Sentenza del 01/03/2019 n. 6081 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Svolgimento del processo

B.A. ricorre con tredici motivi per la cassazione della sentenza della Commissione Tributaria Regionale della Lombardia, in epigrafe, con la quale è stato rigettato l'appello dal medesimo proposto avverso la sentenza della Commissione tributaria provinciale di Varese.

Il giudice di appello ha premesso, in punto di fatto, che: l'Agenzia delle entrate aveva emesso nei confronti del contribuente, giocatore di golf professionista, un avviso di accertamento con il quale, relativamente agli anni di imposta dal 1999 al 2004, aveva accertato la mancata presentazione della dichiarazione dei redditi e recuperato a tassazione i redditi percepiti e non dichiarati ai fini Irpef e Irap e Iva; in particolare, era stato contestato al contribuente che, pur avendo formalmente trasferito nel (OMISSIS) la propria residenza anagrafica, doveva dirsi operante la presunzione di cui al D.P.R. n. 917 del 1986, art. 2, commi 2 e 2 bis, secondo cui si considerano comunque residenti in Italia, salvo prova contraria, i cittadini che hanno trasferito la residenza in paesi a fiscalità privilegiata, quale il (OMISSIS); avverso l'atto di accertamento aveva proposto ricorso il contribuente dinanzi alla Commissione tributaria provinciale di Varese che lo aveva parzialmente accolto limitatamente alla ripresa ai fini Irap e rigettato relativamente alla ripresa ai fini Irpef e Iva; avverso la suddetta pronuncia il contribuente aveva proposto appello, nel contraddittorio con l'Agenzia delle entrate.

La Commissione tributaria regionale della Lombardia ha rigettato l'appello.

In particolare, ha ritenuto che: non era fondata l'eccezione di illegittimità dell'atto di accertamento relativo agli anni 1999, 2000 e 2001 per non applicabilità della proroga dei termini di accertamento di cui alla L. n. 289 del 2002, art. 10, nonchè il motivo di appello relativo al difetto di motivazione dell'atto impositivo; non era fondato il motivo di appello relativo all'asserita applicazione retroattiva della previsione di cui al D.P.R. n. 917 del 1986, art. 2, comma 2-bis, essendo non rilevante il fatto che il contribuente aveva trasferito la propria residenza anagrafica in data precedente all'entrata in vigore della suddetta previsione normativa; il contribuente non aveva fornito documentazione idonea per superare la presunzione della residenza in Italia di cui al D.P.R. n. 917 del 1986, art. 2, comma 2-bis, e per l'accertamento che lo stesso avesse radicato effettivamente i propri interessi nel paese di emigrazione; le contestazioni mosse dal contribuente avverso gli elementi di prova addotti dall'ufficio finanziario non potevano trovare accoglimento, sicchè poteva ritenersi che, da un lato, non era stata superata la presunzione di residenza in Italia e che, dall'altro, sussisteva una prova positiva che il contribuente aveva ivi mantenuto il centro principale degli affari e degli interessi; il motivo di

appello relativo alla mancata considerazione dei costi sostenuti, relativamente ai quali il contribuente chiedeva la deducibilità dal reddito, non era fondato, in quanto la deducibilità esigeva la presentazione della dichiarazione dei redditi; erano, infine, da considerarsi infondati i motivi di appello relativi alla ripresa a tassazione dell'Iva e alla non applicabilità delle sanzioni.

Avverso la suddetta pronuncia ha proposto ricorso il contribuente affidato a tredici motivi di censura.

L'Agenzia delle entrate si è costituita depositando controricorso.

Il contribuente ha altresì depositato memoria.

Motivi della decisione

Con il primo motivo di ricorso si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5), per insufficiente motivazione su di un fatto decisivo e controverso per il giudizio.

In particolare, parte ricorrente lamenta che il giudice del gravame ha reso una motivazione insufficiente sul punto decisivo per la controversia relativo alla prova della residenza effettiva all'estero.

Il motivo è infondato.

I diversi elementi addotti dal contribuente, diretti a dare la prova che questi aveva la propria residenza effettiva nel paese estero (godimento di un appartamento, presenza del luogo di allenamento, pagamento delle utenze, mancanza di significativi e duraturi rapporti con l'Italia), sono stati specificamente presi in considerazione dal giudice del gravame, che ha tuttavia ritenuto che gli stessi non erano decisivi ai fini dell'assolvimento dell'onere probatorio gravante sul contribuente.

