

ricorso e così pure la CTR confermava la prima sentenza in sede d'appello.

La contribuente propone ricorso in cassazione affidandosi a tre motivi, mentre l'Agenzia resiste a mezzo di controricorso.

Successivamente la contribuente ha depositato memoria illustrativa.

Ragioni della decisione

1. Col primo motivo si denuncia violazione degli artt. 31 e 58, d.p.r. n. 600/1973, deducendo la violazione delle regole di competenza degli uffici fiscali accertatori, trattandosi nella specie di cittadino italiano residente all'estero. In particolare, essa ebbe come ultima residenza in Italia Firenze, e, pertanto, quell'ufficio era da considerarsi competente, e non quello di Prato che invece aveva concretamente proceduto.

1.1. Il motivo è fondato.

Dispone l'art. 31, secondo comma, d.P.R. n. 600/1973 che «la competenza spetta all'ufficio distrettuale nella cui circoscrizione è il domicilio fiscale del soggetto 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 dell'art. 58, secondo comma, d.P.R. n. 600/1973, 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, benché non residenti, abbiano avuto in Italia «per la maggior parte del periodo di imposta» il domicilio, inteso come la sede dei propri affari (art. 2, comma 2, TUIR), 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 dell'art. 2, comma 2, TUIR. 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, vuoi perché formalmente residenti in Italia, vuoi perché accertata in Italia la residenza fiscale ex art. 2, comma 2, TUIR 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). 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 principale), la cui competenza per l'accertamento spetta all'Ufficio distrettuale del Comune in cui è stato prodotto il reddito, ovvero a quella del Comune dove è stato prodotto il reddito più elevato (art. 58, secondo comma, d.P.R. n. 600/1973). 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 (art. 3 TUIR: «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»). A tali disposizioni si aggiunge l'art. 2, comma 2-bis TUIR, introdotto dall'art. 10 l. 23 dicembre 1998, n. 448, 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 mera inversione dell'onere della prova circa la residenza all'estero (a carico del contribuente), tale disposizione si applica al solo caso in cui l'Amministrazione finanziaria contesti come fittizia la residenza all'estero (nel Paese a fiscalità privilegiata). Ove, invero, non vi sia contestazione da parte dell'Ufficio della residenza estera, la norma non si applica e il contribuente risulterà residente all'estero, applicandosi il principio della tassazione della fonte di reddito. Da tale quadro normativo emerge che ai contribuenti iscritti all'A.I.R.E. per i quali l'Ufficio non accerti la sussistenza della residenza effettiva in Italia e per i quali non contesti la residenza 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 in black list per i quali non si accertino i presupposti di cui all'art. 2, comma 2, TUIR, 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 dell'art. 2, comma 2-bis TUIR. (in esatti termini Cass. 03/05/2022, n. 13983).

Orbene non essendo in contestazione la residenza estera, non può avere alcun rilievo nel caso di specie – ancorché la contribuente sia residente in un Paese a fiscalità privilegiata – l'elezione di domicilio ai fini dell'accertamento del domicilio effettivo della contribuente, ancorché 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.

2. Il ricorso va, pertanto, accolto in relazione al primo motivo e, previo assorbimento degli ulteriori motivi, la causa va rinviata alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Toscana, in diversa composizione, per l'accertamento del luogo di maggior produzione del reddito in Italia, nonché 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 Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Toscana, in diversa composizione, anche per la regolazione e la liquidazione delle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, il 3 aprile 2024.

