Sentenza del 08/10/2020 n. 21696 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

L'Agenzia delle entrate di Latina emetteva nei confronti di (---), artista e cantante, avviso di accertamento, con cui, in relazione all'omessa presentazione delle dichiarazioni per Iva, Irpef e Irap per l'anno 2008, recuperava le imposte dovute e non versate ed irrogava le conseguenti sanzioni. L'Amministrazione finanziaria riteneva che il formale trasferimento della residenza nel Regno Unito, operato nel corso del 2006 dal contribuente, fosse in realta' fittizio, sicche' il medesimo era soggetto all'imposizione fiscale italiana.

Con ricorso il contribuente deduceva l'incompetenza dell'Agenzia procedente, l'illegittimita' e l'infondatezza della pretesa e, in ogni caso, l'inapplicabilita' delle sanzioni.

L'impugnazione era rigettata dalla CTP di Latina; la sentenza era confermata dal giudice d'appello.

(---) propone ricorso per cassazione con ventinove articolati motivi, chiedendo, in subordine, rinvio pregiudiziale alla Corte di Giustizia ex articolo 267 TFUE. L'Agenzia delle entrate resiste con controricorso.

Il contribuente deposita altresi' memoria illustrativa, con la quale propone ulteriori questioni, e sentenza penale irrevocabile di assoluzione emessa dal Tribunale di Latina.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Va preliminarmente disattesa l'eccezione di inammissibilita' dell'intero ricorso per aver il contribuente riproposto tutte la questioni gia' oggetto del giudizio di merito, si' da mirare ad un mero nuovo apprezzamento dei fatti, e per aver denunciato la medesima questione in relazione ad una pluralita' di vizi.

Si tratta di profili, infatti, la cui incidenza e rilevanza riguarda, nel caso, le singole doglianze ma non investe, nel presente giudizio, l'integrita' del ricorso, variamente articolato.

2. Il primo motivo denuncia, ai sensi dell'articolo 360 c.p.c., n. 4, la nullita' della sentenza per violazione degli articoli 112 e 132 c.p.c., per aver la CTR omesso di pronunciarsi sull'eccepita incompetenza della Direzione Provinciale (DP) di Latina ad emettere l'avviso o, in subordine, per aver statuito con motivazione meramente apparente.

2.1. Il secondo motivo denuncia, ai sensi dell'articolo 360 c.p.c., n. 3, violazione e falsa applicazione del Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articoli 31 e 58, articolo

2 tuir, Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, articolo 52, L. n. 241 del 1990, articolo 21-octies, Decreto Legislativo n. 300 del 1999, articoli 61 e 66, nonche' dello Statuto e del Regolamento di Amministrazione dell'Agenzia delle entrate, deducendo, in subordine al primo motivo, l'incompetenza della DP di Latina per aver il contribuente trasferito la propria residenza a Manchester, nel Regno Unito, e, comunque, per aver prodotto il reddito piu' elevato in Roma.

3. I motivi, da esaminare unitariamente per connessione logica, vanno tutti disattesi.

3.1. Esclusa l'eccepita inammissibilita' per il cumulo delle censure quanto al primo motivo perche' partitamente trattate nell'esposizione del motivo, non sussiste ne' l'omessa pronuncia, ne', tantomeno, l'omessa od apparente motivazione.

La CTR, infatti, sottolinea, ferma l'inderogabilita' del principio del domicilio fiscale (pag. 6), che la cancellazione dall'anagrafe della popolazione residente e l'iscrizione all'AIRE non sono elementi sufficienti a determinare l'esclusione della residenza fiscale del contribuente dall'Italia, occorrendo che "il soggetto in questione dimostrasse, circostanza questa di cui si dira' nel prosieguo, di non avere in Italia ne' la residenza ne' il domicilio", rilievo che poi riprende prima a pag. 9 della sentenza, ove precisa, con riguardo alla ritualita' della notifica presso la citta' di Latina, che questo era il luogo individuato dall'Amministrazione come domicilio o residenza fiscale "avendo lo stesso mantenuto... nella citta' di Latina la generalita' dei rapporti, ricompresi quelli di carattere familiare, sociale, morale, oltre a quelli di natura patrimoniale" e, quindi, a pagg. 13 e 14 ove individua i numerosi elementi, patrimoniali e personali, oggetto di specifica considerazione, che dimostravano l'insussistenza del reale trasferimento della residenza nel Regno Unito e, per contro, l'effettivita' della residenza in Latina.

La CTR, dunque, individua positivamente e con ampia motivazione - il domicilio fiscale del contribuente, facendone derivare la legittimita' dell'avviso e l'infondatezza della pretesa incompetenza.

3.2. Parimenti infondate sono le eccepite violazioni di legge.

Non sussiste, in primo luogo, l'asserita violazione del Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 58. Il comma 2, primi due periodi, della norma, nel testo ratione temporis vigente, prevede "Le persone fisiche residenti nel territorio dello Stato hanno il domicilio fiscale nel comune nella cui anagrafe sono iscritte. Quelle non residenti hanno il domicilio fiscale nel comune in cui si e' prodotto il reddito o, se il reddito e' prodotto in piu' comuni, nel comune in cui si e' prodotto il reddito piu' elevato."

Nella vicenda in esame, tuttavia, la CTR, con accertamento in fatto, ha affermato che il contribuente non versava nella condizione di "non residente" poiche' il suo trasferimento all'estero era fittizio e, dunque, privo di rilievo era "il comune in cui si e' prodotto il reddito" - ed, anzi, in conformita' dell'articolo 2 tuir, a fronte della prova fornita dall'Amministrazione e del mancato soddisfacimento della prova contraria da parte del ricorrente, aveva, come su evidenziato, la residenza effettiva nella citta' di Latina.

Di nessun rilievo, a tal fine, e' poi l'avvenuta cancellazione dal registro dei residenti e l'iscrizione all'Aire atteso che, secondo il consolidato principio della Corte "in tema d'imposte sui redditi, ai sensi del combinato disposto del Decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, articolo 2 e dell'articolo 43 c.c., deve considerarsi soggetto passivo il cittadino italiano che, pur risiedendo all'estero, stabilisca in Italia, per la maggior parte del periodo d'imposta, il suo domicilio, inteso come la sede principale degli affari ed interessi economici nonche' delle relazioni personali, come desumibile da elementi presuntivi ed a prescindere dall'iscrizione del soggetto nell'AIRE" (Cass. n. 678 del 16/01/2015; Cass. n. 14434 del 15/06/2010; Cass. n. 24246 del 18/11/2011).

3.3. Non pertinente, infine, e' l'invocata decisione della Corte costituzionale (n. 102 del 15 aprile 2008), che ha riguardato il differente regime impositivo (quanto all'imposta per le seconde case in zona turistica) tra domiciliati fiscali in Sardegna (non tenuti al pagamento) e soggetti non domiciliati (tenuti al pagamento anche se non titolari di una seconda casa), sul presupposto, tuttavia, dell'effettivita' di tale ultima condizione, qui invece non sussistente.

4. Il terzo motivo denuncia, ai sensi dell'articolo 360 c.p.c., n. 4, la nullita' della sentenza per violazione dell'articolo 132 c.p.c., per aver la CTR ritenuto, con motivazione apparente, la Direzione Regionale Erariale (DRE) del Lazio competente a svolgere attivita' d'indagine fiscale nei confronti del contribuente,

4.1. Il quarto motivo denuncia, ai sensi dell'articolo 360 c.p.c., n. 3, violazione e falsa applicazione dell'articolo 14 Cost., Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articoli 31, 32 e 33, Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, articolo 52, Decreto Legge n. 185 del 2008, articolo 27, comma 13, conv. dalla L. n. 2 del 2009, Decreto del Presidente della Repubblica n. 107 del 2001, articolo 23, comma 1, Decreto Legislativo n. 300 del 1999, articoli 61 e 66, nonche' dello Statuto e del Regolamento di Amministrazione dell'Agenzia delle entrate, per aver la CTR ritenuto la competenza della DRE a compiere indagini e a predeterminare il contenuto dell'accertamento nei confronti del contribuente.

5. I motivi, da esaminare unitariamente per connessione logica, pur ammissibili sono infondati.

5.1. La motivazione della CTR, infatti, ancorche' in termini non del tutto lineari (avendo evocato il potere sostitutivo della DRE in caso di inerzia della DP, il carattere interno dei decreti direttoriali di ripartizione delle competenze, l'incidenza del Decreto Legge n. 185 del 2008, articolo 27 e l'avvenuta istituzione di un ufficio centralizzato per i casi di "evasione internazionale" quali il fittizio trasferimento all'estero della residenza), e' univocamente diretta a riconoscere la competenza per le attivita' d'indagine ed istruttorie anche alla DRE ed e' corretta in diritto, sicche' la sentenza va integrata ex articolo 384 c.p.c., u.c..

5.2. Secondo il consolidato orientamento di questa Corte, ribadito con numerose pronunce (v. Cass. n. 20915 del 03/10/2014; Cass. n. 24263 del 27/11/2015; Cass. n. 848 del 19/01/2016; Cass. n. 20856 del 14/10/2016; da ultimo Cass. n. 33289 del 21/12/2018), il Decreto Legislativo n. 300 del 1999, in sede di istituzione delle Agenzie fiscali, ha espressamente attribuito un potere di autoregolamentazione all'Agenzia delle entrate.

L'articolo 57, comma 1, in particolare, ha previsto che "alle agenzie fiscali sono trasferiti i relativi rapporti giuridici, poteri e competenze che vengono esercitate secondo la disciplina dell'organizzazione interna di ciascuna agenzia".

L'articolo 61, comma 2, ha poi aggiunto che "in conformita' con le disposizioni del presente decreto legislativo e dei rispettivi statuti, le agenzie fiscali hanno autonomia regolamentare, amministrativa, patrimoniale, organizzativa, contabile e finanziaria", indicazione poi ripresa dal successivo articolo 66, il cui comma 1 ha previsto che "Le agenzie fiscali sono regolate dal presente decreto legislativo, nonche' dai rispettivi statuti deliberati da ciascun comitato di gestione", il comma 2 ha aggiunto che "gli statuti... recano principi generali in ordine all'organizzazione e al funzionamento dell'Agenzia" e, al comma 3, che "l'articolazione degli Uffici a livello centrale e periferico, e' stabilita con disposizioni interne che si conformano alle esigenze della conduzione aziendale".

In base a tale quadro normativo, quindi, il Regolamento di amministrazione dell'Agenzia delle entrate - riprodotto dal controricorrente - ha previsto che le Direzioni Regionali "...esercitano, nell'ambito della rispettiva regione o provincia, funzioni di programmazione, indirizzo, coordinamento e controllo nei confronti degli uffici, curano i rapporti con gli enti pubblici locali e svolgono attivita' operative di particolare rilevanza nei settori della gestione dei tributi, dell'accertamento e del contenzioso.".

In base a cio', con Provv. 23 febbraio 2001, n. 36122 (pubblicato nella G.U., serie generale n. 151 del 2 luglio 2001, parimenti richiamato dall'Agenzia in controricorso) il Direttore dell'Agenzia delle entrate ha stabilito esplicitamente la competenza anche delle Direzioni regionali all'attivita' di verifica.

Tale esito, contrariamente a quanto ritenuto dal ricorrente, non si pone in contrasto con i principi costituzionali in tema di riserva di legge in materia fiscale riservatezza e inviolabilita' del domicilio sanciti dall'articolo 14 Cost. - il cui comma 3, a tutela del domicilio, ammette ispezioni e accertamenti fiscali alle condizioni stabilite da leggi speciali - posto che la ripartizione delle competenze degli organi operata dal Direttore dell'Agenzia delle entrate costituisce diretta attuazione dei poteri conferiti dal Decreto Legislativo n. 300 del 1999.

Ne deriva, inoltre, che l'espressa abrogazione del Decreto Legge n. 331 del 1993, articolo 62 sexies - da ritenersi necessaria in ragione dell'originaria collocazione delle Direzioni regionali nel Ministero delle Finanze - non puo' in alcun modo avere amputato i poteri delle Direzioni regionali regolati dal Direttore dell'Agenzia delle entrate, risultando i poteri di accesso, ispezione e verifica gia' ex lege in capo all'Agenzia delle entrate nel suo complesso e gia' attribuiti in via generale dal Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, articolo 52 e Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 33 e dalla medesima esercitati secondo la disciplina adottata nell'ambito dei poteri di autorganizzazione.

Da ultimo, va sottolineato, quanto all'intervento operato con il Decreto Legge n. 185 del 2008, articolo 27, che il legislatore non ha inteso attribuire "alle Direzioni Regionali delle Entrate una competenza in materia di accertamento fiscale prima inesistente", ma solamente di "fondare su norma di fonte primaria il riparto delle competenze relative all'attivita' di verifica fiscale,

istituendo una riserva esclusiva di competenza, in relazione alla rilevanza economico fiscale del soggetto accertato, a favore della Direzione regionale, gia' titolare, per disposizione regolamentare, della competenza a svolgere attivita' istruttoria, utilizzabile dalle Direzioni provinciali ai fini della emissione degli atti impositivi" (v. Cass. n. 33289 del 21/12/2018 cit.).

Da cio', in conclusione, la legittimita' dell'attivita' d'indagine e dell'avviso di accertamento emesso in base a processo verbale della Direzione regionale delle entrate.

6. Il quinto motivo denuncia, ai sensi dell'articolo 360 c.p.c., n. 4, la nullita' della sentenza per violazione dell'articolo 132 c.p.c., per aver la CTR escluso, con motivazione apparente, l'illegittimita' dell'avviso per esser il diniego di applicabilita' dello scudo fiscale insufficientemente motivato.

Nel corpo del motivo si lamenta altresi' vizio di extrapetizione per aver la CTR ritenuto che il ricorrente abbia denunciato la mancata allegazione di documentazione.