Secondo il giudice del gravame, invero, le circostanze in esame potevano rilevare solo come indici di spostamento della dimora presso il paese estero, ma non come elementi fondanti la prova del trasferimento della residenza o del domicilio e, in generale, di avere costituito presso quel paese il centro principale dei propri interessi professionali.

Inoltre, la pronuncia in esame ha, altresì, tenuto conto di ulteriori elementi, ritenuti ostativi alla prova del trasferimento, presso altro paese, del centro principale dei proprio interessi professionali, ed è anche con riferimento ad essi che è addivenuto alla considerazione della non rilevanza, ai fini probatori, degli elementi di prova forniti dal contribuente.

In realtà, il motivo di censura in esame prospetta motivi di doglianza sulla valutazione compiuta dal giudice del gravame degli elementi di fatto posti alla sua attenzione, profilo, tuttavia, non censurabile in questa sede.

Con il secondo motivo si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5), per insufficiente motivazione sulla idoneità della prova offerta dall'ufficio per dimostrare la persistenza della residenza in Italia del contribuente.

Con il terzo motivo si censura la sentenza impugnata ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5), per avere ritenuto rilevante la circostanza dell'apertura del sito nel corso del 2005, nonostante che gli accertamenti riguardavano anni di imposta dal 1999 al 2004.

I motivi sono infondati.

Gli stessi muovono da un presupposto errato: cioè, che era onere dell'ufficio finanziario dare la prova della permanenza della residenza del contribuente in Italia, mentre sussisteva, nel caso di specie una presunzione di residenza presso il paese a fiscalità privilegiata, secondo quanto previsto dall'art. 2 T.U.I.R., comma 2 bis, applicabile ragione temporis.

Tale profilo, che costituisce il punto di partenza logico ai fini della valutazione della correttezza della decisione in esame, è stato debitamente preso in considerazione dal giudice del gravame che ha, infatti, precisato che, in astratto, la presunzione sopra menzionata rende superfluo l'esame dei mezzi di prova addotti dall'ufficio, se non sotto il profilo dell'esigenza di accertare la fondatezza delle prova addotte dal contribuente per superare la presunzione di residenza presso il paese estero.

Con il quarto motivo di ricorso si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3), per violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 2, comma 2 bis, e del D.M. 4 maggio 1999.

In particolare, parte ricorrente ritiene che, poichè si era trasferito all'estero nel 1995, il giudice del gravame ha ritenuto erroneamente applicabile nei suoi confronti la modifica normativa introdotta con la L. 23 dicembre 1998, n. 488, ed entrata in vigore il primo gennaio 1999 e resa attuabile solo nel maggio 1999, a seguito della successiva adozione del D.M. di attuazione 4 maggio 1999, facendo, in tal modo, una non consentita applicazione retroattiva della medesima.

Il motivo è infondato.

Il D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 2, prevedeva, nel testo vigente ratione temporis:

1. Soggetti passivi dell'imposta sono le persone fisiche, residenti e non residenti nel territorio dello Stato.

2. 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.

2-bis. 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 Ministero delle finanze da pubblicare nella Gazzetta Ufficiale.

La previsione contenuta nel comma 2-bis sopra citata si applica in relazione ai periodi di imposta successivi alla data di entrata in vigore della L. n. 488 del 1998, art. 10, (che ha inserito nell'art. 2

T.U.I.R., il suddetto comma), dunque, correttamente il giudice del gravame ha ritenuto applicabile la disciplina in esame ai periodi di imposta in esame, relativi agli anni 1999 - 2004.

Non si tratta, invero, di una applicazione retroattiva della norma, in quanto la stessa, sotto il profilo della introduzione della disciplina dell'inversione dell'onere della prova in materia di residenza di cittadini italiani che si sono trasferiti all'estero presso Stati a fiscalità privilegiata, opera per i periodi di imposta successivi alla data di entrata in vigore, dunque dal 1999, come è nel caso di specie.

Sul punto, questa Suprema Corte (Cass. civ. Sez. 5, 21 gennaio 2015, n. 960) ha precisato che: Dunque, non rileva l'epoca di cancellazione dalle anagrafi della popolazione residente e di emigrazione all'estero, nella specie il 1994, poichè ciò che conta è la ricorrenza, anno per anno, dei requisiti per essere considerato residente all'estero ovvero residente o domiciliato in Italia secondo i parametri vigenti in ciascun anno, senza che venga in riguardo l'epoca d'iniziale cancellazione anagrafica.

