

Civile Ord. Sez. 5 Num. 24972 Anno 2026
Presidente: GIUDICE PIETRO ANDREINA
Relatore: SALI MARIA CLARA
Data pubblicazione: 03/09/2026

TRIBUTI:
SANZIONI IRPEF-
QUADRO RW

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 29094/2022 R.G. proposto da:
AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore generale *pro tempore*,
rappresentata e difesa ex lege dall'Avvocatura generale dello Stato

– *ricorrente* –

CONTRO

BERTELLINI PATRIZIA

– *intimata* –

avverso la sentenza n. 577/6/2022 della Commissione tributaria regionale dell'Emilia-Romagna, depositata in data 28.4.2022, non notificata;
udita la relazione svolta dal consigliere Maria Clara Sali all'adunanza camerale dell'1.7.2026;

FATTI DI CAUSA

1. L'Agenzia delle Entrate propone ricorso per cassazione, affidato a due motivi, avverso la sentenza in epigrafe, con la quale la C.T.R. dell' Emilia Romagna ha accolto l'appello di Bertellini Patrizia avverso la sentenza della C.T.P. di Modena n. 775/1/2017, con la quale era stato respinto il ricorso avente ad oggetto l'impugnazione del provvedimento di irrogazione di sanzioni n. THHCO4Q01527/2016, relativo agli anni di imposta 2008, 2009 e 2010, per omessa dichiarazione di attività finanziarie detenute all'estero.

2. Riteneva la C.T.R. che la contribuente aveva contratto matrimonio con un soggetto residente nella Repubblica di San Marino; che era in possesso di permesso di soggiorno permanente; che, pur dimorando a Borgo Maggiore, in Italia, dal 2007 lavorava nell'istituto di sicurezza sociale Cailungo sito nella Repubblica di San Marino; che la disponibilità economica depositata all'estero proveniva dalla vendita di un immobile sito in Italia e dal trattamento di quiescenza erogato dall'Inpdap, sul quale erano già state versate le imposte in Italia. Doveva pertanto ritenersi che il centro dei propri interessi fosse all'estero e dunque che la residenza "di fatto" fosse all'estero. Il permesso di soggiorno permanente dimostrava la residenza di fatto, superando il dato formale della residenza anagrafica in Italia, ritenuto erroneamente dirimente dal giudice di primo grado, dovendo piuttosto prevalere il dato sostanziale.
3. Bertellini Patrizia è rimasta intimata.
4. Per la trattazione della controversia è stata fissata l'adunanza camerale del 1.7.2026.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo – rubricato «*violazione e falsa applicazione dell'art. 2 del d.P.R. n. 917/1986, in relazione all'art. 360, comma primo, n. 3 c.p.c.*», l'Agenzia delle Entrate assume che, secondo l'orientamento consolidato di legittimità, ove il soggetto sia iscritto nell'anagrafe della popolazione residente nello Stato italiano per la maggior parte del periodo di imposta, esso deve ritenersi fiscalmente residente in Italia, essendo precluso ogni ulteriore accertamento. La giurisprudenza richiamata dalla C.T.R. sarebbe inconferente, in quanto riguardante i soggetti formalmente residenti all'estero ed iscritti all'AIRE, mentre la contribuente, come correttamente evidenziato dal giudice di primo grado, non aveva trasferito la residenza all'estero e non era iscritta all'A.I.R.E.

1.1. Il motivo è fondato.

1.2. L'art. 2 comma 2 del T.U.I.R. stabilisce che *"Ai fini delle imposte sui redditi si considerano residenti le persone che per la maggior parte del periodo di imposta sono iscritte nelle anagrafi della popolazione residente o hanno nel territorio dello Stato il domicilio o la residenza ai sensi del codice civile."*

1.3. Vengono, quindi, individuati, perchè sussista la residenza fiscale nello Stato italiano, tre presupposti, indicati in via del tutto alternativa come si desume dall'utilizzo della congiunzione «o»: il primo, formale, rappresentato dall'iscrizione nelle anagrafi delle popolazioni residenti, gli altri due, di fatto, costituiti dalla residenza o dal domicilio nello Stato ai sensi del codice civile.

1.4. Secondo la giurisprudenza di questa Corte, dalla quale non vi è motivo di discostarsi, le persone iscritte nell'anagrafe della popolazione residente si considerano, in applicazione del criterio formale dettato dal D.P.R. n. 917 del 1986, art. 2, in ogni caso residenti, e, pertanto, soggetti passivi d'imposta, in Italia; con la conseguenza che, ai fini predetti, essendo l'iscrizione indicata preclusiva di ogni ulteriore accertamento, il trasferimento della residenza all'Estero – nel caso di specie peraltro pacificamente mai avvenuto – non rileva fino a quando non risulti la cancellazione dall'anagrafe di un Comune italiano (cfr. Cass. 677/15, 14434/10, 9319/06, 21970/2015 e 16634/2018, Cass. n. 1355/2022).

1.5. La C.T.R. non si è attenuta ai suddetti principi, avendo dato rilievo al permesso di soggiorno quale prova del trasferimento di fatto della residenza all'estero, pur dando atto che la contribuente era residente in Italia, incorrendo pertanto nel vizio di violazione di legge.

2. Con il secondo motivo, rubricato *«violazione e/o falsa applicazione dell'art. 40, comma 1, e art. 5, comma 40 del D.L. 167/1990, convertito in legge n. 227/1990, in relazione all'art. 360, comma primo, n. 3, c.p.c.»* la parte ricorrente censura la pronuncia nella parte in cui è stato dato rilievo al fatto che sul conto corrente detenuto all'estero era stato

trasferito il denaro proveniente dalla vendita di un immobile sito in Italia e che l'importo del T.F.S. erogato dall'Inpdap era già stato tassato in Italia, assumendo trattarsi di circostanze del tutto irrilevanti, in quanto la sanzione irrogata punisce l'omessa compilazione del quadro RW del Modello Unico P.F. (circostanza pacifica), ossia l'omessa dichiarazione di attività finanziarie e investimenti detenuti all'estero. La C.TR. avrebbe pertanto erroneamente interpretato ed applicato l'art. 4 del decreto-legge n. 167/1990, frustrando in tal modo lo scopo della normativa sul monitoraggio fiscale.

2.1. Il motivo è fondato.

2.2. Questa Corte ha più volte affermato il principio di diritto per cui la violazione consistente nell'omessa dichiarazione annuale per investimenti e attività di natura finanziaria all'estero, prevista dall'art. 4, comma 2, d.l. n. 167 del 1990 (convertito, con modificazioni, dalla legge n. 227 del 1990), sanzionata dal successivo art. 5, comma 5 (nella formulazione temporalmente vigente), risponde all'esclusiva finalità di assicurare, tramite l'obbligo di dichiarazione, appunto, il monitoraggio dei trasferimenti di valuta da e per l'estero, quali manifestazioni di capacità contributiva e sanziona pertanto una violazione di carattere sostanziale (in tal senso, tra le altre, Cass. 19/01/2018, n. 1311, consolidata da Cass. 03/12/2020, n. 27662, Cass. n. 40916/2021).

2.3. La norma non ha pertanto lo scopo di accertare un eventuale debito di imposta, ma di consentire il monitoraggio sulle movimentazioni finanziarie da e per l'estero, mediante l'obbligo di comunicare dati fondamentali, a seguito della liberalizzazione dei movimenti di capitale, dal che l'irrilevanza della circostanza del pagamento delle imposte sul T.F.S. o della provenienza di parte delle somme da una vendita effettuata in Italia.

3. La C.T.R. non si è attenuta ai suddetti principi, incorrendo in violazione di legge.

4. La sentenza va pertanto cassata e, non essendo necessari ulteriori accertamenti in fatto, la causa viene decisa nel merito, ai sensi dell'art. 384, comma 2, c.p.c., con il rigetto dell'originario ricorso di Bertellini Patrizia.

5. Spese secondo soccombenza.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso; cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, rigetta l'originario ricorso di Bertellini Patrizia;

condanna Bertellini Patrizia al pagamento delle spese processuali, che liquida in euro 1.500,00 per il primo grado, euro 2.000,00 per il grado di appello ed in euro 2.400,00, per il presente giudizio di legittimità, oltre spese prenotate a debito.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio dell' 1.7.2026.

Il Presidente

(Andreina Giudicepietro)