6.1. Il sesto motivo denuncia, ai sensi dell'articolo 360 c.p.c., n. 3, violazione e falsa applicazione dell'articolo 97 Cost., del principio di tutela del legittimo affidamento, della L. n. 212 del 2000, articoli 6, 10 e 12, nonche', ai sensi dell'articolo 360 c.p.c., n. 5, omesso esame di fatto decisivo, per aver la CTR rigettato il diniego di opponibilita' dello scudo fiscale pur a fronte dell'affidamento riposto a sostegno dell'insussistenza di indagini fiscali, omettendo di considerare il contenuto della delega rilasciata dal contribuente al commercialista incaricato di depositare spontaneamente della documentazione.

6.2. Il settimo motivo denuncia, ai sensi dell'articolo 360 c.p.c., n. 3, violazione e falsa applicazione del Decreto Legge n. 78 del 2009, articolo 13 bis, conv. dalla L. n. 102 del 2009, Decreto Legge n. 350 del 2001, articoli 11, 13, 14, 15, 16, articolo 19, commi 2 e 2-bis, e articolo 20 comma 3, conv. dalla L. n. 409 del 2001, per aver la CTR ritenuto che la conoscenza di fatto da parte del contribuente dell'esistenza di indagini fiscali a suo carico non gli consentirebbe di opporre gli effetti dello scudo fiscale. Deduce specificamente l'irrilevanza del questionario inviato nel 2006 ai fini delle imposte per il 2007 (e il 2008).

6.3. L'ottavo motivo denuncia, ai sensi dell'articolo 360 c.p.c., n. 3, violazione e falsa applicazione dell'articolo 142 c.p.c. e Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 60, nonche' della L. n. 212 del 2000, articolo 6, Decreto Legge n. 78 del 2009, articolo 13 bis, conv. dalla L. n. 102 del 2009, Decreto Legge n. 350 del 2001, articoli 11, 13, 14, 15, 16, articolo 19, commi 2 e 2-bis, e articolo 20 comma 3, conv. dalla L. n. 409 del 2001 per aver la CTR ritenuto costituisca conoscenza formale delle indagini la notifica effettuata presso il domicilio fiscale di soggetto residente anagraficamente all'estero ancorche' in tal caso la notifica debba essere effettuata presso la residenza estera.

7. I motivi dal quinto all'ottavo concernono la questione della validita' del diniego allo scudo fiscale opposto dall'Amministrazione.

7.1. Le doglianze, che possono essere esaminate unitariamente, sono tutte inammissibili.

7.2. La CTR, difatti, sui profili relativi al diniego di opponibilita' dello scudo fiscale, da un lato, prende in considerazione (pagg. 3-4) l'intera problematica e, individuato l'ambito del contenzioso, espressamente ritiene tutte le questioni estranee al giudizio poiche' "non si tratta di stabilire la legittimita' o meno, da parte del sig. (---), del diniego opposto dall'Amministrazione al cd. scudo fiscale (Decreto Legge n. 78 del 2009, articolo 13 bis) atteso che, avverso il suddetto provvedimento, notificato separatamente, il contribuente ha provveduto ad instaurare un autonomo giudizio. In sostanza, questo giudice e' stato chiamato ad accertare se all'Amministrazione, negli anni in oggetto, sia preclusa ogni attivita' di accertamento tributario nei confronti del contribuente e, piu' precisamente, se questo, avendo effettivamente trasferito all'estero, nel Regno Unito, la propria residenza non possa essere considerato soggetto passivo d'imposta; ovvero se lo stesso, ai fini dell'ottenimento di vantaggi fiscali, abbia solo fittiziamente trasferito all'estero la propria residenza e possa dunque essere ritenuto "fiscalmente residente" in Italia, con ogni conseguenziale provvedimento"; dall'altro, esamina ugualmente le doglianze, che rigetta con motivazioni specifiche (pagg. 7-9), anche se non trascura di sottolineare nuovamente (pag. 7) che "in tale sede, lo si ribadisce con chiarezza, l'atto impositivo impugnato non e' rappresentato dal provvedimento di diniego mediante il quale l'Amministrazione ha comunicato le cause ostative alla conclusione del cd. scudo fiscale, pure richiamate".

7.3. Orbene, la prima autonoma ratio non e' stata in alcun modo censurata dal ricorrente, restando cosi' consolidata, si' da rendere inammissibili - per carenza di interesse - tutte le ulteriori specifiche doglianze che afferiscono all'ulteriore fondamento affermato dalla CTR.

8. Il nono motivo denuncia, ai sensi dell'articolo 360 c.p.c., n. 3, violazione e falsa applicazione dell'articolo 97 Cost., del principio generale del giusto procedimento amministrativo, della L. n. 212 del 2000, articolo 12, Decreto Legislativo n. 281 del 1997, articoli 5, 6, 7 e 8 per aver la CTR ritenuto che il contraddittorio successivo surrogasse la mancata redazione di un pvc da parte della DRE, cosi' rigettando la denunciata violazione ad un contraddittorio preventivo.

8.1. Il decimo motivo denuncia, ai sensi dell'articolo 360 c.p.c., n. 3, violazione e falsa applicazione dell'articolo 41 della Carta dei diritti fondamentali dell'UE e del rispetto dei diritti di difesa per aver escluso il diritto all'instaurazione di un contraddittorio preventivo.

9. Entrambi i motivi investono, in sostanza, l'asserita violazione del diritto al contraddittorio preventivo, con riguardo alla disciplina nazionale e a quella unionale, asseritamente escluso dalla CTR in base ad un contraddittorio successivo (ossia quello svolto a seguito di istanza di accertamento con adesione).

9.1. I motivi, che possono essere esaminati unitariamente, sono infondati.

9.2. Occorre premettere, in primo luogo, che l'accertamento oggetto del giudizio non trae origine da controlli, ispezioni, verifiche od accessi di qualunque tipo presso il contribuente.

In altri termini, la fattispecie e' riconducibile al cd. accertamento "a tavolino", ossia senza essere accompagnato da una attivita' accedente alla sfera diretta del contribuente.

Ne deriva che, nella disciplina positiva vigente ratione temporis, non sussiste un generale obbligo di contraddittorio preventivo avuto riguardo ai tributi cd. non armonizzati ed e' inapplicabile la L. n. 212 del 2000, articolo 12, comma 7 (v. Sez. U, n. 18184 del 29/07/2013, seguita poi da Sez. U, n. 24823 del 09/12/2015, che ha specificato che "in tema di diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali, l'Amministrazione finanziaria e' gravata di un obbligo generale di contraddittorio endoprocedimentale, la cui violazione comporta l'invalidita' dell'atto purche' il contribuente abbia assolto all'onere di enunciare in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere e non abbia proposto un'opposizione meramente pretestuosa, esclusivamente per i tributi "armonizzati", mentre, per quelli "non armonizzati", non e' rinvenibile, nella legislazione nazionale, un analogo generalizzato vincolo, sicche' esso sussiste solo per le ipotesi in cui risulti specificamente sancito").

Con riguardo ai tributi armonizzati (i.e., nella vicenda in giudizio, per l'Iva), invece, l'obbligo del contraddittorio preventivo discende direttamente dalla disciplina unionale alla luce dell'interpretazione offerta dalla Corte di Giustizia UE.

In tale evenienza, peraltro, ove l'Amministrazione non sia stata rispettosa dell'obbligo di contraddittorio, l'atto - in assenza di una norma specifica che ne definisca in termini puntuali le conseguenze (v. Cass. n. 701 del 15/01/2019) - e' invalido purche' il contribuente abbia assolto all'onere di enunciare in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere e non abbia proposto un'opposizione meramente pretestuosa (Sez. U, n. 24823 del 09/12/2015; Cass. n. 20036 del 27/07/2018; Cass. n. 27420 del 29/10/2018) (cd. prova di resistenza).

9.3. Orbene, nella vicenda in esame, appare dirimente che il contraddittorio tra contribuente e Amministrazione si e', in concreto, realizzato.

La CTR, sul punto, non delimita - contrariamente a quanto sostenuto dal ricorrente - lo svolgersi del contraddittorio alla procedura di accertamento con adesione ma, anzi, individua atti e momenti, anteriori, nei quali tale confronto si e' sviluppato ("non si capisce in quale misura ed in quale fase sarebbe stata preclusa, anche a seguito dell'invito (il questionario del 2006) piu' volte richiamati, dei successivi incontri tra il consulente della parte e l'Agenzia (nel 2008 e nel 2009), nonche' attraverso l'istanza di accertamento... la possibilita' di partecipare ad un contraddittorio ed assumere le conseguenti decisioni").

9.4. In ogni caso, l'assenza di accessi, ispezioni o verifiche presso il contribuente esclude la necessita' della formazione di uno specifico pvc da notificare al contribuente ed esclude, altresi' la sussistenza di un obbligo specifico di contraddittorio preventivo in tema di Irpef e Ilor.

Nessun rilievo, a tal fine, assume l'asserito coinvolgimento delle liberta' di circolazione e stabilimento, che non sono oggetto di contestazione, ne' di limitazione, ponendosi solo l'osservanza delle disposizioni nazionali relative a tributi interni.

Quanto all'Iva, inoltre, la censura e' anche carente poiche' nulla viene specificamente enunciato dal contribuente in ordine alle ragioni che avrebbe potuto far valere.

9.5. E' infine inammissibile il riferimento al contraddittorio Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, ex articolo 37 bis introdotto con la memoria ex articolo 378 c.p.c., trattandosi di questione affatto nuova che postula una diversa ricostruzione in fatto della vicenda in termini di elusione, mentre la fattispecie in giudizio e' costituita da una evasione.

10. L'undicesimo motivo denuncia, ai sensi dell'articolo 360 c.p.c., n. 3, violazione e falsa applicazione dell'articolo 2697 c.c., articolo 2 tuir, articoli 43 e 44 c.c. per aver la CTR ritenuto spettasse al contribuente provare di risiedere nel Regno Unito anziche' all'Agenzia delle entrate di provare la residenza in Italia.

10.1. Il motivo e' infondato e al limite dell'inammissibile.

10.2. La CTR non ha operato alcuna inversione dell'onere della prova ma, semplicemente, ha ritenuto che gli elementi addotti dall'Agenzia fossero idonei a provare che la residenza effettiva del contribuente era in Italia (e, specificamente, a Latina) e, anzi, che, nonostante la cancellazione all'anagrafe italiana e il formale trasferimento a Manchester, nessuna reale variazione fosse stata in concreto apportata con riguardo all'effettivo centro di interessi, personale e materiale, dell'artista (v. pag. 14, dove la CTR sintetizza i plurimi elementi quali, in particolare, "la prevalenza dell'attivita' artistica esercitata in Italia rispetto a quella svolta nel Regno Unito" "l'utilizzo di carte di credito, praticamente quotidiano, per acquisti effettuati in Italia" "profondi legami familiari testimoniati peraltro dalla ricostruzione dei numerosi viaggi effettuati da e verso Latina"...).

A fronte di tali elementi, quindi, la CTR ha valutato le circostanze poste a prova contraria, ritenendo le stesse (in particolare: la locazione di un immobile, poi acquistato; le relative spese condominiali e l'allaccio di utenze; l'abbonamento ad una palestra) del tutto esigue e inidonee a superare quanto dimostrato dall'Ufficio.

Tale valutazione - va sottolineato - e' stata poi correttamente operata con un giudizio globale e, al contempo, specifico, che ha tenuto conto di tutti gli elementi e documenti prodotti dalle parti, sia patrimoniali che personali.

La censura, dunque, neppure coglie il fondamento della decisione e mira, in realta', ad una revisione del giudizio di fatto operato dal giudice di merito.

11. Il dodicesimo motivo denuncia, ai sensi dell'articolo 360 c.p.c., n. 4, la nullita' della sentenza per violazione dell'articolo 112 c.p.c., per aver omesso di pronunciarsi sull'eccepita illegittimita' dell'avviso per essere il contribuente residente nel Regno Unito ai sensi dell'articolo 4 della convenzione fiscale Italia/UK in quanto disponeva di un'unica abitazione permanente nel Regno Unito.

11.1. Il tredicesimo motivo denuncia, ai sensi dell'articolo 360 c.p.c., n. 3, violazione e falsa applicazione dell'articolo 4 della convenzione sulle doppie imposizioni Italia/UK, per i cui criteri la residenza fiscale della persona fisica ritenuta residente in entrambi gli Stati si radica in quello ove essa ha a disposizione un'abitazione permanente.

12. I motivi, da esaminare unitariamente per connessione logica, sono infondati.

12.1. Non sussiste, in primo luogo, l'eccepita omessa pronuncia avendo la CTR (che a pag. 12 aveva riportato il motivo di specifica doglianza dell'appellante) esplicitamente rigettato le "eccezioni attinenti la residenza nel Regno Unito sollevate dal contribuente", statuizione corredata anche dell'esplicito riferimento "a quanto previsto dell'articolo 4 della Convenzione stipulata con l'Italia".

Ne' puo' ritenersi tale locuzione riferita alla questione del computo dei giorni in Italia, pur anche oggetto di attenzione da parte della CTR, trattandosi di profilo estraneo alla disposizione convenzionale e pertinente, invece, all'applicazione dell'articolo 2 tuir.

12.2. Parimenti infondata e' la denunciata violazione dell'articolo 4 della convenzione Italia/UK.

La norma, introdotta con la L. 5 novembre 1990, n. 329, prevede:

"(1) Ai fini della presente Convenzione, l'espressione "residente di uno Stato contraente" designa ogni persona che, in virtu' della legislazione di detto Stato, e' assoggettata a imposta nello stesso Stato a motivo del suo domicilio, della sua residenza, della sede della sua direzione o di ogni altro criterio di natura analoga. Tuttavia, tale espressione non comprende le persone che sono imponibili in questo Stato contraente soltanto per le fonti ivi situate".