Con il quinto motivo si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3), per violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 2, comma 2-bis, e del D.M. 4 maggio 1999, per avere ritenuto applicabile l'inversione dell'onere della prova circa il luogo di effettiva residenza e dimora quando non era stata fatta alcuna contestazione da parte dell'ufficio finanziario in ordine alla circostanza che il contribuente aveva dimora presso il (OMISSIS).

Ritiene, infatti, il ricorrente che, una volta che era stato accertato che questi aveva la propria dimora all'estero, doveva presumersi che ivi vi era anche il domicilio, sicchè era invece onere dell'ufficio finanziario provare che il domicilio era in Italia.

Il motivo è infondato.

Lo stesso non tiene conto di quanto espressamente previsto dalla previsione contenuta nel sopra citato art. 2, comma 2-bis, ai fini della individuazione del luogo di residenza del cittadino che si è trasferito all'estero presso Stati aventi regimi fiscali privilegiati.

Il suddetto articolo, invero, individua, a tal fine, al comma 2, tre presupposti, in via alternativa: il primo, formale, rappresentato dall'iscrizione nelle anagrafi della popolazione residente per la maggior parte del periodo d'imposta; gli altri due, di fatto, costituiti dal domicilio o dalla residenza nello Stato ai sensi del codice civile (sempre per lo stesso arco temporale minimo).

Il comma 2-bis, poi, che qui specificamente interessa, stabilisce (nel testo vigente ratione temporis) 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 D.M. delle finanze del 4 maggio 1999 (c.d. paesi black list).

La residenza in Italia del ricorrente, va, quindi, accertata alla stregua della disposizione ora indicata, che costituisce la sedes materiae, la quale prevede una presunzione relativa di residenza in Italia (e cioè di fittizietà della residenza monegasca), che può essere vinta dall'interessato fornendo la prova contraria.

La suddetta prova contraria deve essere offerta proprio in relazione ai criteri di collegamento individuati dall'art. 2 T.U.I.R., comma 2, in virtù dei quali si realizza la soggezione delle persone fisiche all'imposta sui redditi, ed è pertanto con riferimento a tali criteri di collegamento che deve valutarsi l'onere probatorio imposto dal comma 2-bis ai cittadini italiani "emigrati in Stati o territori aventi un regime fiscale privilegiato".

Il concetto di domicilio, peraltro, va valutato in relazione al luogo in cui la persona intrattiene sia i rapporti personali che economici, essendo pacifico, secondo la giurisprudenza di legittimità, che il domicilio, ai sensi dell'art. 43 c.c., sia il luogo dove il soggetto ha la sede dei suoi affari ed interessi (Cass. Sez. U, n. 25275/2006), e dovendo il concetto di interessi, in contrapposizione a quello di affari, intendersi nei senso di ricomprendervi anche gli interessi personali in tal senso, (tra le tante, Cass. civ. n. 29576/2011).

Sotto tale profilo, non assume rilevanza la circostanza, addotta dal contribuente, di avere dimora presso altro Stato: sul ricorrente, invero, gravava l'onere di fornire la prova della propria effettiva residenza o domicilio presso lo Stato estero, non potendosi limitare a dar prova del proprio luogo di abituale dimora che, in quanto tale, non è idoneo a dimostrare che sono stati trasferiti gli interessi economici e affettivi della persona.

Con il sesto motivo si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3), per violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 43, e della L. n. 289 del 2002, art. 10, per avere erroneamente ritenuto applicabile alla fattispecie la proroga dei termini per l'accertamento, in quanto, essendo il contribuente residente all'estero, dunque non obbligato alla presentazione della dichiarazione dei redditi, non avrebbe potuto aderire alle diverse forme di definizione agevolata di cui alla L. n. 289 del 2002.

Con il settimo motivo si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5), per omessa motivazione sul medesimo profilo di cui al sopra indicato sesto motivo.

I motivi, che possono essere esaminati unitamente, sono infondati. Gli stessi si fondano sulla considerazione che, non essendo il contribuente residente in Italia, non era tenuto alla presentazione della dichiarazione dei redditi, sicchè, non potendo beneficiare della disciplina in materia di condono di cui alla L. n. 289 del 2002, allo stesso non poteva applicarsi la proroga dei termini per l'accertamento di cui al sopra citato art. 10.

I motivi si fondano su di un errato presupposto che ne inficia la fondatezza.

