, trattandosi di accertamento induttivo, la richiesta del contribuente di ricollegare ai maggiori ricavi l'incidenza dei maggiori costi che siano emersi dagli stessi accertamenti compiuti, indipendentemente dalla prova che la parte abbia fornito, poiché altrimenti si assoggetterebbe illegittimamente ad imposta, come reddito d'impresa, il profitto lordo anziché quello netto.

2. L'Agenzia delle entrate ha resistito con controricorso e proposto ricorso incidentale in ordine al capo della sentenza sopra indicato al punto e), al quale il ricorrente a sua volta ha resistito con controricorso.

3. Il ricorrente ha anche depositato memoria.

Considerato in diritto

1.1. Con il primo ed il secondo motivo, il ricorrente principale denuncia la violazione e/o falsa applicazione, rispettivamente, dell'art. 2 del d.P.R. n. 917 del 1986 e degli artt. 11, 12 e 15 del d.l. 25 settembre 2001, n. 350 (convertito, con modificazioni, dalla legge 23 novembre 2001, n. 409), anche in relazione al principio di affidamento del contribuente.

Censura la *ratio decidendi* essenziale della sentenza impugnata, là dove, come riportato in narrativa ai punti a), b) e c), il giudice d'appello, nell'affrontare il tema di fondo della controversia, concernente l'individuazione della residenza fiscale del contribuente, ha attribuito efficacia decisiva al fatto di aver egli aderito allo scudo fiscale di cui al d.l. n. 350 del 2001, in quanto, ciò facendo, "si era autodichiarato come fiscalmente residente in Italia, per l'anno di imposta 2003 in accertamento", con l'implicito effetto di rendere superfluo l'esame della documentazione probatoria esibita dal contribuente al fine di vincere la presunzione di cui



all'art. 2, comma 2-bis, TUIR.

Il ricorrente – premesso che, nella dichiarazione riservata presentata ai sensi dell'art. 15 del citato d.l. n. 350 del 2001, non ha dichiarato di essere residente in Italia, bensì nel Principato di Monaco - osserva, in sintesi, che: a) i criteri per la determinazione della residenza fiscale in Italia sono esclusivamente quelli indicati nell'art. 2 del d.P.R. n. 917 del 1986, alla cui disciplina la presentazione della dichiarazione *de qua* costituisce elemento totalmente estraneo; b) la regolarizzazione delle attività finanziarie detenute all'estero, di cui al menzionato art. 15, non presuppone, contrariamente all'istituto del rimpatrio, previsto dal precedente art. 12 del medesimo d.l. n. 350/01, che il dichiarante sia fiscalmente residente nel territorio dello Stato, come risulta dal raffronto del tenore letterale delle due disposizioni e da ragioni di tipo logico-sistematico; c) ove pure, in ipotesi, la disciplina dettata dall'art. 15 dovesse intendersi anch'essa riferita ai soli soggetti residenti, la conseguenza della sua utilizzazione da parte di un non residente sarebbe soltanto l'inefficacia della stessa, senza alcuna implicazione in ordine alla determinazione della residenza fiscale; d) solo nella circolare emanata nel 2009 in relazione all'art. 13-bis del d.l. n. 78 del 2009 (c.d. scudo fiscale *ter*), e non anche in quella adottata nel 2001 con riguardo alla disciplina qui in esame (con i conseguenti effetti in termini di affidamento del contribuente), è prescritto che il soggetto interessato, ove rientrando tra quelli contemplati nel citato art. 2, comma 2-bis, del TUIR, debba manifestare il proprio *status* di residente italiano, “rinunciando pertanto alla possibilità di fornire la prova contraria” ivi prevista.

1.2. I motivi, da esaminare congiuntamente, sono fondati.

Il decreto-legge 25 settembre 2001, n. 350 (convertito, con modificazioni, dalla legge 23 novembre 2001, n. 409), al Capo III - rubricato «*Emersione di attività detenute all'estero*» -, dopo aver previsto, all'art. 11 («*Definizioni*»), che «*Ai fini delle disposizioni di cui al presente capo, si intende per: a) “interessati”, le persone fisiche, gli enti non commerciali, le società semplici e le associazioni equiparate ai sensi dell'articolo 5 del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917*», disciplina gli istituti del <rimpatrio> e della <regolarizzazione>.

In particolare, per quanto qui rileva, l'art. 12 («*Rimpatrio*») prevede, al



comma 1, che *«Nel periodo tra il 1 novembre 2001 e il 28 febbraio 2002 gli interessati fiscalmente residenti in Italia che rimpatriano, attraverso gli intermediari, denaro e altre attività finanziarie detenute almeno al 1 agosto 2001 fuori del territorio dello Stato, senza l'osservanza delle disposizioni di cui al decreto-legge n. 167 del 1990, possono conseguire gli effetti indicati nell'articolo 14 con il versamento di una somma pari al 2,5 per cento dell'importo dichiarato delle attività finanziarie medesime (...); l'art. 15 («Regolarizzazione delle attività finanziarie detenute all'estero») dispone, al comma 1, che «In conformità alle disposizioni del Trattato istitutivo della Comunità europea in materia di libera circolazione dei capitali, gli interessati che comunque detengono all'estero alla data di entrata in vigore del presente decreto attività finanziarie, possono conseguire gli effetti indicati nell'articolo 14, ad eccezione del comma 8, relativamente alle attività finanziarie mantenute all'estero e regolarizzate, con il versamento della somma indicata nell'articolo 12, comma 1 (...).»*

Le disposizioni di cui al Capo III del d.l. n. 350 del 2001 (come convertito), sono state estese, ai sensi dell'art. 6 del d.l. 24 dicembre 2002, n. 282 (convertito dalla legge 21 febbraio 2003, n. 27.), *«alle operazioni di rimpatrio e regolarizzazione effettuate fino al 30 settembre 2003, relativamente ad attività detenute fuori dal territorio dello Stato alla data del 31 dicembre 2001»*.

1.3. Il *thema decidendum* non consiste nello stabilire se l'istituto della regolarizzazione delle attività finanziarie detenute all'estero, di cui al richiamato art. 15 del d.l. n. 350 del 2001, fosse riservato ai soggetti fiscalmente residenti in Italia, come previsto espressamente dall'art. 12 in ordine al rimpatrio, oppure fosse utilizzabile anche dai non residenti (o, comunque, dal ricorrente), bensì nel valutare la correttezza dell'attribuzione alla relativa dichiarazione dell'effetto di stabilire *ex se*, in veste di "autodenuncia", e quindi in via automatica ed assorbente ogni altra valutazione probatoria, la residenza italiana del dichiarante.

La tesi non è condivisibile.

I criteri per la determinazione della residenza nel territorio dello Stato sono indicati nell'art. 2 del d.P.R. n. 917 del 1986, il quale individua, a tal fine, al comma 2, tre presupposti, in via alternativa: il primo, formale, rappresentato dall'iscrizione nelle anagrafi della popolazione residente per la



maggior parte del periodo d'imposta; gli altri due, di fatto, costituiti dal domicilio o dalla residenza nello Stato ai sensi del codice civile (sempre per lo stesso arco temporale minimo).

Il comma 2-bis, poi, che qui specificamente interessa, stabilisce (nel testo vigente *ratione temporis*) che «*si considerano altresì residenti, salvo prova contraria, i cittadini italiani cancellati dalle anagrafi della popolazione residente ed emigrati in Stati o territori aventi un regime fiscale privilegiato*», individuati con decreto del Ministro delle finanze del 4 maggio 1999 (c.d. paesi *black list*).

La residenza in Italia del ricorrente, iscritto all'A e residente nel Principato di Monaco (paese inserito nell'elenco di cui al predetto d.m.), va, quindi, accertata alla stregua della disposizione ora indicata, che costituisce la *sedes materiae*, la quale prevede una presunzione relativa di residenza in Italia (e cioè di fittizietà della residenza monegasca), che può essere vinta dall'interessato fornendo la prova contraria.

Nell'applicazione di tale disciplina, si rivela errato attribuire – come ha fatto il giudice *a quo* – alla dichiarazione riservata presentata ai fini della regolarizzazione di cui al sopra citato art. 15 del d.l. n. 350 del 2001, natura - decisiva - di “autodichiarazione”, o “autodenuncia”, della propria residenza italiana (e ciò sulla base della considerazione che i destinatari e potenziali beneficiari dell'istituto sono soltanto i soggetti residenti), con l'effetto di rendere in radice superfluo l'esame degli elementi probatori addotti dal contribuente al fine di superare la menzionata presunzione.

Tale qualificazione giuridica (perché così va considerata in base alla *ratio decidendi* della sentenza impugnata), dotata della predetta efficacia dirimente e preclusiva, non ha fondamento normativo: l'aver inteso regolarizzare - e non rimpatriare - alcune attività detenute all'estero, ai sensi della disciplina *de qua*, non determina, per ciò solo, in assenza di una chiara previsione (o di specifica e idonea dichiarazione), l'effetto della acquisizione, da parte del dichiarante, della residenza in Italia, né quello di privarlo, per una sorta di implicita rinuncia, del diritto alla prova contraria, convertendo la presunzione in certezza; e ciò neppure a voler considerare l'istituto accessibile ai soli residenti, in quanto, in generale, il possesso di un requisito di ammissione si accerta in base alla normativa che lo regola e non in virtù della presentazione della domanda che lo esige.



In definitiva, il comportamento in esame non può avere, di per sé, tali automatiche e drastiche conseguenze, potendo solo essere oggetto di valutazione nell'ambito del complesso degli elementi probatori acquisiti in giudizio ai fini di cui al citato art. 2, comma 2-bis, del TUIR.

2.1. L'accoglimento dei primi due motivi del ricorso principale comporta l'assorbimento della quasi totalità delle rimanenti censure contenute nel ricorso stesso.

In particolare, restano assorbiti i motivi terzo (concernente anch'esso la questione oggetto dei primi due motivi), quarto e quinto (relativi all'esame della documentazione prodotta dal contribuente per dimostrare la sua effettiva residenza nel Principato di Monaco), ottavo, nono, decimo, undicesimo, dodicesimo e tredicesimo (i quali attengono al merito delle singole riprese a tassazione e presuppongono il previo accertamento della residenza del ricorrente).

2.2. E' assorbito anche l'unico motivo del ricorso incidentale, connesso al tredicesimo motivo di quello principale.

3.1. Restano da esaminare il sesto e il settimo motivo del ricorso principale.

Con il sesto, è denunciata l'omessa pronuncia da parte del giudice d'appello su una serie di questioni proposte in sede di gravame.

Alcune di esse, concernenti singole riprese a tassazione, sono poi oggetto, per il caso di ritenuto implicito rigetto delle stesse, di successivi motivi di ricorso, già dichiarati assorbiti nel par. 2.1 (in particolare, trattasi dei motivi ottavo, decimo, undicesimo e dodicesimo): ne consegue l'assorbimento anche delle correlate censure di omessa pronuncia.

3.2. Altre questioni attengono invece a temi di natura preliminare.

Sulle stesse il giudice d'appello ha in effetti omesso di pronunciare.

E', tuttavia, consentito a questa Corte - alla luce dei principi di economia processuale e della ragionevole durata del processo di cui all'art. 111 Cost., nonché di una lettura costituzionalmente orientata dell'attuale art. 384 c.p.c. - di evitare la cassazione con rinvio della sentenza impugnata e decidere nel merito, trattandosi di questioni di diritto che non richiedono ulteriori accertamenti di fatto (da ult., Cass. n. 21968 del 2015).

Ciò posto, le censure sono inammissibili o infondate.

In particolare:



a) è infondato il motivo attinente alla asserita inesistenza della notificazione dell'avviso di accertamento: la notifica, effettuata, come risulta dal ricorso, ad opera dell'Ambasciata italiana presso il Principato di Monaco a mezzo del servizio postale, deve ritenersi conforme al disposto dell'art. 30 del d.P.R. n. 200 del 1967 (vigente *ratione temporis*), richiamato dall'art. 142, secondo comma, cod. proc. civ.; peraltro, ogni eventuale vizio, comportante, in ipotesi, la nullità - e non certo l'inesistenza - della notificazione, risulterebbe sanato dalla proposizione del ricorso introduttivo;

b) è infondata la censura di difetto di motivazione dell'avviso di accertamento, poiché esso contiene, come risulta dai brani riportati nel ricorso, l'indicazione dei presupposti di fatto e delle ragioni giuridiche che lo hanno determinato, consentendo al ricorrente una adeguata difesa;

c) è inammissibile la censura di omessa allegazione all'atto impositivo di alcuni documenti in esso richiamati, perché, a fronte della pronuncia di primo grado, che ha rigettato la doglianza affermando che si trattava di "atti interni" inidonei ad incidere sulla situazione giuridica del ricorrente, il motivo di appello si risolve in una contestazione del tutto generica;

d) è infondata la censura di violazione del principio del contraddittorio ai sensi dell'art. 12, comma 7, della legge n. 212 del 2000, per essere stato emesso l'avviso di accertamento prima del decorso di sessanta giorni dall'ultimo verbale di contraddittorio dinanzi alla DR del Lazio, poiché la disposizione non è applicabile al di fuori dei casi, espressamente previsti, di accesso, ispezione o verifica svoltisi nei locali in cui il contribuente esercita la propria attività (Cass., sez. un., nn. 18184 del 2013 e 24823 del 2015);

e) è, infine, inammissibile la censura di incompetenza funzionale della Direzione regionale del Lazio dell'Agenzia delle entrate, in quanto formulata per la prima volta nel giudizio di appello.

3.3. Il settimo motivo di ricorso, che ripropone in questa sede la questione della violazione dell'art. 12, comma 7, della legge n. 212 del 2000, è assorbito da quanto detto al precedente punto d).

4. In conclusione:

- vanno accolti il primo e il secondo motivo del ricorso principale, con assorbimento del terzo, quarto, quinto, ottavo, nono, decimo, undicesimo, dodicesimo e tredicesimo motivo del ricorso stesso, nonché del ricorso incidentale;



- va accolto, nei sensi e nei limiti sopra indicati, il sesto motivo del ricorso principale e dichiarato per il resto assorbito;

- la sentenza impugnata deve essere cassata in relazione ai motivi accolti, e, decidendo nel merito quanto alle censure non assorbite del sesto motivo, le stesse vanno rigettate, con assorbimento anche del settimo motivo;

- la causa va, per il resto, rinviata alla Commissione tributaria regionale del Lazio, in diversa composizione, la quale procederà a nuovo esame della controversia uniformandosi ai principi enunciati al par. 1.3, oltre a provvedere in ordine alle spese del presente giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte accoglie il primo, il secondo e, nei limiti di cui in motivazione, il sesto motivo, che dichiara in parte assorbito, del ricorso principale; dichiara assorbiti tutti i restanti motivi del ricorso principale e il ricorso incidentale.

Cassa la sentenza impugnata in relazione ai motivi accolti e, decidendo nel merito sui profili non assorbiti del sesto motivo, li rigetta.

Rinvia per il resto la causa, anche per le spese, alla Commissione tributaria regionale del Lazio, in diversa composizione.

Così deciso in Roma il 22 febbraio 2016.

Il consigliere estensore

(Biagio Virgilio)

Il Presidente

(Sergio Di Amato)

DEPOSITATO IN CANCELLERIA
30 SET. 2016
IL



Il Funzionario Giudiziario
Marcello BARAGONA

Il Funzionario Giudiziario
Marcello Baragona