Il paragrafo (2) esordisce "Quando, in base alle disposizioni del paragrafo (1) del presente articolo, una persona e' considerata residente di entrambi gli Stati contraenti, la sua situazione e' determinata in conformita' alle seguenti disposizioni: (criteri)".

Orbene, il contribuente era iscritto come resident non domiciled condizione che, contrariamente a quanto sostenuto in ricorso, comporta che la tassazione include solo i redditi che siano prodotti in loco e, ove sia stata operata la relativa opzione, quei redditi che ivi siano rimpatriati (cd. remittance basis principle), circostanza questa, tuttavia, neppure allegata dallo stesso ricorrente (il quale, anzi, risulta aver dichiarato, e sottoposto ivi a tassazione, solo redditi da attivita' di lavoro dipendente li' svolta), e tale, dunque, da rendere privo di ogni rilievo lo stesso parere della IBFD.

Non e' pertinente, infine, il precedente di questa Corte, n. 13803 del 2001, invocato in ricorso, che si e' limitata a ritenere, e in via solo incidentale, non rilevante la mancata applicazione del regime convenzionale.

12.3. Dunque, anche a prescindere dall'accertamento in fatto della fittizieta' del trasferimento della residenza operato dalla CTR ratio che, di per se', rende priva di ogni incidenza la stessa invocata applicazione della convenzione Italia/UK (e, in limine, la stessa ammissibilita' delle censure) -, ne deriva l'inapplicabilita' dei criteri di risoluzione della doppia residenza previsti dall'articolo 4, paragrafo 2 della citata Convenzione.

12.4. Si deve altresi' sottolineare, in ogni caso e a prescindere dalle considerazioni sopra esposte, che, in relazione all'attivita' artistica in giudizio, fonte effettiva dei redditi in questione, l'intera fattispecie trova una sua specifica regolamentazione nell'ambito dell'articolo 17 della Convenzione stessa (con inapplicabilita' del pregresso articolo 15) il cui paragrafo 1 prevede che "i redditi che un residente di uno Stato contraente ritrae dalle sue prestazioni personali

esercitate nell'altro Stato contraente in qualita' di artista..., sono imponibili in detto altro Stato", per cui - come affermato da questa Corte (Cass. n. 21865 del 07/09/2018, relativa all'omologa disposizione contenuta nella convenzione con la Svizzera; in precedenza v. anche Cass. n. 23984 del 24/11/2016, con riguardo alla convenzione con la Francia) ed attesa l'assenza di una indicazione tale da determinare la potesta' impositiva esclusiva di un solo Stato contraente - i proventi sono legittimamente tassati sia nel Paese di esecuzione dell'opera o della prestazione, sia in quello di residenza, salva l'eliminazione dell'effetto della doppia imposizione mediante il meccanismo del credito d'imposta (purche', di necessita', ritualmente attivato).

Nessun rilievo, inoltre, ha la circostanza che il reddito derivante dalle attivita' svolte dall'artista sia imputato ad un altro soggetto; tale evenienza, infatti, e' espressamente regolata, e in termini analoghi, dall'articolo 17, paragrafo 2, della convenzione stessa, che ne stabilisce parimenti l'imponibilita'.

13. Il quattordicesimo motivo denuncia, ai sensi dell'articolo 360 c.p.c., n. 5, omesso esame di fatto decisivo individuato nel certificato che il contribuente era residente nel Regno Unito dal 2006 al 2008.

13.1. Il motivo e' inammissibile ai sensi dell'articolo 348 ter c.p.c., comma 5, - applicabile ratione temporis trattandosi di appello depositato in data 12 febbraio 2013 -, che non consente piu' la proposizione del ricorso per cassazione ai sensi dell'articolo 360 c.p.c., n. 5 nel caso vi sia stato un doppio accertamento conforme da parte dei giudici di merito sulle medesime questioni di fatto, circostanza che risulta dalla stessa motivazione della decisione impugnata che fa esplicito riferimento all'accertamento operato dal giudice di primo grado.

14. Il quindicesimo motivo denuncia, ai sensi dell'articolo 360 c.p.c., n. 4, la nullita' della sentenza per violazione dell'articolo 132 c.p.c., per esser la sentenza meramente apparente in ordine alla mancata dimostrazione, da parte del contribuente, di aver trascorso in Italia un numero di giorni inferiore alla maggior parte del periodo d'imposta.

14.1. Il sedicesimo motivo denuncia, ai sensi dell'articolo 360 c.p.c., n. 3, violazione e falsa applicazione dell'articolo 2 tuir, articoli 43 e 44 c.c., articoli 4 e 15 della Convenzione Italia/UK per aver la CTR ritenuto fiscalmente residenti i soggetti con presenza fisica nello Stato per un numero di giorni superiore alla maggior parte del periodo d'imposta.

Sulla questione, deduce, la non compatibilita' dell'interpretazione dell'articolo 2 tuir, comma 2, sulla sufficienza ai fini della residenza fiscale del periodo temporale trascorso nello Stato con i principi di liberta' di circolazione e di stabilimento di cui agli articoli 45 e 49 TFUE e chiede rinvio pregiudiziale ex articolo 267 TFUE.

14.2. Il diciassettesimo motivo denuncia, ai sensi dell'articolo 360 c.p.c., n. 4, sul medesimo profilo, vizio di extrapetizione e violazione dell'articolo 112 c.p.c..

14.3. Il diciottesimo motivo denuncia, ai sensi dell'articolo 360 c.p.c., n. 3, violazione e falsa applicazione degli articoli 2 tuir, articoli 43 e 44 c.c. per aver la CTR erroneamente interpretato la nozione di domicilio, tale essendo la sede principale degli affari ed interessi.

14.4. Il diciannovesimo motivo denuncia, ai sensi dell'articolo 360 c.p.c., n. 3, violazione e falsa applicazione degli articoli 43, 44, 45 e 2729 c.c., Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 38 per aver la CTR erroneamente considerato come dotate dei requisiti di gravita', precisione e concordanza le presunzioni secondo cui il contribuente avrebbe trascorso la maggior parte degli anni in Italia e non si sarebbe trasferito all'estero.

14.5. Il ventesimo motivo denuncia, ai sensi dell'articolo 360 c.p.c., n. 3, omesso esame in relazione alle medesime circostanze dedotte nel motivo diciannovesimo.

15. I motivi dal quindicesimo al ventesimo sono inammissibili.

15.1. Va rilevato, preliminarmente, che la CTR ha ritenuto che il contribuente avesse mantenuto la residenza in Italia (e, in ispecie, a Latina) in base all'esame complessivo e dettagliato dei documenti e delle circostanze addotte dalle parti, concludendo che, a fronte degli articolati elementi introdotti dall'Ufficio, la documentazione fornita dal contribuente non fosse tale da fornire una contraria prova; il giudice d'appello, dunque, da un lato ha concluso che il contribuente non era "stato in grado di dare prova di aver effettivamente trascorso un computo di giorni inferiore rispetto a quanto previsto dall'articolo 2 tuir, comma 2", mentre, dall'altro, ha univocamente apprezzato che il reale centro di interessi, patrimoniali e personali, si trovava e continuava a trovarsi in Italia (v. anche supra punto 10.2.).

La CTR, in altri termini, ha riscontrato la contestuale presenza di una pluralita' di requisiti - formali (la permanenza fisica in Italia per oltre la meta' del periodo d'imposta) e sostanziali (la collocazione in Latina dell'effettivo centro di interessi, personale e patrimoniale, del contribuente) - idonei a fondare il riconoscimento della residenza fiscale sul territorio nazionale per avere avuto il soggetto in Italia il proprio domicilio, inteso come sede principale degli affari e interessi economici, nonche' delle proprie relazioni personali, e cio' ha fatto in base ad "una ricostruzione di tutti gli elementi e documenti in atti, siano stati questi patrimoniali che personali", specificamente indicati, con ampia latitudine e dettaglio, nella stessa motivazione.

15.2. Ne deriva che:

- il quindicesimo motivo, pur diretto a censurare un vizio di apparente motivazione, mira in realta' a contestare la valutazione e l'apprezzamento del giudice di merito sulla documentazione in atti e, comunque, la sufficienza della motivazione (tant'e' che la stessa censura si conclude lamentando, in termini generici, la mancanza di un "effettivo e ponderato esame della copiosa documentazione");

- il sedicesimo motivo ripropone la medesima prospettazione deducendola sotto il profilo della violazione di legge, senza neppure considerare, peraltro, che la ratio della sentenza riguarda non la sussistenza del primo criterio previsto dall'articolo 2, comma 2, tuir ma la ricorrenza delle condizioni per la terza ipotesi prevista dalla norma, nella specie, confortate anche dalla riscontrata presenza del contribuente sul territorio nazionale per un numero di giorni superiore alla meta' del periodo d'imposta; non e', dunque, ravvisabile alcuna violazione o falsa applicazione di norme interne o convenzionali in tema di qualita' di persona residente ai fini

dell'imposizione fiscale diretta, risolvendosi la doglianza in una contestazione, neppure decisiva, sulla valutazione di merito operata dal giudice d'appello;

- va correlativamente disatteso il richiesto rinvio pregiudiziale ex articolo 267 TFUE, per la irrilevanza dei profili dedotti, neppure conferenti rispetto alla ratio della decisione;

- il diciassettesimo motivo e', per le medesime ragioni, inammissibile, neppure cogliendo la ratio della decisione;

- pure il diciottesimo motivo attinge al percorso motivazionale della sentenza impugnata di cui contesta, in termini irrelati ed apodittici, la sufficienza e l'adeguatezza (affermando, tra l'altro, che la CTR "ha completamente omesso di considerare i numerosissimi elementi di fatto addotti dal ricorrente" "il ragionamento appare viziato dal pregiudizio secondo cui il ricorrente, per il suo orientamento sessuale, non potesse coltivare rapporti affettivi altrettanto significativi quanto quelli nutriti nei confronti della famiglia d'origine"), da cui l'inammissibilita' della censura;

- inammissibili, infine, sono i motivi diciannovesimo e ventesimo (quest'ultimo anche ostandovi l'articolo 348 ter c.p.c. come rilevato al punto 13.1.) traducendosi le doglianze in una articolata e alternativa lettura delle risultanze probatorie e di fatto del giudizio, in evidente non condivisione delle scelte interpretative del giudice di merito, censura, in tali termini, neppure proponibile sotto la vigenza dell'articolo 360 c.p.c., n. 5 nella precedente formulazione; ed infatti nessuna delle censure, per come articolate, attinge, in realta', all'asserita carenza dei requisiti di gravita', precisione e concordanza: non con riguardo ai giorni di presenza fisica in Italia (che investe la valutazione delle risultanze e non l'inferenza logica tra fatto e conseguenza); non rispetto agli interessi personali (i.e. i legami con la famiglia di origine, di cui si contesta, senza neppure indicare l'esistenza di altre relazioni antagoniste o piu' significative, la valutazione e non l'inferenza logica); non rispetto agli interessi professionali (limitandosi ad indicare l'esistenza di altre collaborazioni, molte delle quali non nel Regno Unito ma in altri Paesi del mondo e, dunque, inidonee a depotenziare le circostanze apprezzate dal giudice di merito) o ai compensi (ponendo impropriamente, da un lato, un confronto tra Italia e resto del mondo, e, dall'altro, parcellizzando gli importi, in termini dunque in alcun modo incidenti sul percorso inferenziale e, anzi, suscettibili di rafforzarlo); non sull'uso delle carte di credito (oggetto di mera contestazione).

16. Il ventunesimo motivo denuncia, ai sensi dell'articolo 360 c.p.c., n. 3, violazione e falsa applicazione dell'articolo 2729 c.c. e Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 37, comma 3, per aver la CTR ritenuto gravi precisi e concordanti gli elementi posti a sostegno dell'interposizione fittizia della (---) Ltd, della (---) BV e della (---) Ltd.

16.1. Il motivo e' inammissibile, risolvendosi, al di la' della formale denuncia come vizio di legge, in una non consentita, come per le doglianze appena esaminate, contestazione dell'interpretazione dei fatti operata dalla CTR e del percorso logico-argomentativo della sentenza, la quale oltre a considerare, sia singolarmente che in una prospettiva unitaria, i numerosi elementi in giudizio - neppure, in effetti, oggetto di specifica contestazione quanto ai requisiti di cui all'articolo 2729 c.c. - deponenti per la interposizione delle societa' rispetto all'attivita' del contribuente (enucleabili, in sintesi, sul rilievo che la totalita' o l'assoluta

maggioranza delle attivita', del giro d'affari e dei proventi erano sovrapponibili a quelli dell'artista), ha pure apprezzato le (poche) attivita' curate da taluna di queste societa' (la (---) Ltd) a favore di altri cantanti, ritenendole motivatamente poco credibili e prive di concreto rilievo restando inspiegabile "per quale ragione abbia poi ceduto i propri diritti per un compenso di soli Euro 10.000,00 rispetto al valore dei diritti ceduti".

17. Il ventiduesimo motivo denuncia, ai sensi dell'articolo 360 c.p.c., n. 4, in subordine, nullita' della sentenza per violazione del Decreto Legislativo n. 546 del 1992, articoli 23, 32 e 61 per aver la CTR illegittimamente rinviato al contenuto del prospetto riepilogativo contenuto nelle controdeduzioni tardivamente presentate dall'Ufficio.

17.1. Il motivo e' inammissibile.

Il ricorrente, sul rilievo che in grado d'appello l'Agenzia delle entrate si e' costituita tardivamente, ossia solo sei giorni prima dell'udienza di discussione (e, quindi, anche oltre il termine Decreto Legislativo n. 546 del 1992, ex articolo 32), ha eccepito l'illegittimita' della decisione per aver fatto riferimento al "prospetto riepilogativo" delle pretese impositive.