Ed invero, proprio la circostanza che, secondo la pretesa impositiva, lo stesso era da considerarsi, in via presuntiva, residente in Italia, ha costituito il presupposto per l'applicabilità nei confronti del medesimo della disciplina in materia di dichiarazione dei redditi, con la conseguenza che, avendo questi omesso di provvedervi, pur essendo tenuto, deve ritenersi applicabile nei suoi confronti la proroga in esame.

Sotto il profilo della censura motivazionale (di cui al settimo motivo), la stessa si limita genericamente a evidenziare che non è stato accertato dal giudice del gravame la sussistenza del presupposto della residenza del contribuente in Italia: profilo, invece, oggetto di specifica

valutazione del giudice del gravame, che ha ritenuto applicabile la presunzione di residenza, ai sensi dell'art. 2 T.U.I.R., comma 2-bis.

Inoltre, il motivo di ricorso in esame si limita a censurare la sentenza per non avere valutato i presupposti e i limiti di operatività della proroga e la effettiva esperibilità di una delle diverse forme di condono previsti dalla legge, senza tuttavia fornire elementi specifici che possano consentire di valutare la non corretta applicazione, compiuta dal giudice del gravame, della previsione normativa in esame.

Con l'ottavo motivo si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3), per violazione dell'art. 53 Cost. e dell'art. 50 T.U.I.R. per non avere considerato i costi sostenuti per la produzione dei redditi ripresi a tassazione, e, quindi, per non avere ritenuto deducibili dai maggiori ricavi i costi sostenuti.

Con il nono motivo si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5), per omessa motivazione sul punto relativo alla deduzione dei costi sostenuti per la produzione del maggior reddito accertato.

I motivi, che possono essere esaminati unitamente sono infondati. Va osservato che, sulla questione in esame, il giudice del gravame ha ritenuto che, non avendo il contribuente proceduto alla presentazione della dichiarazione dei redditi percepiti, non poteva procedersi alla considerazione dei costi sostenuti.

In linea generale deve convenirsi con il contribuente che, quando l'ufficio finanziario procede all'accertamento di un maggiore reddito non dichiarato, il contribuente può fornire elementi contrari intesi a dimostrare non solo che il reddito non è stato prodotto ma che, costituendo lo stesso la risultante algebrica di costi e ricavi, è stato prodotto in misura inferiore a quella indicata dall'ufficio finanziario, documentando, eventualmente in sede processuale, la sussistenza di costi deducibili.

Invero, ove fossero inopponibili poste passive non contabilizzate regolarmente, si assoggetterebbe ad imposta, come reddito, quanto, secondo lo stesso accertamento dell'ufficio, reddito non è: risultato, questo, collidente con il parametro costituzionale della "capacità contributiva" di cui all'art. 53 Cost., comma 1, (cfr. Corte Cost. n. 143 del 1982; v. anche Cass., Sez. 5, n. 3995 del 2009; n. 28028 del 2008).

In questo contesto, va rammentato che l'impugnazione davanti al giudice tributario attribuisce a quest'ultimo la cognizione non solo dell'atto, come nelle ipotesi di impugnazione-annullamento, orientate unicamente all'eliminazione dell'atto, ma anche del rapporto tributario, trattandosi di una c.d. impugnazione-merito, perchè diretta alla pronuncia di una decisione di merito sostitutiva (nella specie) dell'accertamento dell'amministrazione finanziaria, implicante per esso giudice la necessità di quantificare la pretesa tributaria entro i limiti posti dalle domande di parte.

Ne consegue che il giudice che ritenga invalido l'avviso di accertamento non per motivi formali, ma di carattere sostanziale, non avendo tenuto conto di costi deducibili, non deve limitarsi ad

annullare l'atto impositivo, ma deve esaminare nel merito la pretesa tributaria e, operando una motivata valutazione sostitutiva, eventualmente ricondurla alla corretta misura, entro i limiti posti dalle domande di parte (cfr., Cass., sentt. nn. 3995 del 2009; 28028 del 2008; 4280 e 7791 del 2001; 3309 del 2004 e 11212 del 2007).

Se questo vale in termini generali, tuttavia, con riferimento al caso di specie, parte ricorrente, nel prospettare le ragioni poste a fondamento del nono motivo di censura, si è limitato ad indicare diversi costi sostenuti, in particolare l'affitto della casa di (OMISSIS), le utenze, i costi per le attrezzature da gioco, nonchè la stipula della polizza assicurativa ed i compensi alla società londinese che curava la sua immagine, ma non riproduce gli atti difensivi in relazione ai quali la questione era stata prospettata, soprattutto sotto il profilo, centrale ai fini della valutazione della rilevanza della questione, della inerenza degli stessi.

