



23354.17

REPUBBLICA ITALIANA
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE TRIBUTARIA

Oggetto: atto impositivo
presupposto – notifica a
soggetto residente in Paese
a fiscalità privilegiata

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati

Stefano BIELLI	- Presidente -	
Rosario CAIAZZO	- Consigliere -	R.G.N. 18910/2010
Giuseppe FUCCHI TINARELLI	- Consigliere -	Cron. 23354
Angelina-Maria PERRINO	- Consigliere -	CC - 19/06/2017
Lucio LUCIOTTI	- Consigliere Rel.-	

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

1369
2017

sul ricorso iscritto al n. 18910/2010 R.G. proposto da
(omissis) , rappresentato e difeso, per procura speciale
a margine del ricorso, dagli avv.ti (omissis) e (omissis) ,
elettivamente domiciliato presso lo studio legale tributario (omissis)
(omissis) ;
-- ricorrente --

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore *pro tempore*,
rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, presso la
quale è domiciliata in Roma, via dei Portoghesi n. 12;

- controricorrente -

avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale del
Piemonte, n. 18/22/2010, depositata in data 4 marzo 2010.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 19 giugno 2017
dal Cons. Lucio Luciotti;

PREMESSO CHE

1. (omissis) ricorre per cassazione, sulla base di quattro motivi, cui ha replicato l'intimata con controricorso, avverso la sentenza indicata in epigrafe, notificata in data 10/05/2010, con cui la Commissione tributaria regionale del ~~la Lombardia~~ ^{PIEMONTE} ha rigettato l'appello dal medesimo proposto avverso la sentenza di primo grado che a sua volta aveva rigettato il ricorso proposto avverso la cartella di pagamento recante iscrizione a ruolo per IVA, IRPEF ed IRAP relativa agli anni di imposta 2000 e 2001 conseguente a due avvisi di accertamento, precedentemente notificati e non impugnati, con cui l'amministrazione finanziaria recuperava a tassazione maggiori imposte dovute in relazione ai maggiori redditi non dichiarati derivanti dall'attività di compravendita di autovetture svolta dal contribuente, accertati dalla G.d.F. a seguito di verifica fiscale condotta nei confronti del predetto contribuente, compendiata in apposito processo verbale di constatazione.

2. I giudici di appello, dopo aver preso atto della dichiarazione del contribuente «di esimersi da qualsiasi contestazione sul merito», in relazione alla contestata irregolarità della notifica degli avvisi di accertamento per avere il contribuente trasferito la propria residenza all'estero, risultante da iscrizione all'AIRE, hanno ritenuto che fosse regolare la notifica effettuata presso il domicilio fiscale identificato nell'ultima residenza nello Stato italiano indicato dallo stesso contribuente nella dichiarazione dei redditi presentata dopo quell'iscrizione anagrafica; che la sentenza di questa Corte n. 16412 del 2007 richiamata dall'appellante non era conferente al caso di specie, riguardando l'ipotesi di omessa notifica della cartella di pagamento e della nullità della notifica del successivo avviso di mora; che alla fattispecie non era applicabile la sentenza della Corte costituzionale n. 366 del 2007, che aveva ritenuto illegittime le disposizioni in materia di notificazione a soggetti residenti all'estero, in

quanto pronunciata quando la notifica degli avvisi di accertamento era stata già effettuata; che l'amministrazione finanziaria aveva provveduto ad effettuare in via prudenziale una successiva notifica degli atti impositivi così consentendo al contribuente di potersi adeguatamente difendere.

CONSIDERATO CHE

1. Con il primo motivo la ^{parte}ricorrente deduce la violazione e falsa applicazione degli artt. 58, comma 2, e 60, comma 3, d.P.R. n. 600 del 1973, vigenti ratione temporis, e 142 cod. proc. civ., per avere la CTR erroneamente negato l'applicabilità alla fattispecie degli effetti della pronuncia di illegittimità costituzionale delle citate disposizioni di cui alla sentenza della Corte cost. n. 366 del 2007, benché «la posizione giuridica sottostante era tutt'altro che consolidata avendo il contribuente appunto evidenziato la lesione del proprio diritto costituzionale di difesa a seguito della mancata notifica degli atti presupposti a quelli impugnati» (ricorso, pag. 10).

2. Con il secondo motivo deduce la violazione e falsa applicazione degli artt. 58, comma 5, e 60, comma 1, lett. d), d.P.R. n. 600 del 1973, vigenti ratione temporis, per avere la CTR erroneamente attribuito rilevanza all'indicazione del domicilio fiscale nel territorio dello Stato fatta dal contribuente nella dichiarazione relativa all'anno di imposta 2004 (Modello Unico 2005), peraltro presentata in data 29/10/2005, successivamente all'iscrizione all'anagrafe degli italiani residenti all'estero (AIRE), avvenuta in data 19/09/2004.

3. Con il terzo motivo deduce l'insufficiente e contraddittoria motivazione circa il fatto controverso e decisivo per il giudizio «rappresentato dall'avvenuta ricezione o meno, da parte del competente Ufficio dell'Amministrazione, della dichiarazione dei redditi del ricorrente (omissis) relativa al periodo d'imposta 2005 – UNICO 2006» (così nel momento di sintesi a pag. 17 del ricorso), in cui lo

stesso aveva indicato quale residenza anagrafica solo il domicilio estero.

4. Con il quarto motivo il ricorrente deduce la violazione e falsa applicazione dell'art. 19, comma 3, d.lgs. n. 546 del 1992, per avere erroneamente escluso, peraltro ponendosi in contrasto con la giurisprudenza di questa Corte, la nullità della cartella di pagamento, ancorché regolarmente notificata, quale conseguenza dell'omessa notifica degli atti presupposti.

5. Rileva la Corte che la questione posta dal ricorso in esame, su cui ruotano le censure mosse dal ricorrente alla sentenza impugnata, è quella della ritualità della notificazione degli avvisi di accertamento prodromici alla cartella di pagamento (invece regolarmente notificata), che il ricorrente ritiene irregolarmente effettuata dall'amministrazione finanziaria «al domicilio fiscale identificato dall'ultima residenza del contribuente trasferitosi in un paese a fiscalità privilegiata» (così nella sentenza impugnata, pag. 4), sostenendo che, in base a tale trasferimento e all'iscrizione all'AIRE effettuata in epoca antecedente a quelle notifiche, l'amministrazione finanziaria avrebbe dovuto notificargli gli atti impositivi nel Paese estero di nuova residenza, come previsto dagli artt. 58, comma 2, e 60, comma 3, d.P.R. n. 600 del 1973, vigenti *ratione temporis*, alla stregua della dichiarazione di illegittimità costituzionale di tali disposizioni intervenuta con sentenza della Corte costituzionale n. 366 del 2007, che, sebbene successiva al compimento di quella procedura notificatoria, andava comunque applicata alla fattispecie in quanto «la posizione giuridica sottostante era tutt'altro che consolidata avendo il contribuente appunto evidenziato la lesione del proprio diritto costituzionale di difesa a seguito della mancata notifica degli atti presupposti a quelli impugnati» (ricorso, pag. 10).

6. Ciò posto, osserva il Collegio che nella specie è pacifico che il ricorrente, originariamente residente a (omissis), abbia trasferito la

propria residenza nel (omissis) , ovvero in uno Stato a fiscalità privilegiata inserita nella c.d. black list di cui al D.M. 4 maggio 1999, in relazione al quale opera la presunzione legale relativa di residenza nel territorio dello Stato italiano previsto dall'art. 2, comma 2-bis, d.P.R. n. 917 del 1986 (introdotto dalla legge n. 448 del 1998, art. 10, comma 1) che, nel testo vigente ratione temporis prevedeva 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 da pubblicare nella Gazzetta Ufficiale» (v. Cass. n. 21437 e n. 21438 del 2014; n. 961 del 2015). In relazione a tali soggetti il domicilio fiscale è, quindi, quello previsto dall'art. 58, comma 2, terzo periodo, del d.P.R. n. 600 del 1973, ovvero il «comune di ultima residenza nello Stato», che con riferimento all'odierno contribuente corrisponde al comune di Vigevano (come ammette lo stesso ricorrente ai punti 2 e 5 di pag. 2 del ricorso, indicando detto comune come quello nella cui AIRE è iscritto), luogo in cui l'amministrazione finanziaria ha correttamente effettuato la notifica degli avvisi di accertamento impugnati.

7. Da quanto detto discende l'inammissibilità del primo motivo di ricorso che non coglie la ratio decidendi della sentenza impugnata, che ha correttamente applicato al caso di specie l'art. 58, comma 2, terzo periodo, del d.P.R. n. 600 del 1973, ovvero una disposizione del tutto diversa da quella (art. 58, comma 1 e comma 2, secondo periodo, d.P.R. n. 600 del 1973, oltre che degli artt. 60, primo comma, lettere c), e) ed f), del medesimo decreto e dell'art. 26, ultimo comma, del d.P.R. n. 602 del 1973) oggetto della dichiarazione di incostituzionalità di cui alla sopra richiamata sentenza della Corte costituzionale.

8. Analoga sorte subisce anche il secondo motivo di ricorso con cui il ricorrente lamenta che la CTR aveva erroneamente attribuito rilevanza al domicilio fiscale nel territorio dello Stato indicato nella

dichiarazione relativa all'anno di imposta 2004, che è del pari inammissibile in quanto, come detto al precedente punto 7, è altra la ragione addotta dalla CTR per affermare la regolarità della notifica dell'atto impositivo.

9. Il terzo motivo di ricorso, con cui la ricorrente deduce l'insufficiente e contraddittoria motivazione in relazione al fatto della ricezione o meno, da parte dell'Agenzia delle entrate, della dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta 2005 (Mod. Unico 2006) in cui era stata indicata quale residenza anagrafica solo il domicilio nel Paese estero, è inammissibile per vizio di autosufficienza, non essendo stata riprodotta nel ricorso la parte della dichiarazione riportante detta indicazione.

10. Infondato è invece il quarto motivo di ricorso, con cui è dedotta l'omessa dichiarazione di nullità della cartella di pagamento, in violazione dell'art. 19, comma 3, d.lgs. n. 546 del 1992, posto che il motivo presuppone l'omessa notifica degli atti presupposti, nella specie invece esclusa.

8. Al rigetto dei motivi di ricorso consegue la condanna del ricorrente al pagamento delle spese processuali nella misura liquidata in dispositivo.

P.Q.M.

dichiara inammissibili il primo, secondo e terzo motivo di ricorso, rigetta il quarto e condanna il ricorrente al pagamento, in favore della controricorrente, delle spese del giudizio di legittimità, che liquida in Euro 38.000,00 per compensi, oltre alle spese prenotate a debito.

Così deciso in Roma, il 19/06/2017.

DEPOSITATO IN CANCELLERIA
L. - 6 OTT 2017



Il Presidente
Stefano BIELLI

Il Funzionario Giudiziario
Marcello ...

Il Presidente
Stefano BIELLI



CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
UFFICIO COPIE UNIFICATO

Copia ad uso studio che si rilascia a richiesta di **IL SOLE 24 ORE.**

Roma, 06 ottobre 2017

La presente copia si compone di 6 pagine.
Diritti pagati in marche da bollo € 1.92