Occorre osservare, tuttavia, che - ferma l'ammissibilita' delle difese anche se formulate solo a seguito di tardiva costituzione ove non presentino carattere di novita' rispetto a quanto in atti e non riguardino attivita' ormai precluse (v. Cass. n. 947 del 16/01/2019) - la CTR non ha fondato la decisione su quanto prodotto od articolato in sede di memoria di costituzione ma in base alle risultanze in atti, cui corrispondeva, come risulta dalla locuzione "peraltro" utilizzata in sentenza, il prospetto riepilogativo.

Si puo' dubitare, del resto, che la riproduzione di "un prospetto riepilogativo" costituisca un nuovo documento ai sensi del Decreto Legislativo n. 546 del 1992, articolo 32, traducendosi, in realta', in una mera puntualizzazione delle difese gia' avanzate e, dunque, in una mera difesa.

Di nessun rilievo, infine, e' la circostanza - avuto riguardo alla sostanza delle conseguenze ricondotte al suddetto prospetto - che, in ipotesi, la parte abbia ridotto, con tale difesa, la propria complessiva pretesa, cosi' realizzando una (eventuale) riduzione del petitum, derivandone, per contro, l'inammissibilita' della stessa censura per carenza d'interesse.

18. Il ventitreesimo motivo denuncia, in via subordinata, ai sensi dell'articolo 360 c.p.c., n. 3, violazione e falsa degli articoli 1, 8, 54, 55, 163 e 167 tuir, Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articoli 37, 38 e 41 per aver la CTR ritenuto che la natura analitica dell'accertamento legittimi l'Ufficio a disattendere le disposizioni del tuir in materia di determinazione del reddito derivante dallo sfruttamento di diritti d'autore, di doppia imposizione e di credito d'imposta per i redditi prodotti all'estero.

18. Il motivo e' fondato limitatamente al riconoscimento della deduzione forfetaria per i redditi derivanti dall'utilizzazione economica da parte dell'autore dell'opera dell'ingegno prevista dall'articolo 54 tuir, comma 8.

18.1. Va disattesa, sul punto, l'eccezione di inammissibilita' della censura per non essere stata la questione riproposta in appello, in ispecie con riguardo alla motivazione che la deduzione non

era dovuta per essere state le somme apprese interponendo un soggetto fittizio.

La CTR, invero, nel riferire le censure dell'appellante, indica, tra di esse, "la richiesta dell'appellante di rideterminare i maggiori imponibili e le maggiori imposte ai fini Irpef e delle relative addizionali", contestazione che, quindi, viene ulteriormente specificata per essere stati i "maggiori redditi di lavoro autonomo... determinati in violazione dell'articolo 54 TUIR, comma 8", indicazione di latitudine sufficientemente ampia da includere anche la suddetta circostanza.

L'esame dell'atto d'appello, del resto, evidenzia (punto 10.1. del ricorso in appello, pag. 399 del ricorso per cassazione) la rituale proposizione della doglianza anche su tale specifica questione.

18.2. Nel merito, va premesso, in via generale, che, in materia di imposte dirette, l'Amministrazione finanziaria deve riconoscere una deduzione in misura percentuale forfetaria dei costi di produzione soltanto in caso di accertamento induttivo "puro" Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, ex articolo 39, comma 2, mentre in caso di accertamento analitico o analitico presuntivo - che e' quello adottato nel caso di specie, avuto conto del fatto che esso si e' basato sulle indagini bancarie - e' il contribuente ad avere l'onere di provare l'esistenza di costi deducibili, afferenti ai maggiori ricavi o compensi, senza che l'Ufficio possa, o debba, procedere al loro riconoscimento forfetario (cosi', ex multis, Cass. n. 22868 del 29/09/2017).

18.3. Ne deriva, quindi, l'infondatezza della doglianza con riguardo a costi, crediti d'imposta od asseriti redditi gia' tassati non incombendo sull'Amministrazione l'onere di computare tali voci ma al contribuente di fornire la relativa prova.

Giova anche osservare, quanto ai crediti d'imposta per le imposte pagate nel Regno Unito (al di la' della genericita' della deduzione in ricorso in alcun modo argomentata), che il riconoscimento del diritto e' subordinato alla condizione, assente nella specie, che la detrazione sia richiesta nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo in cui le imposte estere sono state pagate (v. da ultimo Cass. n. 28573 del 06/11/2019).

18.4. Diversa conclusione, invece, quanto alla riduzione prevista dall'articolo 54 tuir, comma 8.

L'articolo 54 tuir, comma 1, nel testo applicabile ratione temporis, prevede che "Il reddito derivante dall'esercizio di arti e professioni e' costituito dalla differenza tra l'ammontare dei compensi in denaro o in natura percepiti nel periodo di imposta, anche sotto forma di partecipazione agli utili, e quello delle spese sostenute nel periodo stesso nell'esercizio dell'arte o della professione...".

La ratio della norma e' quella di fissare in maniera predeterminata e chiara il contenuto dell'obbligo della dichiarazione individuando quale sia la base imponibile di tale tipologia di reddito

Il successivo comma 8, poi, fornisce una specifica regola con riguardo alla particolare tipologia di redditi "indicati all'articolo 53, comma 2, lettera b)" - ossia quelli "derivanti dalla utilizzazione economica, da parte dell'autore o inventore, di opere dell'ingegno,... se non sono conseguiti nell'esercizio di imprese commerciali" stabilendo che i redditi "sono costituiti dall'ammontare dei

proventi in denaro o in natura percepiti nel periodo di imposta, anche sotto forma di partecipazione agli utili, ridotto del 25 per cento a titolo di deduzione forfettaria delle spese, ovvero del 40 per cento se i relativi compensi sono percepiti da soggetti di eta' inferiore a 35 anni....".

La norma, dunque, non delinea od attribuisce un beneficio fiscale ma, con riguardo alla specifica tipologia di reddito, individua la base imponibile per determinare l'imposta: la totalita' dell'ammontare dei compensi percepiti detratto un valore percentuale (25% o 40%), che corrisponde ad una forfettizzazione delle spese.

Ne deriva che, come gia' affermato da questa Corte con riguardo a fattispecie analoghe regolate dalla medesima disposizione (v. Cass. n. 4643 del 25/02/2011; Cass. n. 24087 del 16/11/2011), "tale norma, non introducendo ne' disciplinando un beneficio, deve trovare applicazione a prescindere dal comportamento del contribuente, e quindi anche nell'ipotesi di volontaria omessa dichiarazione di tale tipo di reddito".

18.5. A tali considerazioni si puo' aggiungere che resta parimenti privo di rilievo che il reddito sia stato percepito interponendo un soggetto fittizio ove non ne sia in discussione la specifica riconducibilita' alla tipologia di reddito, la cui previsione ha carattere conformativo rispetto alla determinazione della base imponibile.

18.6. Infine, il meccanismo specificamente delineato dalla norma con l'individuazione di una detrazione forfettaria percentuale per le spese a prescindere dalle specifiche voci di spesa e dai documenti giustificativi e dalle allegazioni del contribuente, conduce a ritenere incompatibile e ad escludere la rilevanza della deduzione di eventuali ulteriori costi da parte del contribuente.

In altri termini, le modalita' per la determinazione della base imponibile e di riconoscimento, forfettario, dei costi, mirata a favorire le attivita' artistiche e fondata sull'assunto che molte attivita' non sono agevolmente documentabili (in ispecie nelle prime fasi della carriera, per le quali la deduzione forfettaria e' pari al 40%), osta alla deduzione analitica dei costi sostenuti dall'autore per la realizzazione dell'opera anche se regolarmente documentati.

Diversamente, del resto, si registrerebbe una duplice deduzione per la stessa componente, che verrebbe detratta sia in via forfetaria (come componente indeterminato dei costi ritenuti dal legislatore), sia in via specifica (come allegato dal contribuente).

19. Il ventiquattresimo motivo denuncia, ai sensi dell'articolo 360 c.p.c., n. 4, in via subordinata, nullita' della sentenza per motivazione apparente in ordine alla genericita' delle fatture poste in detrazione.

19.1. Il venticinquesimo motivo denuncia, in via subordinata, ai sensi dell'articolo 360 c.p.c., n. 3, violazione e falsa applicazione degli articoli 53 e 54 tuir, nonche' della L. n. 537 del 1993, articolo 14, commi 4 e 4 bis, per aver la CTR negato la deducibilita' dei costi di amministrazione della (---) Ltd dai redditi imputati al ricorrente pur non sostenuti per il compimento di delitti non colposi per cui sia stata esercitata l'azione penale.

20. I motivi, da esaminare unitariamente per connessione logica, sono infondati.

Esclusa la natura di motivazione apparente della motivazione quanto al primo dei motivi, investendo la doglianza la sufficienza della motivazione, appare dirimente la considerazione espressa al punto 18.6., ossia che il riconoscimento della detrazione forfettaria delle spese osta al riconoscimento della deduzione analitica dei costi sostenuti dal contribuente.

21. Il ventiseiesimo motivo denuncia, ai sensi dell'articolo 360 c.p.c., n. 4, sempre in via subordinata, violazione e falsa applicazione dell'articolo 132 c.p.c. e nullita' della sentenza per motivazione apparente per aver la CTR incluso tra i redditi non dichiarati sulla base di conti correnti intrattenuti dal contribuente anche somme gia' assoggettate ad imposta o irrilevanti.

21.1. Il motivo e' inammissibile, risolvendosi anch'esso in una contestazione della sufficienza della motivazione e la corretta valutazione delle prove da parte del giudice di merito, avendo la CTR ritenuto non fornita la prova da parte del contribuente - salvo che per il movimento relativo ad un disinvestimento da una polizza assicurativa - per vincere la presunzione Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, ex articolo 32 e, dunque, la non idoneita' della documentazione offerta a soddisfare la prova analitica delle movimentazioni sui propri conti correnti e della loro estraneita' ai fatti imponibili (v. Cass. n. 22931 del 26/09/2018).

22. Il ventisettesimo motivo denuncia, ai sensi dell'articolo 360 c.p.c., n. 3, violazione e falsa applicazione degli articoli 49, precedente formulazione, articoli 53 e 54 tuir, Decreto Legislativo n. 446 del 1997, articolo 3, comma 1, Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, articoli 3 e 7 per aver la CTR ritenuto i compensi per i diritti discografici assoggettabili ad Irap e Iva.

22.1. Il motivo e' infondato per entrambi i profili.

22.2. Va rilevato, in primo luogo, che la tutela del diritto d'autore e' contenuta, nell'ordinamento nazionale, nella L. n. 633 del 22 aprile 1941; sul piano fiscale assume rilievo solo il profilo di carattere patrimoniale come diritto allo sfruttamento esclusivo della creazione a fini economici.

Il diritto di sfruttamento dell'opera, inoltre, e' plurimo in quanto ricomprende (L. n. 633 del 1941, articoli 12-19) il diritto di riproduzione (ossia di moltiplicazione dell'opera con ogni mezzo), di esecuzione e/o rappresentazione dell'opera, di diffusione (anche a distanza), di distribuzione, di elaborazione (ossia di apportare modifiche all'opera originale).

La disciplina in questione, peraltro, accanto ai diritti d'autore individua una seconda categoria di diritti che non sono diritti d'autore ma sono definiti - con una connotazione di evidente rilievo sistematico - come "diritti connessi all'esercizio del diritto di autore", per la cui disciplina e' apprestato un separato Titolo (il II) della legge, il cui Capo III e', per quanto qui rileva, specificamente dedicato ai "Diritti degli artisti interpreti e degli artisti esecutori".

L'inserimento di questi ultimi nel sistema della protezione dei beni immateriali, invero, non puo' comportare come conseguenza il riconoscimento di una natura comune delle due categorie di diritti. Si tratta di distinzione e separazione gia' presente, del resto, nella Convenzione di Roma del 26 ottobre 1961 ("Protezione degli artisti interpreti o esecutori, dei produttori di fonogrammi e degli organismi di radiodiffusione"), il cui articolo 1 stabiliva che la "protezione prevista dalla

presente convenzione lascia intatta la protezione del diritto di autore sulle opere letterarie ed artistiche".

Infine, la nozione di diritti connessi al diritto d'autore ma da questo distinti e' conosciuta anche nell'ordinamento unionale con la direttiva n. 92/100/CEE concernente il "diritto di noleggio, il diritto di prestito e taluni diritti connessi al diritto d'autore in materia di proprieta' intellettuale", poi ribadita dalla successiva direttiva 2006/115/CE che la ha sostituita e il cui articolo 12 ("Rapporti tra il diritto d'autore e i diritti connessi") espressamente statuisce che "La protezione dei diritti connessi con il diritto d'autore a norma della presente direttiva lascia totalmente impregiudicata la protezione del diritto d'autore".

Come riconosce la stessa Agenzia in controricorso, invero, la tendenza piu' recente (v. anche la complessa regolamentazione di cui alla direttiva n. 2006/115/CE cit.) e' quella di estendere l'area di protezione dei diritti d'autore anche a questa seconda categoria, trattandosi di aree contigue.

Cio' non significa, tuttavia, una perfetta equivalenza tra le due categorie e, quindi, una identita' di trattamento fiscale, ben potendo lo Stato, al quale e' conferito il potere impositivo, "accordare un trattamento piu' favorevole ai redditi da diritto d'autore in senso stretto" (in tal senso v., con riguardo ad una fattispecie di royalties nell'ambito della Convenzione Italia-Usa, Cass. n. 21220 del 29/09/2006).