Significativo, sotto tale profilo, è la circostanza, indicata dal giudice del gravame, che i costi erano stati detratti in misura forfettaria, il che preclude una possibile considerazione analitica degli stessi in ragione, appunto, della loro necessaria inerenza.

Con il decimo motivo si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3), per violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 42, e della L. n. 212 del 2000, art. 7, per avere ritenuto non fondato il motivo di appello relativo alla mancata allegazione di documenti cui l'ufficio aveva fatto riferimento negli avvisi di accertamento.

Con l'undicesimo motivo si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5), per insufficiente motivazione sulla questione già indicata in sede di formulazione del decimo motivo di censura.

I motivi sono infondati.

La pronuncia censurata ha precisato, sul punto in questione, che gli avvisi di accertamento impugnati riportavano in dettaglio le circostanze sui cui presupposti gli stessi trovavano fondamento, in tal modo facendo applicazione della previsione di cui al D.P.R. n. 600 del 1972, art. 42, e del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 56, secondo cui gli atti che li motivano possono non essere allegati agli avvisi di accertamento che ne riproducano il contenuto essenziale.

Ha quindi ritenuto che, nella fattispecie, pur non essendo stati allegati i documenti, gli avvisi di accertamento riportavano in dettagli il contenuto dei medesimi.

Parte ricorrente, inoltre, in difetto del principio di autosufficienza, in sede di decimo motivo, si limita a precisare che nell'atto di appello era stato rilevato che l'avviso di accertamento era motivato mediante l'indicazione di undici elementi, non allegati, e, in sede di undicesimo motivo, si limita a evidenziare che a pag 6 e 7 degli avvisi di accertamento, vi era un lungo elenco di atti e documenti che costituivano questionari inviati a soggetti terzi, senza tuttavia, riprodurre, anche in questo caso, il contenuto della parte degli avvisi di accertamento, profilo che non consente di valutare la decisività degli stessi ai fini della decisione.

Con il dodicesimo motivo si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5), per omessa motivazione circa l'illegittima irrogazione delle sanzioni per carenza del requisito della

colpevolezza, non avendo motiva) rsulle ragioni per le quali risultava carente il requisito della colpevolezza ai fini dell'applicabilità delle sanzioni.

Con il tredicesimo motivo si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3), per violazione e falsa applicazione del D.Lgs n. 472 del 1997, art. 6, e della L. n. 212 del 2002, art. 10, comma 3, per non avere dato giustificazione alla ritenuta non sussistenza dei presupposti per l'applicazione della norma in esame.

I motivi sono infondati.

Il giudice del gravame ha pronunciato sulla richiesta di non applicazione della sanzione per incertezza sulle norma da applicare osservando che la norma violata, relativa all'obbligo di denunciare i redditi prodotti, non presentava elementi di non chiarezza.

Tale affermazione comporta, per implicito, una valutazione di non fondatezza anche sulla questione della mancanza di colpevolezza, risolta dal giudice del gravame proprio con riferimento alla chiarezza della previsione normativa violata.

Va osservato, a tal proposito, che parte ricorrente, secondo quanto dalla stessa riprodotto a pag. 74, si era limitata a chiedere la non applicazione della sanzione per difetto di colpevolezza e per incertezza sulle norme da applicare, senza alcuna altra specificazione, sicchè correttamente il giudice del gravame ha ritenuto di precisare che non vi era alcuna profilo di incertezza della norma da applicare e, correlativamente e implicitamente, che non vi fosse alcuna circostanza giustificatrice della dedotta mancanza di colpevolezza del contribuente.

Peraltro, la censura di cui al tredicesimo motivo di ricorso risulta genericamente prospettata, senza alcuna precisazione, in sede di motivo, di quali fossero gli elementi di valutazione contrari alla considerazione, operata dal giudice del gravame, che non vi fossero margine di incertezza sulla applicabilità delle norme di riferimento applicate.

In conclusione, i motivi di censura sono infondati, con conseguente rigetto del ricorso e condanna del ricorrente al pagamento in favore della controricorrente delle spese di lite del presente giudizio.

P.Q.M.

La Corte:

rigetta il ricorso e condanna il ricorrente al pagamento in favore della contro ricorrente delle spese di lite che si liquidano in complessive Euro 20.000,00, oltre spese prenotate a debito.

Così deciso in Roma, il 20 settembre 2018.

Depositato in Cancelleria il 1 marzo 2019

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza