



REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

La Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado della SARDEGNA Sezione 3, riunita in udienza il 14/11/2022 alle ore 09:30 con la seguente composizione collegiale:

DETTORI GIANLUIGI, Presidente
CARTA MARCO, Relatore
MONACA GIOVANNI, Giudice

in data 14/11/2022 ha pronunciato la seguente

SENTENZA

- sull'appello n. [REDACTED] 2021 depositato il 03/12/2021

proposto da

Paola Ossido - SSDPLA66L69M109L

Difeso da

Valerio Ficari - FCRVLR68B05H501R

Francesco Moretti - MRTFNC83C04F257G

Elio Moretti - MRTLEI67D20G015A

ed elettivamente domiciliato presso valerioficari@ordineavvocatiroma.org

contro

Ag. Entrate Direzione Provinciale Sassari

elettivamente domiciliato presso dp.sassari@pce.agenziaentrate.it

Avente ad oggetto l'impugnazione di:

- pronuncia sentenza n. 284/2021 emessa dalla Commissione Tributaria Provinciale SASSARI sez. 1
e pubblicata il 20/04/2021

Atti impositivi:

- AVVISO DI ACCERTAMENTO n. [REDACTED] IRPEF-ALTRO 2013

- AVVISO DI ACCERTAMENTO n. [REDACTED] IRPEF-ALTRO 2014

- sull'appello n. [REDACTED]/2021 depositato il [REDACTED] 23/12/2021

proposto da

Paola Ossido - SSDPLA66L69M109L

Difeso da

Valerio Ficari - FCRVLR68B05H501R

Francesco Moretti - MRTFNC83C04F257C

Elio Moretti - MRTLEI67D20G015A

ed elettivamente domiciliato presso valerioficari@ordineavvocatiroma.org

contro

Ag. Entrate Direzione Provinciale Sassari

elettivamente domiciliato presso dp.sassari@pce.agenziaentrate.it

Avente ad oggetto l'impugnazione di:

- pronuncia sentenza n. [REDACTED] 314/2021 emessa dalla Commissione Tributaria Provinciale SASSARI sez. 1 e pubblicata il [REDACTED] 06/05/2021

Atti impositivi:

- AVVISO DI ACCERTAMENTO n. [REDACTED] TW901740054C IRPEF-ALTRO 2013

a seguito di discussione in pubblica udienza

Richieste delle parti:

A- nel procedimento **RGA n. 625/2021**

-nell'interesse di **Ossido Paola** appellante:

voglia l'On.le Corte di Giustizia Tributaria: 1- riformare la sentenza di primo grado in accoglimento dei motivi di appello e, per l'effetto, annullare l'atto impugnato; 2- in via subordinata, determinare il corretto ammontare delle sanzioni irrogate in ottemperanza ai criteri previsti dalla Legge; 3- in via subordinata, si chiede alla Corte di sollevare questione di legittimità costituzionale, ritenendola ammissibile e fondata nei termini esposti, di quella interpretazione formalista dell'art. 2, comma 2 del T.U.I.R. secondo cui la semplice iscrizione all'anagrafe della popolazione residente sia requisito di per sé sufficiente – assumendo valore di presunzione legale assoluta – a qualificare una persona fisica come fiscalmente residente in Italia. 4- sospendere l'esecuzione della sentenza e l'efficacia esecutiva dell'atto impugnato; con vittoria di spese, diritti ed onorari;

-nell'interesse dell'Agenzia delle Entrate – D. P. di Sassari, resistente:

si chiede alla On.le Corte di Giustizia Tributaria adita il rigetto dell'appello e la condanna del ricorrente alle

spese di giudizio;

B- nel procedimento RGA n. 666/2021

-nell'interesse di Ossido Paola, appellante;

voglia l'On.le Corte di Giustizia tributaria: 1- riformare la sentenza di primo grado in accoglimento dei motivi di appello e, per l'effetto, annullare l'atto impugnato; 2- in via subordinata, determinare il corretto ammontare delle sanzioni irrogate in ottemperanza ai criteri previsti dalla Legge; 3- in via subordinata, si chiede alla Corte di sollevare questione di legittimità costituzionale, ritenendola ammissibile e fondata nei termini esposti, di quella interpretazione formalista dell'art. 2, comma 2 del T.U.I.R. secondo cui la semplice iscrizione all'anagrafe della popolazione residente sia requisito di per sé sufficiente – assumendo valore di presunzione legale assoluta – a qualificare una persona fisica come fiscalmente residente in Italia. - sospendere l'esecuzione della sentenza e l'efficacia esecutiva dell'atto impugnato; con vittoria di spese, diritti ed onorari;

-nell'interesse dell'Agenzia delle Entrate – D. P. di Sassari:

si chiede alla On.le Corte di Giustizia Tributaria adita il rigetto dell'appello e la condanna del ricorrente alle spese di giudizio;

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

La CTP di Sassari, con la sentenza n. 284/01/21 pronunciata il 11.03.2021 e depositata il 20.04.2021, decidendo sul ricorso proposto da Ossido Paola avverso l'atto di contestazione n. RW9CO7400219 con cui l'Agenzia delle Entrate – D. P. di Sassari ha irrogato sanzioni per omessa presentazione del quadro RW per i periodi d'imposta 2013 e 2014, ritenuta l'infondatezza delle doglianze, rigettava il ricorso e condannava la ricorrente alle spese di giudizio.

Non rassegnata alla soccombenza, la contribuente interpone tempestivo appello avverso tale sentenza, affidando le proprie doglianze ad una pluralità di motivi così rubricati dalla medesima: 1. Nullità dell'atto n. RW9CO7400219 per assenza di obblighi dichiarativi in capo alla contribuente nei periodi 2013 e 2014 trattandosi di soggetto fiscalmente residente in Svizzera negli anni 2013 e 2014 e conseguente non sanzionabilità per la mancata compilazione del quadro RW. Applicazione del criterio di individuazione della residenza fiscale in base all'art. 4 della Convenzione contro le doppie imposizioni tra l'Italia e la Svizzera del 9 marzo 1976 (Legge n. 855 del 1972) in luogo dell'art. 2, comma 2 del D.P.R. n. 917 del 1986 (c.d. *tie break rule*). Violazione degli artt. 4, comma 1 e 5, comma 2 del D.L. n. 167 del 1990. Falsa applicazione dell'art. 2, comma 2 del D.P.R. n. 917 del 1986 (irrilevanza dell'iscrizione anagrafica italiana ai fini della riconduzione della residenza in Svizzera). Violazione dell'art. 4 della Convenzione fra Italia e Svizzera. 1.1. La residenza estera della contribuente. Disposizione convenzionale e prove della residenza fiscale in Svizzera. 1.2. Non

applicabilità al caso di specie del disposto dell'art. 2, comma 2 del D.P.R. n. 917 del 1986. Irrilevanza dell'iscrizione anagrafica italiana ai fini della riconduzione della residenza in Svizzera. Natura di presunzione relativa; indicazioni dalla giurisprudenza. 2. Violazione dell'art. 112 c.p.c. per omessa pronuncia sulla illegittimità dell'atto impugnato per erronea applicazione del criterio di individuazione della residenza fiscale previsto dall'art. 4 della Convenzione contro le doppie imposizioni tra l'Italia e la Svizzera del 9 marzo 1976 (Legge n. 855 del 1972) in luogo dell'art. 2, comma 2 del T.U.I.R.. Prevalenza della norma pattizia sul disposto normativo interno in base al disposto dell'art. 169 del T.U.I.R.. 3. Nullità dell'atto [TW9CO7499219] per erronea qualificazione delle polizze *unit-linked* come strumenti finanziari d'investimento; conseguente insussistenza degli obblighi dichiarativi previsti dall'art. 4, comma 1 del D.L. n. 167/1990 e illegittima applicazione delle relative sanzioni previste dall'art. 5, comma 2 del medesimo Decreto. 4. Nullità dell'atto n. [TW9CO7400219] per assenza di prova da parte dell'Ufficio dell'esistenza di attività estere negli anni 2013 e 2014. Erronea conseguente utilizzazione - ai fini del calcolo delle sanzioni da omessa presentazione del quadro RW e della redditività presunta - del valore dichiarato dalla parte per l'annualità 2012. Mancato assolvimento dell'onere della prova in capo all'Ufficio con violazione dell'art. 2697 Cod. Civ.. Violazione delle norme sul monitoraggio fiscale, sulle sanzioni da omessa dichiarazione delle attività estere e sulla determinazione presuntiva di maggiori redditi artt. 4, 5 e 6 del D.L. n. 167/1990. 5. Nullità dell'atto n. [TW9CO7400219] per errata determinazione della misura delle sanzioni in presenza di una continuazione di 10 identiche violazioni in periodi d'imposta diversi. Determinazione delle sanzioni da parte dell'Ufficio secondo il criterio del cumulo materiale per i periodi 2013 e 2014 in luogo dell'applicazione del regime del cumulo giuridico sui periodi oggetto di continuazione 2004-2014 con conseguente violazione del disposto dell'art. 12, comma 5 del D.Lgs. n. 472 del 1997. 6. Nullità dell'atto n. [TW9CO7400219] per la violazione delle norme sulla determinazione delle sanzioni in presenza di una continuazione di violazioni in periodi d'imposta diversi per aver l'Ufficio determinato le sanzioni per i periodi 2013 e 2014 secondo il criterio del cumulo materiale in luogo dell'applicazione del regime del cumulo giuridico. Violazione del disposto dell'art. 12, comma 5 del D.Lgs. n. 472 del 1997. 7. Nullità dell'atto n. [TW9CO7400219] per la violazione delle norme sulla determinazione delle sanzioni in ragione della natura della Svizzera quale Paese *white list* a seguito dell'avvenuta ratifica dell'accordo di cooperazione amministrativa finanziaria. Violazione dell'art. 5, comma 2 del D.L. n. 167 del 1990. Rilevanza retroattiva (favor rei) della ratifica dell'accordo internazionale di modifica degli artt. 26 e 27 della Convenzione Italia - Svizzera contro le doppie I.I. del 9 marzo 1976 con Legge n. 943 del 1978. 8. Questione di legittimità costituzionale. Violazione degli artt. 2, 3 e 53 della Costituzione.

Si costituisce in giudizio l'Agenzia delle Entrate – D. P. di Sassari, che, ritenendo la sentenza impugnata pienamente condivisibile e congruamente motivata e, per contro, palesemente pretestuoso ed infondato l'appello avverso, si oppone alle argomentazioni e conclusioni di parte avversa.

La CTP di Sassari, con altra sentenza **1314/01/21** pronunciata il 29.04. 2021 e depositata il 06.05.2021, decidendo su altro ricorso proposto da **Ossido Paola** avverso l'avviso di accertamento n. **1W9017400540** con cui l'Agenzia delle Entrate – D. P. di Sassari, per il periodo d'imposta 2013, determinava una maggiore IRPEF nella misura di euro **928,00** oltre a sanzioni per euro **16.387,20** ritenute infondate le eccezioni della contribuente rigettava il ricorso e condannava la ricorrente alle spese di giudizio.

Non rassegnata alla soccombenza, la contribuente interpone tempestivo appello avverso tale sentenza, affidando le proprie doglianze ad una pluralità di motivi che, rispecchiando le medesime eccezioni del precedente procedimento, vengono così rubricati della ricorrente: 1. Nullità dell'avviso di accertamento n. **1W9017400540** per assenza di obblighi dichiarativi in capo alla Contribuente nel periodo d'imposta 2013 trattandosi di soggetto fiscalmente residente in Svizzera e conseguente illegittima determinazione presuntiva di maggiori redditi prevista per i casi di mancata presentazione del quadro RW. Violazione degli artt. 4, comma 1 e 6, comma 1 del D.L. n. 167 del 1990 e dell'art. 12, comma 2 del D.L. n. 78 del 2009. Residenza fiscale in Svizzera nell'anno 2013 con conseguente falsa applicazione dell'art. 2, comma 2 del T.U.I.R. (irrilevanza dell'iscrizione anagrafica italiana ai fini della riconduzione della residenza in Svizzera). Applicazione del criterio di individuazione della residenza fiscale in base all'art. 4 della 9 Convenzione contro le doppie imposizioni tra l'Italia e la Svizzera del 9 marzo 1976 (Legge n. 855 del 1972) in luogo dell'art. 2, comma 2 del T.U.I.R. (c.d. *tie break rule*). 1.1. La residenza estera della Contribuente. Disposizione convenzionale e prove della residenza fiscale in Svizzera. 1.2. Non applicabilità al caso di specie del disposto dell'art. 2, comma 2 del T.U.I.R.. Irrilevanza dell'iscrizione anagrafica italiana ai fini della riconduzione della residenza in Svizzera. Natura di presunzione relativa; indicazioni dalla giurisprudenza. 2. Violazione dell'art. 112 c.p.c. per omessa pronuncia sulla illegittimità dell'atto impugnato per erronea applicazione del criterio di individuazione della residenza fiscale previsto dall'art. 4 della Convenzione contro le doppie imposizioni tra l'Italia e la Svizzera del 9 marzo 1976 (Legge n. 855 del 1972) in luogo dell'art. 2, comma 2 del T.U.I.R.. Prevalenza della norma pattizia sul disposto normativo interno in base al disposto dell'art. 169 del T.U.I.R.. 3. Nullità dell'atto n. **1W9017400540** per erronea qualificazione delle polizze *unit-linked* come strumenti finanziari d'investimento; conseguente insussistenza degli obblighi dichiarativi previsti dall'art. 4, comma 1 del D.L. n. 167/1990 e illegittima applicazione delle sanzioni previste dall'art. 12, comma 2 del D.L. n. 78/2009 nei casi di omessa presentazione della dichiarazione per attività detenute all'estero. 4. Nullità dell'atto n. **1W9017400540** per

assenza di prova da parte dell'Ufficio dell'esistenza di attività estere nell'anno 2013. Erronea conseguente utilizzazione – ai fini del calcolo della redditività presunta – del valore dichiarato dalla Contribuente per l'annualità 2012. Mancato assolvimento dell'onere della prova in capo all'Ufficio con violazione dell'art. 2697 Cod. Civ.. Violazione delle norme sul monitoraggio fiscale, sulla determinazione presuntiva di maggiori 10 redditi ex artt. 4 e 6 del D.L. n. 167/1990 e sulle sanzioni nei casi di omessa presentazione della dichiarazione per attività detenute nei paesi a fiscalità privilegiata. 5. Nullità dell'atto n. TW9017400540 per la violazione delle norme sulla determinazione delle sanzioni in ragione della natura della Svizzera quale Paese *white list* a seguito dell'avvenuta ratifica dell'accordo di cooperazione amministrativa finanziaria. Violazione dell'art. 12, comma 2, del D.L. n. 78 del 2009. Rilevanza retroattiva (*favor rei*) della ratifica dell'accordo internazionale di modifica degli artt. 26 e 27 della Convenzione Italia - Svizzera contro le doppie I.I. del 9 marzo 1976 con legge 943 del 1978. 6. Nullità della sentenza di primo grado per assenza di motivazione derivante da un acritico rinvio alla diversa pronuncia della CTP Sassari n. 284/2021 che ha respinto il ricorso della odierna Appellante avverso il diverso atto di contestazione n. TW9CO7400219, con cui l'Agenzia delle Entrate, Direzione Provinciale di Sassari ha irrogato sanzioni per l'asserita omessa presentazione del quadro RW per attività patrimoniali detenute dalla Appellante nella Confederazione Elvetica, in relazione ai periodi d'imposta 2013 e 2014. Violazione dell'art. 36, comma 2 del D.Lgs. n. 546 del 1992 e 132 del c.p.c.. 7. Questione di legittimità costituzionale. Violazione degli artt. 2, 3 e 53 della Costituzione.

Anche nel presente procedimento si costituisce l'Agenzia delle Entrate – D. P. di Sassari, che deposita proprie controdeduzioni con le quali, ritenendo la sentenza impugnata pienamente condivisibile e congruamente motivata e, per contro, palesemente pretestuoso ed infondato l'appello avverso, si oppone alle argomentazioni e conclusioni di parte avversa.

In data 11 luglio 2022, questa Corte di Giustizia Tributaria, previamente riuniti i due procedimenti in esame per evidente connessione oggettiva e soggettiva, con ordinanza n. 139/03/22, ritenuta la sussistenza dei presupposti di legge, accoglieva l'istanza di sospensione degli atti impugnati e della efficacia delle appellate sentenze della CTP.

Fissata quindi al 14 novembre 2022 la trattazione delle due controversie, le stesse, previa loro riunione per connessione oggettiva e soggettiva, ai sensi dell'art. 34 del D. Lgs. n. 546/92, vengono discusse in pubblica udienza giusta istanza delle parti. Alla pubblica discussione la ricorrente è rappresentata e difesa dal Prof. Valerio Ficari, mentre per l'Ufficio è presente la Dott.ssa Monica Sganga ; il relatore espone al Collegio i fatti e le questioni delle controversie, quindi il Presidente ammette alla discussione le parti presenti, che si rimettono agli atti.

MOTIVI DELLA DECISIONE

Gli appelli riuniti meritano accoglimento.

Letti gli atti ed esaminate le deduzioni e produzioni delle parti, ritiene questa Corte che il motivo inerente la residenza della contribuente abbia carattere assorbente e sia, pertanto, idoneo a definire la controversia. Al di là delle affermazioni, risulta provato in atti con idonee certificazioni anagrafiche, provenienti sia dal Comune di Olbia che dal Comune di Brusino Arsizio, che la ricorrente, negli anni 2013 e 2014, era soggetto fiscalmente residente in Svizzera. Da ciò discende, anche in ragione della Convenzione contro le doppie imposizioni tra l'Italia e la Svizzera del 9 marzo 1976, che la contribuente, Dssido Paola, non aveva per tali periodi d'imposta obblighi dichiarativi in Italia e, pertanto, non era sanzionabile per la mancata compilazione del quadro RW, previsto dal modello Unico.

Quanto sopra ritenuto da questo Giudice trova fondamento nella giurisprudenza di legittimità che si evince da diverse pronunce della Corte di Cassazione, tra le quali, in tempi recenti, l'ordinanza n. 8286/2022 e la sentenza n. 18009/2022. Secondo le quali occorre dare rilievo a taluni elementi presuntivi dell'ubicazione del centro degli interessi, quali, come nel caso di specie, la collocazione della famiglia e dell'abitazione principale. In ragione a tali elementi non vi è alcun dubbio che la famiglia della ricorrente dimorasse nel Comune elvetico, presso la cui anagrafe era iscritto il coniuge e ove il figlio frequentava un istituto scolastico.

Tali requisiti sono stati ulteriormente perimetrati dalla giurisprudenza euro-unitaria. La Corte di Giustizia Europea ha più volte ribadito l'importanza della verifica dell'ubicazione del centro di interessi principali, quale luogo abituale della gestione degli interessi medesimi, che, come nel caso di specie, sia riconoscibile a terzi (cfr. CGUE 12 luglio 2001, n. 262, nel procedimento C-262/99, Paraskevas Louloudakis; 7 giugno 2007, in causa C-156/04, Commissione c. Grecia).

Occorre altresì evidenziare che la convenzione stipulata tra gli Stati, al pari delle altre norme internazionali pattizie, riveste carattere di specialità rispetto alle corrispondenti norme nazionali e quindi prevale su queste ultime, dovendo la potestà legislativa essere esercitata nel rispetto dei vincoli derivanti, tra l'altro, dagli obblighi internazionali sanciti dall'art. 117, primo comma, Cost. (Cass. 14/05/2021, n. 14240).

In conclusione, atteso che la parte ricorrente ha dato prova, sia attraverso elementi anagrafici che familiari, di essere negli anni in questione residente in Svizzera; che, per contro, l'Ufficio non ha provato quali attività e/o interessi sul territorio nazionale fossero riconducibili alla contribuente in relazione alle annualità per le quali qui si controverte; ritiene questa Corte che, trattandosi di soggetto fiscalmente residente in Svizzera, non avesse obblighi dichiarativi in Italia. Pertanto, ritenuto fondato ed assorbente di ogni altra questione il motivo inerente la residenza, ritiene di dover accogliere i due appelli riuniti e, per l'effetto, in riforma delle

sentenze impugnate ed in accoglimento dei ricorsi introduttivi, di annullare gli atti per cui è causa. Alla soccombenza segue inoltre, ai sensi dell'art. 15 del D. Lgs. n. 546/92, la condanna dell'Agenzia delle Entrate alle spese, liquidate per il doppio grado come in dispositivo.

P. Q. M.

la Corte, ritenuto fondato ed assorbente il motivo inerente la residenza della contribuente, accoglie i due appelli riuniti e, per l'effetto, in riforma delle sentenze appellate ed in accoglimento dei ricorsi introduttivi, annulla gli atti impugnati; condanna inoltre l'Ufficio alla rifusione degli onorari, spese e diritti dei due gradi nella misura onnicomprensiva di euro 20.000,00 (ventimila/00) a favore di parte contribuente, oltre accessori di legge se dovuti.

Così deciso in Sassari, addì 14 novembre 2022.

Il Giudice estensore

Dott. Marco Carta

il Presidente

Dott. Gianluigi Dettori