22.3. Occorre precisare, in secondo luogo, che nella vicenda in giudizio la CTR ha statuito esclusivamente sui compensi "per diritti diversi da quelli d'autore", ossia per i diritti derivanti, in particolare, dalle prestazioni dell'artista in qualita' di cantante per l'esecuzione di un'opera (propria od altrui), poi trasferita su supporto e quindi riprodotta per la vendita, fattispecie che si realizza con la stipula di un contratto discografico, il quale non e' regolamentato dalla legge sul diritto d'autore ma sottoposto alla generale disciplina del codice civile.

Piu' in particolare, l'oggetto di tale contratto e' costituito dalla cessione in esclusiva di tutti i diritti di utilizzazione economica relativi alla fissazione dell'interpretazione dell'artista interprete ed esecutore, che si impegna a rendere la sua prestazione professionale (l'esecuzione ai fini della fissazione della sua interpretazione) e a cederne i diritti di utilizzazione, per il periodo di durata determinato, al soggetto previsto contrattualmente (il produttore di fonogrammi).

L'artista, in tal modo, si impegna, per la durata convenuta, a prestare la propria opera artistica e professionale per l'incisione, la registrazione e la riproduzione delle proprie o altrui opere musicali; inoltre, cede i suoi diritti di artista interprete ed esecutore, e il diritto di pubblicare, diffondere, riprodurre e mettere in commercio le registrazioni realizzate in esecuzione del contratto, mentre il produttore, a sua volta, si obbliga a sopportare le spese necessarie per la realizzazione delle registrazioni, a riversarle sui fonogrammi e a metterle in commercio, nonche' a versare le royalties sulle vendite delle registrazioni (in genere in percentuale sul prezzo fisso del supporto o della vendita digitale).

22.4. Cosi' delimitate le questioni rilevanti nel giudizio, e', in primis, inammissibile la censura, genericamente introdotta nel corpo del motivo, in ordine all'assoggettamento ad Iva dei diritti

d'autore in senso stretto, in ispecie derivanti da contratto editoriale, in quanto questione estranea alla decisione impugnata.

22.5. Va escluso, in secondo luogo, che i compensi per i diritti discografici non siano assoggettati ad Irap.

Il Decreto Legislativo n. 446 del 1997, articolo 3, comma 1, lettera c, assoggetta ad imposta "le persone fisiche... esercenti arti e professioni di cui all'articolo 49 tuir, comma 1", attualmente sostituito dall'articolo 53 tuir.

Detti proventi, tuttavia, si collocano tra quelli oggetto della generale disciplina di cui all'articolo 53 tuir, comma 1 ("Sono redditi di lavoro autonomo quelli che derivano dall'esercizio di arti e professioni") e non nell'ambito regolato dall'articolo 53 tuir, comma 2, lettera c, ("i redditi derivanti dalla utilizzazione economica, da parte dell'autore o inventore, di opere dell'ingegno...").

Va poi sottolineato, sul punto, che l'assoggettamento dei redditi all'Irap postula la sussistenza del presupposto impositivo dell'"autonoma organizzazione", requisito che la CTR ha, in evidenza, ritenuto implicitamente sussistente alla stregua delle complessive risultanze in giudizio e della complessa organizzazione allestita, senza che, su tale profilo, sia stata sollevata alcuna censura.

22.6. Quanto all'Iva e' opportuno partire dal Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, articolo 3, il cui comma 2, n. 2, stabilisce, in particolare, che:

"Costituiscono inoltre prestazioni di servizi, se effettuate verso corrispettivo:

2) le cessioni, concessioni, licenze e simili relative a diritti d'autore, quelle relative ad invenzioni industriali, modelli, disegni, processi, formule e simili e quelle relative a marchi e insegne, nonche' le cessioni, concessioni, licenze e simili relative a diritti o beni similari ai precedenti;".

Ai fini Iva, dunque, le cessioni del diritto d'autore ovvero di "diritti o beni similari" verso corrispettivo costituiscono, in via generale, prestazioni di servizi, in quanto tali soggette ad Iva.

Il successivo comma 4, lettera a, peraltro, in deroga dispone: "Non sono considerate prestazioni di servizi:

a) le cessioni, concessioni, licenze e simili relative a diritti d'autore effettuate dagli autori e loro eredi o legatari, tranne quelle relative alle opere di cui alla L. 22 aprile 1941, n. 633, articolo 2, nn. 5) e 6), e alle opere di ogni genere utilizzate da imprese a fini di pubblicita' commerciale;".

Le due disposizioni non sono tuttavia sovrapponibili.

La non assimilazione alle prestazioni di servizi e' riconosciuta infatti solo se le cessioni (e le altre operazioni):

1) siano state effettuate direttamente dall'autore (o eredi);

2) siano relative "a diritti d'autore", ma neppure per tutti poiche' sono escluse alcune specifiche ipotesi di opere (i disegni, le opere di architettura e dell'arte cinematografica).

Non vengono invece in considerazione, ai fini che qui rilevano, le operazioni che interessino "diritti o beni similari ai precedenti".

Ne deriva che la collocazione fuori campo Iva investe solo i diritti d'autore in senso stretto (e, come osservato, neppure tutti e sempreche' l'operazione sia stata realizzata direttamente dall'artista e non da altri soggetti) e non puo' essere estesa a quelli connessi, la cui cessione resta soggetta alla disciplina ordinaria.

22.7. La lamentata carenza di territorialita', infine, e' inammissibile perche' articolata, e in termini generici, nel solo corpo del motivo.

Giova comunque sottolineare che ai sensi dell'articolo 43 dir. 112/2006/CE "il luogo di una prestazione di servizi e' il luogo in cui il prestatore ha stabilito la sede della propria attivita' economica o dispone di una stabile organizzazione a partire dalla quale la prestazione di servizi viene resa o, in mancanza di tale sede o di tale stabile organizzazione, il luogo del suo domicilio o della sua residenza abituale", cui corrisponde la regola generale prevista dal Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, articolo 7, comma 3, nel testo applicabile ratione temporis, ("Le prestazioni di servizi si considerano effettuate nel territorio dello Stato quando sono rese da soggetti che hanno il domicilio nel territorio stesso...").

Considerato, dunque, che tutte le operazioni in questione sono riferibili al contribuente, di cui la sentenza ha accertato la residenza in Italia, questi era l'unico soggetto passivo tenuto a versare l'imposta all'erario, irrilevante il criterio, residuale, della residenza (interna) del destinatario prevista dal successivo comma (v. Cass. n. 5641 del 20/04/2015).

23. Il ventottesimo motivo denuncia, ai sensi dell'articolo 360 c.p.c., n. 4, violazione dell'articolo 112 c.p.c. per aver la CTR omesso di pronunciare sull'eccepita esistenza, quanto alle sanzioni, di condizioni obbiettive di incertezza sulle disposizioni applicabili.

23.1. Il ventinovesimo motivo denuncia, ai sensi dell'articolo 360 c.p.c., n. 3, violazione e falsa applicazione del Decreto Legislativo n. 546 del 1992, articolo 8, comma 1, Decreto Legislativo n. 472 del 1997, articolo 6, comma 2, L. n. 212 del 2000, articolo 10, comma 3, Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 55 comma 6, per aver la CTR escluso la sussistenza dell'incertezza normativa obbiettiva in relazione alla portata dell'articolo 4, paragrafo 1, Convenzione Italia/UK con riguardo alla nozione di residenza fiscale per i soggetti resident not domiciled.

24. I motivi, da esaminare unitariamente per connessione logica, sono infondati.

24.1. Non sussiste, in primo luogo, la dedotta omessa pronuncia. La CTR, dopo aver preso in esplicita considerazione la doglianza (di cui ha riportato l'esatto contenuto), ha ritenuto che il motivo dovesse esser disatteso con un diretto richiamo alla decisione di primo grado, che confermava sul punto, escludendo altresi' in radice la rilevanza del trasferimento di residenza -

perche' "fittiziamente" avvenuto - e, quindi, la stessa rilevanza delle norme di cui era dedotta l'obbiettiva incertezza.

24.2. La censura e' comunque infondata attesa la portata della norma invocata, oggetto di specifica disamina ai paragrafi 12.2. e seguenti, non ricorrendo, per le considerazioni esposte (ed anche in relazione del disposto dell'articolo 17 della medesima Convenzione), le condizioni di incertezza inevitabile sul contenuto, sull'oggetto e sui destinatari della disposizione.

25. Da ultimo, vanno esaminate le questioni dedotte con la memoria ex articolo 378 c.p.c..

26. Va esaminata, preliminarmente, l'ammissibilita' ex articolo 372 c.p.c. della produzione della sentenza penale irrevocabile di assoluzione effettuata in sede di memoria difensiva ex articolo 378 c.p.c..

26.1. Occorre sottolineare - in via generale e salvo quanto si precisera' piu' oltre - che il principio secondo cui, nel giudizio di cassazione, l'esistenza del giudicato esterno e', al pari di quella del giudicato interno, rilevabile d'ufficio non solo qualora emerga da atti comunque prodotti nel giudizio di merito, ma anche nell'ipotesi in cui il giudicato si sia formato successivamente alla pronuncia della sentenza impugnata, con correlativa inopponibilita' del divieto di cui all'articolo 372 c.p.c., non puo' trovare applicazione laddove la sentenza passata in giudicato venga invocata, ai sensi dell'articolo 654 c.p.p., al solo fine di dimostrare l'effettiva sussistenza (o insussistenza) dei fatti.

In tale evenienza, infatti, la sua astratta rilevanza potrebbe ravvisarsi soltanto in relazione all'affermazione (o negazione) di meri fatti materiali, ossia a valutazioni di stretto merito non deducibili nel giudizio di legittimita'.

Tale conclusione rileva, a maggior ragione, con riguardo alle specificita' del giudizio tributario, nel quale la sentenza penale irrevocabile non ha mai efficacia di regula iuris, cui il giudice civile deve necessariamente attenersi, vigendo, invece, le limitazioni probatorie sancite dal Decreto Legislativo n. 546 del 1992, articolo 7, comma 4, e potendo ivi valere anche le presunzioni, inidonee a supportare una pronuncia penale di condanna (v. da ultimo Cass. n. 17258 del 27/06/2019).

Ne consegue che in questi casi va ritenuta l'inammissibilita' della produzione della sentenza penale, siccome estranea all'ambito previsionale dell'articolo 372 c.p.c. (v. Cass. n. 23483 del 19/11/2010; Cass. n. 22376 del 26/09/2017).

Non pertinenti, sul punto, sono i precedenti invocati in memoria che, anzi, confermano ulteriormente la suddetta conclusione (la sentenza da ultimo citata n. 14668 del 2019 definisce in termini chiari che "i documenti di cui la medesima norma di rito (372 c.p.c.) consente la produzione sono quelli attinenti alla nullita' della sentenza impugnata e all'ammissibilita' del ricorso o del controricorso" da cui la rilevanza della documentazione comprovante "il giudicato esterno" quale "espressione della regola iuris del caso concreto").

27. L'articolo 372 c.p.c., tuttavia, investe una gamma di situazioni piu' ampie rispetto alla (sola) incidenza del giudicato poiche' la norma, testualmente, consente la produzione in sede di

legittimita' degli atti e documenti "che riguardano la nullita' della sentenza impugnata e l'ammissibilita' del ricorso e del controricorso".

Nonostante il testuale riferimento alla sola inammissibilita' del ricorso, poi, la previsione, come gia' precisato dalla Corte, va intesa in senso ampio, ossia come riferita alla produzione di ogni documento incidente sulla proponibilita', procedibilita' e proseguibilita' del ricorso medesimo (Cass. n. 3934 del 29/02/2016; Cass. n. 6408 del 25/11/1982).

27.1. In questa prospettiva, invero, appare astrattamente idonea ad assumere rilievo l'introduzione nel giudizio di cassazione di una questione che investa una sopravvenuta causa di inammissibilita' o improcedibilita' del procedimento amministrativo, poi riconducibile, ai fini del giudizio, ad un'ipotesi di estinzione o cessazione della materia del contendere (anche parziale) per l'intervenuta estinzione della pretesa (nella specie, sanzionatoria).

27.2. Al di fuori delle ipotesi in cui sia intervenuta una definizione agevolata della procedura, per le quali e' la legge stessa che fornisce i parametri e le condizioni di incidenza nel giudizio anche di cassazione, e dell'adozione di provvedimenti in autotutela, in se' suscettibili di elidere l'oggetto del giudizio, ha carattere preliminare individuare se, e a quali condizioni, sia possibile (ed ammissibile) l'introduzione, per la prima volta, in sede di legittimita' e, specificamente, con la memoria ex articolo 378 c.p.c., di una questione di tal genere.

27.3. Ha carattere fondante, invero, la circostanza che il tema coinvolto nella questione appartenga gia', anche solo indirettamente, ai profili investiti dal ricorso e che questo (o i motivi che si occupano dei profili pertinenti) non sia, in se', inammissibile o improcedibile.

Lo stesso scrutinio dello ius superveniens, del resto, secondo il consolidato orientamento della Corte (v. Cass. n. 16266 del 26/07/2011; Cass. n. 80 del 04/01/2011 in motivazione; da ultimo Cass. n. 23518 del 28/09/2018) postula non solo che il tema coinvolto dalla disciplina sopravvenuta sia investito, sia pure solo indirettamente, da un motivo del ricorso, ma anche che quest'ultimo sia altresi' ammissibile, secondo la disciplina sua propria, e, dunque, l'applicabilita' dello ius superveniens non puo' accedere ad un ricorso tardivo o, piu' in generale, inammissibile o improcedibile, ovvero ad un motivo inammissibile quale sia la ragione della relativa declaratoria.

27.4. In secondo luogo, oltre ad essere inclusa nel perimetro (in senso ampio) del giudizio, deve trattarsi di questione che, in quanto tale, non incontri e non possa incontrare preclusioni processuali alla sua deduzione anche in sede di legittimita' e per la prima volta.

27.5. Tale ambito, invero, e' necessariamente delimitato poiche' solo in relazione a profili la cui cogenza e' assoluta deve ritenersi consentito il superamento (o l'attenuazione) dei requisiti e delle condizioni di forma-sostanza che caratterizzano il giudizio di cassazione.

Assume rilievo, in particolare, lo ius superveniens (ex multis v. Cass. n. 3349 del 08/02/2017).

Pari considerazione hanno le pronunce della Corte costituzionale dichiarative dell'illegittimita' costituzionale di una disposizione pertinente al giudizio (v. Cass. n. 26291 del 06/11/2017; v. anche Cass. n. 12962 del 16/06/2005; Cass. n. 27264 del 14/11/2008).

Rilevano, inoltre, le violazioni del diritto unionale conseguenti ad una sentenza della Corte di Giustizia e cio' anche se - come affermato da questa Corte - essa sia intervenuta anteriormente alla sentenza d'appello, e non dedotta nel precedente grado, "in quanto non esistono preclusioni alla rilevabilita', anche d'ufficio e per la prima volta, in sede di legittimita' della questione relativa alla compatibilita' della norma interna con quella comunitaria sopravvenuta, che opera in modo analogo allo ius superveniens, essendo tenuto il giudice di ultima istanza a tale controllo" (Cass. n. 15032 del 02/07/2014; v. Cass. n. 24952 del 10/12/2015; v., sostanzialmente in termini, Cass. n. 25278 del 09/10/2019).

28. La particolare incidenza, anche processuale, delle questioni riconducibili al diritto unionale merita ulteriori precisazioni.

28.1. L'evoluzione dell'integrazione Europea e l'esigenza di rendere effettive le liberta' fondamentali dell'Unione e' limpidamente rappresentata nella creazione, operata con l'articolo 3, paragrafo 2, TUE, di "uno spazio di liberta', sicurezza e giustizia senza frontiere interne", opera che ha trovato, e trova, come principale pro-motore, la Corte di Giustizia, i cui interventi, come anche osservato in dottrina, hanno come obbiettivo quello di rafforzare la tutela dei diritti di origine unionale e rendere effettive le liberta' fondamentali del Trattato.

Il precipitato concettuale di questo assetto trova la sua sintesi nell'affermazione della supremazia del diritto unionale, nozione che illustra come il rapporto tra diritto interno e diritto unionale sia percepito in chiave unitaria: il diritto interno degli Stati membri non e' considerato in contrapposizione al diritto unionale ma entrambi costituiscono, in realta', un complesso unitario, nel quale, tuttavia, e' assoluta la prevalenza del secondo.

If nucleo effettivo di questa nozione, peraltro, va individuato nell'esistenza di un insieme di principi fondamentali dell'ordinamento unionale, funzionali per l'integrazione e l'armonizzazione degli Stati membri dell'Unione, la cui osservanza e conservazione e' essenziale per la stessa esistenza dell'ordinamento unionale, si' da costituire un ordine pubblico unionale.

Fondamentale per la costruzione di questa nozione e per la sua configurazione - in parallelo all'evoluzione giuridica e politica, caratterizzata dal succedersi dei diversi Trattati (dal primo Trattato di Bruxelles del 1948, ai Trattati di Roma, CEE ed Euratom, del 19571958, all'Atto Unico Europeo del 1986, ai Trattati di Maastricht, di Amsterdam e Nizza fino al Trattato di Lisbona del 2007, con il TUE, il TFUE e la Carta dei Diritti) - e' stato il contributo della Corte di Giustizia.

28.2. Significativa e' l'evoluzione degli orientamenti della CGUE dell'ultimo ventennio.

Una prima importante affermazione, difatti, si rinviene nella sentenza della Corte di Giustizia del 1 giugno 1999, in C-126/97, Eco Swiss, dove con riguardo alla legittimita' di un lodo arbitrale, per la prima volta veniva in rilievo la questione se la norma comunitaria, di tutela del diritto alla concorrenza, fondamentale per il diritto comunitario ma non tale per l'ordinamento dello Stato membro (nella specie, l'Olanda), dovesse integrare il diritto fondamentale nazionale.

La Corte, in termini univoci (punti 36 e 37), afferma che la norma del Trattato (gia' 85) e' "disposizione fondamentale indispensabile per l'adempimento dei compiti affidati alla

comunita'" e "nei limiti in cui un giudice nazionale debba, in base alle proprie norme di diritto processuale, accogliere un'impugnazione... fondata sulla violazione delle norme nazionali di ordine pubblico" cosi' deve accogliere quella "fondata sul divieto sancito dall'articolo 85 del Trattato" che (punto 39) va "considerata disposizione di ordine pubblico".

28.3. Questa pronuncia, per la verita', appare ancora proiettata verso una categoria di diritti si' fondamentali ma economici.

L'evoluzione verso una direzione piu' ampia della prospettiva della Corte di Giustizia si coglie, peraltro, nella sentenza, di poco successiva, 28 marzo 2000, in C-7/98, Krombach (relativa ad un procedimento penale per omicidio per responsabilita' medica, nel quale, a fronte della richiesta di riconoscimento della sentenza di condanna (francese) in Germania, l'interessato aveva lamentato la lesione del proprio diritto di difesa per essere stato il processo celebrato senza difensori perche' contumace, da cui la possibilita', sollevata dal giudice remittente, di far valere la questione come principio di ordine pubblico), nella quale la Corte, nel valutare la questione (e richiamando anche le tradizioni ordinamentali degli Stati Europei e la stessa giurisprudenza della CEDU), finisce con l'affermare che il diritto ad essere difesi va garantito come "principio fondamentale del diritto comunitario" (punto 42), che puo', quindi, essere richiamato se le garanzie dello Stato d'origine non sono sufficienti.

Non meno importanti sono i principi affermati nella sentenza 14 ottobre 2004, in C-36/02, Omega Spielhallen, con riguardo ad una vicenda (il commercio di giochi comportanti la simulazione di omicidi, di cui era vietata la vendita in Germania) che vedeva, in potenziale contrapposizione, una liberta' fondamentale del Trattato (la libera circolazione dei servizi) e un principio fondamentale nazionale (la dignita' umana).

La Corte compone il conflitto sottolineando "che i diritti fondamentali fanno parte integrante dei principi generali del diritto dei quali la Corte garantisce l'osservanza e che, a tal fine, quest'ultima si ispira alle tradizioni costituzionali comuni agli Stati membri e alle indicazioni fornite dai trattati internazionali", inclusa la Convenzione EDU (punto 33) e, anzi, "l'ordinamento giuridico comunitario e' diretto innegabilmente ad assicurare il rispetto della dignita' umana quale principio generale del diritto", sicche' e' giustificata una limitazione all'esercizio di una liberta' fondamentale garantita dal Trattato quale la libera prestazione dei servizi (punti 34 e 35).

28.4. I successivi interventi della Corte di Giustizia, assistiti anche dal succedersi dei Trattati e dall'adozione della Carta dei diritti fondamentali dell'UE, forniscono poi materiale consistenza, sia in termini generali che in ambiti settoriali, ad un ordine pubblico unionale come complesso di regole imperative, diritti dell'uomo e valori fondamentali, la cui incidenza e' diretta sul diritto nazionale degli Stati membri.

Vanno ricordate, in particolare, le decisioni nell'ambito delle tutele a favore dei consumatori, da cui consegue la necessita' dell'intervento d'ufficio del giudice (Corte di Giustizia, 27 giugno 2000, nelle cause riunite C-240/98 e C-244/98, Oce'ano Grupo Editoria/ e Salvat Editores; Corte di Giustizia, 26 ottobre 2006, in C168/05, Elisa Maria Mostaza Claro; Corte di Giustizia, 6 ottobre 2009, in C-40/08, Asturcom Te/ecomunicaciones; da ultimo Corte di Giustizia, 4 settembre 2019, in C-347/18, Alessandro Salvoni, dove, tra l'altro, e' esplicito il richiamo all'articolo 47 della Carta

dei Diritti, "letto in combinato disposto" rispetto alla previsione della norma del Regolamento UE).

Parimenti rilevanti sono le pronunce in materia di aiuti di Stato illegalmente concessi, rispetto ai quali e' significativa la declinatoria della Corte sul superamento di alcuni limiti derivanti dall'applicazione dei sistemi processuali nazionali (Corte di Giustizia, 7 settembre 2006, in C-506/04, Laboratoires Boiron SA, punti 56, con riguardo all'assolvimento dell'onere probatorio, che deve essere improntato a criteri di effettivita'; Corte di Giustizia, 18 luglio 2007, in C-119/05, Lucchini, in tema di (alcuni) limiti al rilievo del giudicato ex articolo 2909 c.c. e alla necessita' della sua conseguente disapplicazione, questione su cui da ultimo la Corte e' nuovamente intervenuta con la sentenza 16 luglio 2020, in C-424/19, Cabinet de Avocat UR; Corte di Giustizia, 20 maggio 2010, in C-210/09, Scott SA, con riguardo alla rilevanza e ai limiti dei vizi di forma, oggetto di rilievo giudiziale, sugli atti di liquidazione per il recupero degli aiuti di Stato).

Merita poi di essere segnalata, per la sua latitudine (e per gli effetti rilevanti anche con riguardo al rispetto di clausole contenute in Trattati internazionali conclusi da singoli Stati), la sentenza 6 marzo 2018, in C-284/16, Slowakische Republik, che, al punto 33, pone in risalto che "l'autonomia del diritto dell'Unione, alla luce tanto del diritto degli Stati membri quanto del diritto internazionale, si giustifica sulla base delle caratteristiche essenziali dell'Unione e del diritto dell'Unione, relative, in particolare, alla struttura costituzionale dell'Unione nonche' alla natura stessa di tale diritto. Il diritto dell'Unione si caratterizza, infatti, per la circostanza di essere una fonte autonoma, costituita dai Trattati, per il suo primato sui diritti degli Stati membri nonche' per l'efficacia diretta di tutta una serie di disposizioni applicabili ai loro cittadini e agli stessi Stati membri. Tali caratteristiche hanno dato luogo a una rete strutturata di principi, di norme e di rapporti giuridici mutualmente interdipendenti, che vincolano in modo reciproco gli Stati membri e l'Unione, nonche' gli Stati membri tra di loro".

L'incidenza e la preminenza delle regole unionali (i.e. dell'ordine pubblico unionale) e' stata valorizzata anche rispetto ad una valutazione riferita all'ordine pubblico interno (v. Corte di Giustizia, 19 gennaio 2019, in C-386/17, S.L., secondo la quale - punto 56 "le norme sulla litispendenza di cui al regolamento n. 44 del 2001, articolo 27 e al regolamento n. 2201 del 2003, articolo 19 devono essere interpretate nel senso che, qualora, nell'ambito di una controversia in materia matrimoniale, di responsabilita' genitoriale o di obbligazioni alimentari, l'autorita' giurisdizionale successivamente adita abbia adottato, in violazione di tali norme, una decisione poi divenuta definitiva, esse ostano a che le autorita' giurisdizionali dello Stato membro cui appartiene l'autorita' giurisdizionale preventivamente adita neghino, per questo solo motivo, il riconoscimento di tale decisione. In particolare, tale violazione non puo', di per se', giustificare il mancato riconoscimento di detta decisione per sua contrarieta' manifesta all'ordine pubblico di tale Stato membro").

In conclusione, la Corte di Giustizia ha sottolineato la cogenza e preminenza del diritto unionale, con significativa incidenza sul diritto nazionale per una varieta' di questioni afferenti alle liberta' di circolazione (in ispecie dei servizi), alla cittadinanza, alle parita', al diritto di difesa ed altre posizioni fondamentali.

Tra queste rientra - questione rilevante nel presente giudizio come oltre precisato - anche l'applicazione del principio del ne bis in idem.

L'unico confine "naturale", ribadito dalla stessa Corte di Giustizia, e' che la questione deve comunque avere ad oggetto una materia che rientra nella competenza dell'Unione Europea. Si tratta, invero, di un confine con un certo grado di flessibilita' che non preclude l'esame da parte della Corte ove "una normativa nazionale si sia conformata, per le soluzioni che essa apporta a situazioni puramente interne, a quelle adottate nel diritto dell'Unione" (ad esempio per evitare discriminazioni, distorsioni della concorrenza o "garantire un procedimento unico in situazioni paragonabili"). In tale evenienza "esiste un interesse certo dell'Unione a che, per evitare future divergenze d'interpretazione, le disposizioni o le nozioni riprese dal diritto dell'Unione ricevano un'interpretazione uniforme, a prescindere dalle condizioni in cui verranno applicate" (v. Corte di Giustizia, 24 ottobre 2019, nelle cause riunite C-469/18 e C-470/18, IN e JM, punti 21-23; nella specie, relativa alle modalita' di assunzione delle prove in caso di frode per le imposte dirette, la Corte ha ritenuto irricevibile la domanda, che involgeva la violazione dell'articolo 47 della Carta dei diritti, poiche' spetta agli Stati nazionali regolare la disciplina dell'assunzione delle prove per le frodi Iva per cui il rinvio a disposizioni "del diritto dell'Unione appare in tale ambito difficilmente ipotizzabile").

28.5. La primazia del diritto unionale significa, di per se', che le disposizioni unionali di natura sostanziale, nella regolamentazione dei rapporti, sostituiscono, od integrano, quelle degli ordinamenti nazionali, ai quali, peraltro, e' rimessa, in linea generale, la disciplina processuale.

Pure tale ambito, peraltro, non e' incondizionato: la Corte, infatti, ha affermato che l'applicazione della disciplina processuale deve essere limitata od anche esclusa quando non sia in grado di assicurare l'effettivita' del diritto sostanziale unionale e, specificamente, venga in discussione la sua conformita' al soddisfacimento degli obbiettivi e delle liberta' fondamentali dell'Unione, e, a tale scopo, ha elaborato, per la valutazione degli strumenti processuali degli ordinamenti interni, i principi di equivalenza e di effettivita' (v. tra le numerose, sentenza 14 dicembre 1995, in C-312/93, Peterbroeck; sentenza 8 novembre 2005, in C-443/03, Leffner; sentenza 6 ottobre 2009, in C-40/08, Asturcom; sentenza 28 aprile 2016, in C-384/14, Alta Realitat SL; sentenza 13 dicembre 2017, in C-403/16, El Hassani; sentenza 4 ottobre 2018, in C-571/16, Kantarev; recentemente sentenza 12 dicembre 2019, in C-433/18, ML).

Il principio di equivalenza, in particolare, comporta che le modalita' procedurali per la tutela delle posizioni soggettive che sorgono dal diritto unionale "non devono essere meno favorevoli di quelle riguardanti diritti che trovino origine nell'ordinamento giuridico interno", da cui la necessita' di ricorrere alle disposizioni processuali gia' rinvenibili nell'ordinamento interno per la tutela di analoghe posizioni giuridiche (v. sentenza ML, punto 30).

Il principio di effettivita', in termini ancora piu' incisivi, stabilisce che le modalita' procedurali interne "non devono rendere praticamente impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio dei diritti conferiti dall'ordinamento giuridico dell'Unione" (v. sentenza ML, punto 32).

L'applicazione dei principi sulla concreta operativita' dei sistemi processuali si e' articolata, sul necessario presupposto che la stessa disciplina processuale deve essere interpretata in maniera

conforme all'esigenza di effettivita' del diritto unionale, lungo tre direttrici:

a) il giudice nazionale (in ispecie di ultimo grado) ha il dovere di rilevare d'ufficio il contrasto tra la norma interna e il diritto dell'Unione (sentenza Peterbroeck cit., punti 20 e 21; v. anche Eco Swiss cit.);

b) il giudice nazionale e' tenuto a disapplicare le norme interne che ostacolino l'effettivita' delle liberta' fondamentali (v. ad es. sentenza 5 ottobre 2010, in C-173/09, Elchinov, relativa alla norma che impone al giudice del rinvio di applicare il principio di diritto fissato dal giudice superiore, che va disapplicata ove debba essere proposto rinvio pregiudiziale; v. anche la sentenza Lucchini sui limiti del giudicato e aiuti di Stato);

c) il riconoscimento al giudice nazionale di poteri e/o facolta' non specificamente attribuiti dal diritto nazionale (v. ad es. sentenza 7 settembre 2006, in C-526/04, Laboratoires Boiron SA, nonche' sentenza 13 febbraio 2004, in C-479/12, H. Gautzsch GroBhandel GmbH & Co, con cui riconosce un potere istruttorio d'ufficio al giudice nazionale).

29. Orbene, in linea con la prospettiva ed i principi sopra esposti, una simile questione e' delineata nel punto 17 della memoria ex articolo 378 c.p.c., con cui il contribuente denuncia, ai sensi dell'articolo 360 c.p.c., n. 3, violazione e falsa applicazione dell'articolo 50 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea (CDFUE) per aver la CTR confermato l'irrogazione delle sanzioni tributarie in materia di Iva, violazione che viene lamentata a fronte dell'intervenuta assoluzione in sede penale e, dunque, in violazione del principio del ne bis idem, declinato, in concreto, sotto il versante dell'improcedibilita' del procedimento amministrativo di irrogazione delle sanzioni.

29.1. Il regime sanzionatorio, invero, e' oggetto di specifica (anche se limitata) censura, con doglianze - motivi 28 e 29 - non inammissibili.

La questione dedotta, inoltre, riguarda le sanzioni per violazioni in materia di Iva, tributo di pertinenza unionale, e discende dall'invocata applicazione dei principi di diritto in ordine al diritto fondamentale garantito dall'articolo 50 CDFUE (in tema di ne bis in idem), a piu' riprese affermati dalla Corte di Giustizia (da ultimo v. Corte di Giustizia, 3 aprile 2019, in C-617/17, Powszechny Zaklad Ubezpieczeri na 2ycie S.A.; Corte di Giustizia, 20 marzo 2018, in C524/15, Menci; Corte di Giustizia, 20 marzo 2018, nelle cause riunite C-596/16 e C-597/16, Di Puma).

Infine, la prospettazione del ricorrente accede alla proseguibilita' del procedimento di irrogazione della sanzione tributaria, assumendo rilievo la decisione in sede penale (di assoluzione) come causa di estinzione anche in sede amministrativa tributaria e, con riguardo al ricorso, quale sopravvenuta causa di estinzione (o di cessazione della materia del contendere) limitatamente alle sanzioni.

29.2. In tale prospettiva, dunque, e' ammissibile, ai sensi dell'articolo 372 c.p.c., interpretato in conformita' alle esigenze di effettivita' del diritto unionale, la produzione della decisione penale di assoluzione ai fini delle sanzioni in materia di Iva, dovendosi affermare il seguente principio di diritto:

"in materia tributaria, la sentenza penale irrevocabile di assoluzione, relativa ai medesimi fatti oggetto della sanzione tributaria tuttora controversa, puo' essere prodotta in cassazione ex articolo 372 c.p.c. ove la parte intenda far valere l'improcedibilita', l'improponibilita' o, comunque, l'estinzione, in tutto o in parte, del giudizio stesso per la violazione - pur dedotta per la prima volta in sede di legittimita' e sempreche' pertinente alle questioni ritualmente in giudizio - di principi di ordine pubblico unionale (nella specie, del principio del ne bis in idem)"

30. Il motivo, pur ammissibile in uno con la produzione della sentenza penale, e', tuttavia, infondato.

30.1. Occorre sottolineare, invero, che l'evoluzione degli orientamenti della Corte EDU, della Corte di Giustizia e della stessa Corte costituzionale ha condotto ad un approdo dove la questione del ne bis in idem, che ha di per se' rilievo sia sostanziale che processuale, trova una sua unitaria composizione, in linea tendenziale, sul piano del procedimento e del processo.

Senza ripercorrere l'intero iter della citata giurisprudenza (che trova il suo leading case nella decisione CEDU, 2 marzo 2014, Grande Stevens), va rilevato che la stessa Corte EDU, con la sentenza 15 novembre 2016, A e B contro Norvegia, (poi ribadita dalla successiva sentenza Bjarni Armannsson c. Islanda del 16 aprile 2019) ha ritenuto che debba essere esclusa la violazione del diritto sancito dall'articolo 4 Prot. n. 7 CEDU allorche' tra i due procedimenti amministrativo e penale - che sanzionano il medesimo fatto sussista un legame materiale e temporale sufficientemente stretto. Un tale legame va ravvisato, in particolare, quando (a) le due sanzioni perseguano scopi diversi e complementari, connessi ad aspetti diversi della medesima condotta, (b) la duplicazione dei procedimenti sia prevedibile per l'interessato, (c) esista una coordinazione, specie sul piano probatorio, tra i due procedimenti, ferma (d) la proporzionalita' del cumulo sanzionatorio, che non risulti eccessivamente afflittivo per l'interessato in rapporto alla gravita' dell'illecito.

In termini sostanzialmente coincidenti si e' poi espressa la Corte di Giustizia con tre coeve sentenze del 20 marzo 2018 (in C-537/16, Garlsson Real Estate SA e altri; nelle cause riunite C-596/16 e C597/16, Di Puma; in C-524/15, Menci): non si realizza la violazione dell'articolo 50 della Carta se (sentenza Menci, punto 63) la disciplina contestata persegua un "obiettivo di interesse generale tale da giustificare un simile cumulo di procedimenti e di sanzioni, vale a dire la lotta ai reati in materia di imposta sul valore aggiunto, fermo restando che detti procedimenti e dette sanzioni devono avere scopi complementari, contenga norme che garantiscano una coordinazione che limiti a quanto strettamente necessario l'onere supplementare che risulta, per gli interessati, da un cumulo di procedimenti, e preveda norme che consentano di garantire che la severita' del complesso delle sanzioni imposte sia limitata a quanto strettamente necessario rispetto alla gravita' del reato di cui si tratti" (v. anche la successiva sentenza 3 aprile 2019, in C-617/17, Powszechny, dove esclude la pertinenza del principio in caso di applicazione parallela della duplice normativa sanzionatoria, mancando la "ripetizione di un procedimento conclusosi con una decisione definitiva").

I medesimi principi, infine, ispirano anche la Corte costituzionale che, nel declinare con le sentenze n. 43 del 2 marzo 2018 e n. 222 del 24 ottobre 2019 la questione di legittimita', in riferimento specifico alle sanzioni tributarie. dell'articolo 649 c.p.c. (nel primo caso con la

restituzione degli atti al giudice remittente, nel secondo con una declaratoria di inammissibilita' delle questioni; successivamente v. anche, in termini specifici, O. 12 giugno 2020, n. 114, nonche', con riferimento all'articolo 709 ter c.p.c., comma 2, n. 4, in tema di inadempimento degli obblighi di assistenza familiare, la sentenza n. 145 del 10 luglio 2020), ha esplicitamente richiamato le decisioni della Corte EDU e della Corte di Giustizia.

La prima decisione ha sottolineato che, nell'interpretazione di tale concetto, "si e' passati dal divieto imposto agli Stati aderenti di configurare per lo stesso fatto illecito due procedimenti che si concludono indipendentemente l'uno dall'altro, alla facolta' di coordinare nel tempo e nell'oggetto tali procedimenti, in modo che essi possano reputarsi nella sostanza come preordinati a un'unica, prevedibile e non sproporzionata risposta punitiva, avuto specialmente riguardo all'entita' della pena (in senso convenzionale) complessivamente irrogata".

Tali affermazioni, poi, sono state specificamente arricchite con la sentenza n. 222 del 2019, che ha operato un'accurata ed ampia disamina dei rapporti tra indagine penale e accertamento tributario e dei regimi probatori e di circolazione della prova tra i diversi ambiti.

30.2. Il nucleo del principio del ne bis in idem, dunque, fuori dall'ipotesi dell'avvio di un nuovo giudizio dopo la conclusione del primo, appare riconducibile, con peculiare riguardo alle sanzioni tributarie, al seguente enunciato: la sostanziale simultaneita' del procedimento penale e di quello amministrativo-tributario, che assolvono a scopi diversi e complementari in relazione ai parametri normativi che giustificano l'esercizio dell'azione penale e attesa la pacifica circolazione probatoria tra i due giudizi del materiale ritualmente prodotto (v. Cass. n. 17258 del 27/06/2019; Cass. n. 28174 del 24/11/2017; parallelamente nel giudizio penale v. Cass. pen. 50127 del 27/09/2018), non osta alla irrogazione di una duplice sanzione (penale e tributaria), ferma la necessita' di una valutazione, in concreto, della complessiva afflittivita' del cumulo sanzionatorio che deve rispondere a criteri di proporzionalita' (in termini v. anche Cass. n. 7131 del 13/03/2019).

30.3. La questione specificamente dedotta in giudizio, peraltro, pur strettamente correlata ai rapporti tra sanzione penale e tributaria e all'applicazione del principio del ne bis in idem, si colloca, in realta', verso i confini di tale problematica, non essendo, in effetti, neppure contestato che i distinti procedimenti sono stati avviati (e sono proseguiti) in sostanziale contemporaneita'.

Si deduce, invece, il difforme esito in sede penale come causa impeditiva del procedimento di irrogazione della sanzione tributaria.

La denunciata violazione del principio del ne bis in idem, dunque, non attiene alle caratteristiche dei rispettivi giudizi o all'afflittivita' del complessivo trattamento sanzionatorio ma al diverso esito delle due procedure, l'una (penale) di assoluzione perche' il fatto non sussiste, l'altra (amministrativo tributaria) di conferma della sanzione e, dunque, alla (apparente) aporia del sistema in cui convivono esiti opposti.

30.4. Il ricorrente invoca, in questa prospettiva, la decisione della Corte di Giustizia Di Puma cit., che, con riguardo all'irrogazione di sanzioni da parte della CONSOB, ha affermato che "un procedimento inteso all'irrogazione di una sanzione amministrativa pecuniaria di natura penale

non puo' essere proseguito a seguito di una sentenza penale definitiva di assoluzione che ha statuito che i fatti che possono costituire una violazione della normativa sugli abusi di informazioni privilegiate, sulla base dei quali era stato parimenti avviato tale procedimento, non erano provati" (Di Puma, punto 46).

A tale decisione ha poi fatto seguito la sentenza della Suprema Corte, che aveva sollevato la questione innanzi alla Corte di Giustizia, n. 31632 del 06/12/2018, la quale prendeva atto, per effetto della decisione penale di assoluzione con la formula "perche' il fatto non sussiste", "dell'improseguibilita' del giudizio di accertamento dell'illecito amministrativo", e annullava la sanzione.

30.5. I precedenti invocati, tuttavia, non sono pertinenti alla vicenda in giudizio e alle peculiarita' del giudizio tributario.

Nella fattispecie ivi esaminata, infatti, per l'opposizione avverso la sanzione CONSOB e l'intero successivo giudizio vigono le ordinarie regole del processo civile e, in particolare, esplica appieno la sua efficacia l'articolo 654 c.p.p. ("Efficacia della sentenza penale di condanna o di assoluzione in altri giudizi civili o amministrativi"), secondo il quale "Nei confronti dell'imputato, della parte civile e del responsabile civile che si sia costituito o che sia intervenuto nel processo penale, la sentenza penale irrevocabile di condanna o di assoluzione pronunciata in seguito a dibattimento ha efficacia di giudicato nel giudizio civile o amministrativo, quando in questo si controverte intorno a un diritto o a un interesse legittimo il cui riconoscimento dipende dall'accertamento degli stessi fatti materiali che furono oggetto del giudizio penale, purche' i fatti accertati siano stati ritenuti rilevanti ai fini della decisione penale e purche' la legge civile non ponga limitazioni alla prova della posizione soggettiva controversa".

