



REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

CORTE DI GIUSTIZIA TRIBUTARIA DI PRIMO GRADO
DI LUCCA SEZIONE 1

riunita con l'intervento dei Signori:

- | | | | |
|--------------------------|-------------------------|-------------------|-------------------|
| <input type="checkbox"/> | <u>DEL FORNO</u> | <u>ANTONIO</u> | <u>Presidente</u> |
| <input type="checkbox"/> | <u>MENGONI</u> | <u>ENRICO</u> | <u>Relatore</u> |
| <input type="checkbox"/> | <u>BRANCOLI PANTERA</u> | <u>PIER LUIGI</u> | <u>Giudice</u> |
| <input type="checkbox"/> | | | |
| <input type="checkbox"/> | | | |
| <input type="checkbox"/> | | | |
| <input type="checkbox"/> | | | |

ha emesso la seguente

SENTENZA

- sul ricorso n. 220/2023
depositato il 01/06/2023

- avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n° T8K01PF00730 IRPEF-ADD.REG. 2016
- avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n° T8K01PF00730 IRPEF-ADD.COM. 2016
- avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n° T8K01PF00730 IRPEF-ALTRO 2016
contro:

AG. ENTRATE DIREZIONE PROVINCIALE LUCCA
VIA DI SOTTOMONTE N. 3 55012 CAPANNORI

proposto dai ricorrenti:

DONATI LORENZO
RUE DU PRIEURE 15 1202 GINEVRA GI

difeso da:

MARRUCCI FEDERICO
VIALE CARLO DEL PRETE 719 55100 LUCCA LU

difeso da:

NASEDDU MAURIZIO
VIALE CARLO DEL PRETE 719 55100 LUCCA LU

- sul ricorso n. 279/2023
depositato il 04/08/2023

- avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n° T8K01PF00076/2023 IRPEF-ADD.REG. 2017
- avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n° T8K01PF00076/2023 IRPEF-ADD.COM. 2017

SEZIONE

N° 1

REG.GENERALE

N° 220/2023 (riunificato)

UDIENZA DEL

10/04/2024 ore 09:00

N°

129/2024

PRONUNCIATA IL:

10/04/2024

DEPOSITATA IN
SEGRETARIA IL

22/05/2024

Il Segretario

Luigi Antognoni





(segue)

SEZIONE

N° 1

REG.GENERALE

N° 220/2023 (riunificato)

UDIENZA DEL

10/04/2024 ore 09:00

- avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n° T8K01PF00076/2023 IRPEF-ALTRO 2017
 - avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n° T8K01PF00083/2023 IRPEF-ADD.REG. 2018
 - avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n° T8K01PF00083/2023 IRPEF-ADD.COM. 2018
 - avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n° T8K01PF00083/2023 IRPEF-ALTRO 2018
 - avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n° T8K01PF00088/2023 IRPEF-ADD.REG. 2019
 - avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n° T8K01PF00088/2023 IRPEF-ADD.COM. 2019
 - avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n° T8K01PF00088/2023 IRPEF-ALTRO 2019
 - avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n° T8K01PF00099/2023 IRPEF-ADD.REG. 2020
 - avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n° T8K01PF00099/2023 IRPEF-ADD.COM. 2020
 - avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n° T8K01PF00099/2023 IRPEF-ALTRO 2020
- contro:
AG. ENTRATE DIREZIONE PROVINCIALE LUCCA
VIA DI SOTTOMONTE N. 3 55012 CAPANNORI

proposto dai ricorrenti:

DONATI LORENZO
RUE DU PRIEURE 15 16100 GINEVRA GE

difeso da:

MARRUCCI FEDERICO
VIALE CARLO DEL PRETE 719 55100 LUCCA LU

difeso da:

NASEDDU MAURIZIO
VIALE CARLO DEL PRETE 719 55100 LUCCA LU

RILEVATO IN FATTO

Con distinti ricorsi ritualmente proposti, quindi riuniti, Lorenzo Donati ha chiesto a questa Corte di giustizia di annullare due avvisi di accertamento – relativi ad Irpef 2016, 2017, 2018, 2019 e 2020 – emessi dall’Agenzia delle entrate. Il ricorrente – eccepita la violazione dell’art. 42, d.P.R. n. 600 del 1973, per difetto di sottoscrizione – sostiene che i redditi relativi agli anni in questione sarebbero stati percepiti in Svizzera, e lì tassati in forza di uno stabile rapporto lavorativo in corso da anni a Ginevra; proprio nel paese elvetico, infatti, il Donati avrebbe la propria residenza fiscale, la permanente dimora ed il centro di tutti i propri interessi dal maggio 2010, come da ampia documentazione – di varia natura (dal contratto di lavoro alle dichiarazioni fiscali, dall’iscrizione in palestra alla partecipazione a spettacoli) – che sarebbe stata prodotta all’Agenzia, ma che quest’ultima non avrebbe correttamente valutato, soffermandosi sul solo dato formale della residenza in Italia, nel Comune di Altopascio. Ebbene, una tale interpretazione sarebbe viziata, poiché in contrasto con le disposizioni della Convenzione tra Italia e Svizzera contro la doppia imposizione, del 1978 (ampiamente riportata alle pagg. 16 ss.), che peraltro varrebbe come norma speciale (*tie-breaker rules*), tale da superare il criterio della residenza di cui all’art. 2, d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (come previsto, peraltro, dall’art. 75, d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600). Ne deriverebbe, dunque, la nullità degli avvisi di accertamento per gli anni di interesse, per aver affermato la prevalenza della residenza formale sul domicilio sostanziale, come peraltro affermato dalla giurisprudenza, anche di cassazione, in casi uguali a quello in esame. Queste conclusioni, peraltro, varrebbero anche per le prestazioni occasionali ulteriormente riprese a tassazione, svolte ancora in Svizzera e fiscalmente irrilevanti per l’amministrazione finanziaria italiana ai sensi dell’art. 14 della citata Convenzione. La tesi difensiva, peraltro, sarebbe confermata dalla stessa Agenzia delle entrate nella risposta n° 203 del 2019, in relazione ad una domanda di interpello di un contribuente (formalmente residente in Italia), il quale trasferiva la propria residenza fiscale (sostanziale) in Danimarca e, dunque, chiedeva all’Agenzia delle Entrate quale Stato avrebbe dovuto essere qualificato come luogo di residenza, ai fini del versamento delle imposte.

Si è costituita l’Agenzia delle entrate, eccependo innanzitutto l’inammissibilità del ricorso per difetto di mediazione. Si evidenzia, poi, la corretta sottoscrizione degli avvisi, da parte del funzionario competente. Nel merito, l’Agenzia contesta le considerazioni che precedono, rimarcando il carattere assolutamente assorbente del requisito formale della residenza, prevalente su ogni altro criterio, anche alla luce della giurisprudenza di legittimità. Ancora, l’accertamento avrebbe riscontrato anche elementi di carattere sostanziale che comproverebbero, nella prospettazione erariale, la permanenza in Italia del contribuente, indicati alle pagg. 6-7 delle controdeduzioni. Infine, si richiama l’art. 1, comma 175, l. n.147 del 2013, in forza del quale a decorrere dal 1° gennaio 2014, il reddito da lavoro dipendente prestato all'estero in zona di frontiera o in altri paesi limitrofi al territorio nazionale, in via continuativa e come oggetto esclusivo del rapporto, da soggetti residenti nel territorio dello Stato italiano, concorre a formare il reddito complessivo per l'importo eccedente 6.700 euro.





Il ricorrente ha depositato memoria il 29/3/2023, alla quale l'Agenzia ha risposto - quanto al procedimento n. 279/2023 - con memoria (ed allegazione documentale) del 3/4/2024, dunque tardiva perché in violazione del termine di cui all'art. 32, comma 2, d. lgs. 31 dicembre 1992, n. 546.

CONSIDERATO IN DIRITTO

I ricorsi risultano fondati.

Preliminarmente, l'Agenzia delle entrate eccepisce - quanto al solo procedimento n. 279/2023 - l'improcedibilità del ricorso per difetto di mediazione, necessaria in ragione dell'importo interessato; l'eccezione, tuttavia, è infondata, in quanto i termini di cui all'art. 17-*bis*, d. lgs. n. 546 del 1992 risultano rispettati.

Con riguardo, poi, all'eccezione di mancata sottoscrizione degli avvisi sollevata dalla difesa del ricorrente, la Corte osserva che gli atti in questione, invero, sono stati sottoscritti digitalmente dal "Capo Area" Marcello Laganà, come ben risulta dalla copia degli stessi prodotta dal ricorrente e da questi versata nei fascicoli; ebbene, il dottor Laganà appartiene alla terza area (come da scheda in atti), su delega n. 54/2022 della Direttrice provinciale di Lucca Barbara Capotorto, dunque con piena regolarità formale. A ciò si aggiunga che, per insegnamento della Suprema Corte, in tema di accertamento tributario, ai sensi dell'art. 42, primo e terzo comma, del d.P.R. n. 600 del 1973, gli avvisi di accertamento in rettifica e gli accertamenti d'ufficio devono essere sottoscritti a pena di nullità dal capo dell'ufficio o da altro funzionario delegato di carriera direttiva, cioè da un funzionario di area terza, di cui non è richiesta la qualifica dirigenziale, con la conseguenza che nessun effetto sulla validità di tali atti può conseguire dalla declaratoria d'incostituzionalità dell'art. 8, comma 24, del d.l. n. 16 del 2012, convertito dalla l. n. 44 del 2012 (tra le altre, Sez. 5, n. 5177 del 26/2/2020, Rv. 657340). Ancora, si evidenzia che ove il contribuente contesti, anche genericamente, la legittimazione del funzionario che ha sottoscritto l'avviso di accertamento, l'Amministrazione finanziaria, in ragione dell'immediato e facile accesso ai propri dati, ha l'onere di dimostrare il possesso dei requisiti soggettivi, nonché l'esistenza della delega; esattamente quanto avvenuto nel caso di specie, come da ampia documentazione allegata alle controdeduzioni, sulla quale nessuna effettiva censura è stata mossa dai ricorrenti. E fermo restando, infine, che la giurisprudenza di legittimità, come correttamente ricordato dall'Agenzia resistente, ha più volte affermato il principio di diritto, posto con riferimento ad un atto processuale ma valido anche con riguardo agli atti impositivi, secondo cui l'atto sottoscritto dal delegato di firma, mero sostituto del delegante nell'esecuzione dell'adempimento materiale della firma (come nel caso di specie), è da presumersi atto del delegante anche a fronte della contestazione sulla sussistenza della delega, salvo che il contribuente eccepisca e provi la non appartenenza del sottoscrittore all'ufficio o comunque l'usurpazione del potere di sottoscrizione (Sez. 5, n. 2394/19 del 6/12/2018). Quel che, all'evidenza, non è avvenuto nel caso di specie.

In ordine, poi, al merito del tema proposto, occorre premettere che i fatti riportati nelle impugnazioni, così come la documentazione allegata, non costituiscono oggetto di contestazione da parte dell'Agenzia resistente: deve ritenersi pacifico, pertanto, che il ricorrente - in tutti gli anni di interesse - ha svolto attività lavorativa esclusiva in





Svizzera, con regolare contratto di lavoro dipendente, e presso lo stesso Paese ha subito la dovuta imposizione fiscale, come da dichiarazioni allegate con riguardo a ciascuno degli anni di imposta coinvolti.

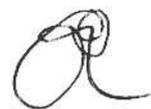
La questione intorno alla quale si discute, infatti, attiene alla rilevanza del dato formale della residenza in Italia del Donati nello stesso periodo, e dunque, alla prevalenza o meno del criterio generale di cui all'art. 2, d.P.R. n. 917 del 1986 rispetto ad altri, eventualmente di natura pattizia, quindi speciale, che riguardino la Svizzera; in quest'ottica, poi, dovrà essere valutata la rilevanza anche dei criteri di fatto comunque riscontrati in sede di accertamento, per verificarne l' idoneità a superare le considerazioni svolte nei ricorsi e l'ampia documentazione prodotta a supporto.

Ebbene, questa Corte rileva, innanzitutto, che tra Italia e Svizzera vige una Convenzione volta ad evitare la doppia imposizione, come nel caso di specie, stipulata il 9 marzo 1976 e ratificata dall'Italia con la legge 23 dicembre 1978, n. 943; quanto poi al rapporto tra questa fonte e quelle interne, la giurisprudenza di legittimità ha costantemente affermato che in tema di doppia imposizione internazionale, ai fini dell'individuazione dello Stato soggetto attivo del rapporto impositivo (...), rileva il criterio della residenza ex art. 4 della Convenzione Italia-Svizzera, essendo la norma pattizia speciale rispetto alle corrispondenti norme nazionali, sulle quali quindi prevale, atteso che la potestà legislativa deve essere esercitata nel rispetto dei vincoli derivanti, tra l'altro, dagli obblighi internazionali sanciti dall'art. 117, comma 1, Cost. (tra le molte, Sez. 5, n. 14240 del 25/5/2021, Rv. 661423; Sez. 5, n. 23984 del 24/11/2016, Rv. 641991).

Ebbene, questa Convenzione risulta applicabile al caso di specie, nel quale - per come documentato - il ricorrente è stato fiscalmente residente in Svizzera dal 2010 fino (almeno) alla fine del 2022, dunque nell'intero periodo di interesse; l'attestazione dell'amministrazione elvetica a data 7/11/2022 (*Attestation de residence fiscale*), in particolare, nel fare espresso riferimento alla citata Convenzione, certifica che il Donati è considerato "come residente a tali effetti e, a questo titolo, è assoggettato all'imposta cantonale, comunale e federale in maniera illimitata in Svizzera dal 7 maggio 2010 a questo giorno" (ossia, il 7/11/2022).

Tale elemento, non contestato dall'Agenzia resistente, risulta invero decisivo. La giurisprudenza della Corte di cassazione, infatti, ha costantemente sostenuto - con indirizzo qui da ribadire - che in tema di doppia imposizione internazionale, il certificato di residenza fiscale è idoneo a soddisfare le condizioni previste dall'art. 29, comma 2, della Convenzione Italia-Svizzera, resa esecutiva in Italia con la l. n. 943 del 1978, dando atto della residenza in Svizzera del contribuente e dell'assoggettamento del suo reddito e del suo patrimonio alla tassazione nello Stato predetto (Sez. 5, n. 30779 del 6/11/2023, Rv. 669719). Ebbene, per quanto la previsione si riferisca all'ipotesi di istanze di rimborso di imposte rimosse in uno degli Stati contraenti mediante ritenuta alla fonte, la pronuncia di legittimità risulta pienamente applicabile anche nel caso di specie con riguardo alla valenza attribuita al certificato di residenza fiscale.

Tra il criterio generale della residenza in Italia, di cui all'art. 2, d.P.R. n. 917 del 1986 citato, e quello speciale fissato dalla disciplina pattizia, pertanto, è il secondo a





prevalere, così trovando applicazione ed individuando la Svizzera come luogo di residenza: il contribuente, infatti, ha provato non solo la piena operatività di un criterio formale e sostanziale di residenza perfettamente opponibile a quello (solo) formale di cui all'art. 2, con riguardo al lavoro svolto, ma anche la presenza, sempre in Svizzera, di un'abitazione permanente e del "centro dei propri interessi vitali" di cui all'art. 4 della Convenzione citata, come ancora da ampia documentazione prodotta.

In senso contrario, peraltro, non possono valere le considerazioni spese dall'Agenzia, pur con adeguato supporto giurisprudenziale, con riguardo al criterio decisivo di residenza nel territorio dello Stato, ai sensi dell'art. 2 TUIR. Questo criterio, infatti, opera sì con portata generale, ma trova insuperabile ostacolo - come già richiamato - nella presenza di una normativa speciale, quale quella convenzionale in esame, la cui *ratio* è disciplinare proprio i casi nei quali il criterio della residenza nello Stato non è sufficiente, riscontrandosi una doppia residenza, formale o fiscale che sia, e dunque un conflitto erariale da risolvere.

Ancora in senso contrario, peraltro, non possono valere le considerazioni della resistente quanto ad interessi che il ricorrente avrebbe in Italia, tali da far superare qualunque concezione sostanziale di residenza in Svizzera. Ebbene, ribadito che tale residenza - fiscale - è stata provata nel caso di specie in forza di documentati argomenti, quali l'attestazione del versamento di quanto dovuto all'erario elvetico e la relativa certificazione rilasciata dall'autorità locale; ciò ribadito, gli elementi che l'Agenzia deduce, invece, per sostenere uno stabile collegamento del ricorrente con l'Italia non appaiono invero dirimenti, a fronte della copiosa documentazione allegata al ricorso. In particolare, l'intestazione di due conti correnti presso istituti bancari in Italia, così come la nuda proprietà (non già l'usufrutto) di alcuni immobili, non appaiono argomenti di particolare valenza indiziaria nei termini dedotti dalla resistente, in presenza - si ribadisce, peraltro con carattere non esaustivo - di un contratto di lavoro a tempo indeterminato in Svizzera, dell'attestato di residenza fiscale rilasciato dallo stesso Paese e dalle plurime dichiarazioni dei redditi allegate con riguardo ad una pluralità consecutiva di anni.

I ricorsi riuniti, pertanto, debbono essere accolti. Le spese seguono la soccombenza e sono liquidate come da dispositivo.

P.Q.M.

Accoglie i ricorsi. Condanna l'Agenzia resistente alla rifusione delle spese di costituzione e difesa sostenute dal ricorrente, che si liquidano in complessivi 4.500 euro, oltre accessori di legge, da distrarre in favore dei difensori anticipatari.

Lucca, 10 aprile 2024

L'Estensore

Enrico Mengoni



Il Presidente

Antonio Del Forno