Non a caso, del resto, la stessa sentenza Di Puma fa esplicito riferimento alla "autorita' di cosa giudicata che una sentenza penale di assoluzione possiede in forza di una disposizione nazionale quale l'articolo 654 del CPP" (punto 35).

Nel giudizio tributario, invece, come gia' sopra si e' rilevato, e' dallo stesso disposto dell'articolo 654 c.p.p. che deriva la non incidenza della statuizione penale ponendo la disciplina tributaria "limitazioni alla prova della posizione soggettiva controversa".

Ne deriva che, a differenza di quanto statuito con la sentenza n. 31632/2018, l'intervenuta decisione penale favorevole, pur con la formula "il fatto non sussiste", non puo' comportare la sopravvenuta improseguibilita' del giudizio di accertamento dell'illecito tributario.

30.6. La questione, per contro, trova - in relazione alla natura del tributo e alle correlate contestazioni per evasione ed omessa dichiarazione - una autonoma e positiva soluzione alla luce della normativa dedicata a regolare i rapporti tra l'illecito penale e l'illecito tributario.

Il Decreto Legislativo 10 marzo 2000, n. 74, articoli 19-21 (che costituiscono il Tit. IV del Decreto Legislativo cit. sotto la rubrica "Rapporti con il sistema sanzionatorio amministrativo e fra procedimenti") delineano un quadro normativo idoneo a definire la questione.

L'articolo 19 introduce nell'ordinamento il principio di specialita' tra disposizioni amministrative e penali ("1. Quando uno stesso fatto e' punito da una delle disposizioni del titolo II e da una disposizione che prevede una sanzione amministrativa, si applica la disposizione speciale. 2. Permane, in ogni caso, la responsabilita' per la sanzione amministrativa dei soggetti indicati nel Decreto Legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, articolo 11, comma 1, che non siano persone fisiche concorrenti nel reato.")

L'articolo 20 esclude ogni rapporto di pregiudizialita' tra processo penale e procedimento amministrativo ("Il procedimento amministrativo di accertamento ed il processo tributario non possono essere sospesi per la pendenza del procedimento penale avente ad oggetto i medesimi fatti o fatti dal cui accertamento comunque dipende la relativa definizione").

Determinante ai fini che qui rilevano, peraltro, e' l'articolo 21 (la cui rubrica e' "Sanzioni amministrative per le violazioni ritenute penalmente rilevanti"), secondo il quale:

"1. L'ufficio competente irroga comunque le sanzioni amministrative relative alle violazioni tributarie fatte oggetto di notizia di reato.

2. Tali sanzioni non sono eseguibili nei confronti dei soggetti diversi da quelli indicali dall'articolo 19, comma 2, salvo che il procedimento penale sia definito con provvedimento di archiviazione o sentenza irrevocabile di assoluzione o di proscioglimento con formula che esclude la rilevanza penale del fatto. In quest'ultimo caso, i termini per la riscossione decorrono dalla data in cui il provvedimento di archiviazione o la sentenza sono comunicati all'ufficio competente; alla comunicazione provvede la cancelleria del giudice che li ha emessi.

3. Nei casi di irrogazione di un'unica sanzione amministrativa per piu' violazioni tributarie in concorso o continuazione fra loro, a norma del Decreto Legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, articolo 12, alcune delle quali soltanto penalmente rilevanti, la disposizione del comma 2 del presente articolo opera solo per la parte della sanzione eccedente quella che sarebbe stata applicabile in relazione alle violazioni non penalmente rilevanti.".

30.7. La disposizione, di non pronta esegesi e priva di sostanziali riscontri nella giurisprudenza della Corte, ha natura strumentale e delinea lo stesso contenuto del principio di specialita' introdotto con l'articolo 19, poiche' stabilisce, in termini univoci, che la sanzione tributaria deve, in ogni caso, essere irrogata anche se il medesimo fatto sia di rilievo penale e costituisca oggetto di notizia di reato.

Il principio di specialita', infatti, in coerenza con la direttiva enunciata dalla L. delega n. 205 del 1999, articolo 9, lettera i) ("prevedere l'applicazione della sola disposizione speciale quando uno stesso fatto e' punito da una disposizione penale e da una disposizione che prevede una sanzione amministrativa"), va riferito, in evidenza, alla materiale applicazione della sanzione, senza incidere sulle fasi, anteriori, dell'accertamento, della contestazione e dell'irrogazione, che procedono in autonomia e, anzi, devono necessariamente essere realizzate.

Invero, la rara dottrina che si e' occupata della questione ha valutato con severita' la norma, osservando, principalmente, che il legislatore ha consolidato, sul piano processuale, la liceita'

della duplicazione dei procedimenti tributario e penale ed ha determinato un rovesciamento del principio della sussidiarieta' della sanzione penale, che, in contrasto con l'esigenza di extrema ratio dello strumento penale, finisce per operare come reazione punitiva aggiuntiva rispetto alla sanzione amministrativa.

Ed in effetti, la norma, in via di stretta interpretazione, legittima e ratifica a livello di disciplina positiva l'esistenza di un doppio binario procedimentale e processuale: non solo deve ritenersi consentito ma diviene doveroso per l'Amministrazione avviare il procedimento di irrogazione della sanzione ancorche' il medesimo fatto sia, al contempo, oggetto di rilievo penale.

Va peraltro sottolineato, alla luce dei principi unionali su esposti, che la norma va necessariamente intesa nel senso che l'attivita' dell'Amministrazione deve svolgersi sostanzialmente in simultanea con l'accertamento in sede penale; depone in tale direzione, del resto, lo stesso articolo 20 cit., che, nell'escludere qualsiasi (reciproca) sospensione dei procedimenti, postula che essi siano pariteticamente in corso.

In conclusione, pertanto, la disciplina in questione non codifica un bis processuale, ossia la liceita' di un nuovo procedimento dopo la definizione del primo, ma la necessita' che i procedimenti sorgano, e proseguano, in parallelo quali ambiti autonomi, benche' coordinati, rendendo palese la ratio dell'intervento normativo fondato su un globale ed unitario apprezzamento legislativo funzionale ad una risposta punitiva articolata e concretamente dissuasiva.

30.8. Il necessario avvio del procedimento sanzionatorio, infatti, trova il suo bilanciamento nella previsione del comma 2, il quale esclude che la sanzione possa essere posta in esecuzione (salvo che per i soggetti solidalmente responsabili non concorrenti nel reato) fino a che il giudizio penale e' pendente.

Solo la definizione del giudizio penale e' suscettibile di attivare la procedura di esecuzione ma in termini selettivi.

In particolare:

a) se la sentenza e' di condanna la sanzione amministrativa resta definitivamente ineseguibile;

b) se invece la sentenza penale e' favorevole al contribuente la sanzione diviene eseguibile solamente se il procedimento penale e' definito "con provvedimento di archiviazione o sentenza irrevocabile di assoluzione o di proscioglimento con formula che esclude la rilevanza penale del fatto".

La locuzione impiegata dal legislatore, invero informale rispetto alle indicazioni di cui all'articolo 530 c.p.p., sembra deporre nel senso che la possibilita' di dare corso all'esecuzione della sanzione richieda che il fatto sussista, esclusa solo la "rilevanza penale" dello stesso.

Si puo' ritenere, dunque, che l'assoluzione o il proscioglimento per l'insussistenza del fatto determini, di norma, l'ineseguibilita' definitiva della sanzione. In una prospettiva generale, del resto, solo in una tale ipotesi era astrattamente configurabile una potenziale frizione tra gli esiti

nei diversi procedimenti, la cui composizione viene risolta nella fase ultima della concreta attuazione della misura.

Al tempo stesso, tuttavia, proprio l'impiego di una espressione atecnica e non pienamente collimante con le categorie penalistiche non puo' comportare l'automatica e ineludibile trasposizione delle formule assolutorie, pur di piu' ampia latitudine, alla fattispecie sanzionatoria amministrativa.

In via meramente esemplificativa, va rilevato che l'orientamento prevalente della Cassazione penale, con riguardo al reato di omesso versamento dell'Iva, previsto dal Decreto Legislativo n. 74 del 2000, articolo 10-ter, reputa che la soglia di punibilita' configuri "un elemento costitutivo del reato, con la conseguenza che la sua mancata integrazione comporta l'assoluzione con la formula "il fatto non sussiste"" (v. Cass. pen. 35611 del 16/06/2016) e, dunque, sembra imporsi anche in una simile evenienza una valutazione in concreto, in ispecie per le eventuali evasioni al di sotto della soglia di punibilita'.

In altri termini, il "fatto" va necessariamente riguardato sotto il versante naturalistico in relazione agli elementi costitutivi vuoi dell'illecito amministrativo vuoi di quello penale.

30.9. Occorre porre in evidenza, infine, che le questioni da ultimo esposte restano comunque estranee alla fase di cognizione poiche' investono l'eventuale esecuzione della sanzione.

L'ultimo periodo del comma 2, del resto, e' esplicito nel riferirsi ai "termini della riscossione", che decorrono dalla comunicazione all'ufficio competente.

Ne deriva che la problematica non e' suscettibile di essere sollevata nel corso del giudizio di cognizione promosso avverso l'atto di contestazione.

In tale ambito, del resto, la domanda si porrebbe in contrasto con il divieto di ius novorum, neppure venendo in considerazione, alla luce dei principi esposti, una lesione di principi di ordine pubblico unionale.

30.10. E' appena il caso di sottolineare, infine, che qualora la condotta sanzionata in via amministrativa-tributaria non sia stata oggetto di parallela imputazione in sede penale o, comunque, abbia una oggettivita' giuridica diversa e autonoma rispetto a quanto contestato in sede penale, la questione esula dall'applicazione del meccanismo di cui al Decreto Legislativo n. 74 del 2000, articoli 19-21.

30.11. Alla luce dei principi esposti va dunque affermato il seguente principio di diritto:

"in materia di Iva e in relazione a fatti oggetto delle disposizioni di cui al Titolo II, Decreto Legislativo n. 74 del 2000:

a) va escluso che il procedimento amministrativo sanzionatorio debba essere dichiarato improcedibile in ragione dell'intervenuta sentenza penale irrevocabile di assoluzione ancorche' pronunciata con la formula "perche' il fatto non sussiste";

b) la sentenza penale irrevocabile di assoluzione con la formula "perche' il fatto non sussiste" determina l'ineseguibilita' definitiva della sanzione, ferma la necessita' di valutare l'identita' del "fatto" in relazione agli elementi costitutivi vuoi dell'illecito amministrativo tributario vuoi di quello penale; il relativo accertamento di fatto va operato, in concreto, nel giudizio avente ad oggetto l'eventuale riscossione avviata dall'Ufficio."

31. Passando all'esame delle altre questioni introdotte con la memoria ex articolo 378 c.p.c., al punto 14 il contribuente denuncia, in relazione alla sentenza penale di assoluzione prodotta, "omesso esame circa un fatto sopravvenuto e decisivo per il giudizio in relazione al n. 5 dell'articolo 360 c.p.c., comma 1".

31.1. La censura e' inammissibile, risolvendosi nell'introduzione nel giudizio di cassazione di nuove questioni in fatto mai dedotte in precedenza, neppure essendo ammissibile a tali fini - come sopra rilevato - la stessa produzione della sentenza penale.

32. Con il punto 18 della memoria denuncia, ai sensi dell'articolo 360 c.p.c., n. 3, parallelamente a quanto lamentato con il punto 17 per le sanzioni in materia di Iva, violazione e falsa applicazione dell'articolo 117 Cost. in relazione all'articolo 4 del Prot. n. 7 della CEDU per aver "la sentenza confermato l'avviso di accertamento oggetto di giudizio nella parte in cui ha irrogato a carico del ricorrente le sanzioni amministrative pecuniarie di cui al Decreto Legislativo n. 471, articolo 1, comma 2, avuto riguardo, in particolare, alle imposte dirette, attesa l'intervenuta sentenza penale irrevocabile di assoluzione per insussistenza del fatto.

Nell'articolazione del motivo denuncia l'illegittimita' costituzionale dell'articolo 649 c.p.p. "nella parte in cui non prevede l'impossibilita' di instaurare o di proseguire un procedimento amministrativo volto all'irrogazione di una sanzione penale formalmente amministrativa ma avente natura penale".

32.1. Il motivo e' inammissibile.

Va sottolineato, in primo luogo, l'inammissibilita' della produzione della sentenza penale di assoluzione con riguardo alla materia delle imposte dirette e alla specifica questione qui sollevata, che esula, per quanto sopra osservato, dai margini consentiti dall'articolo 372 c.p.c..

Irrilevante ed estraneo alla fattispecie e', poi, l'articolo 649 c.p.p., rinvenendosi in materia una specifica disciplina (D.Lgs n. 74 del 2000, articoli 19-21), sicche' la questione di legittimita' e' manifestamente infondata e difetta di rilevanza.

In ogni caso, come gia' rilevato con riferimento al punto 17, non sussiste la dedotta violazione, alla luce della stessa giurisprudenza della Corte di Strasburgo e della Corte costituzionale, neppure con riferimento all'articolo 4 Prot. 7 CEDU.

33. Il punto 19 della memoria, infine, chiede l'applicazione dello ius superveniens recato dal Decreto Legislativo n. 158 del 2015, articolo 15, quanto alle sanzioni irrogate.

Deduce il contribuente che l'Ufficio ha applicato sanzioni - per omessa dichiarazione agli effetti Irpef, e relative addizionali, e omessa fatturazione agli effetti Iva - con un aumento del 50% della

misura del minimo edittale in considerazione della personalita' dell'autore, con applicazione del cumulo giuridico, reputando, alla luce di quanto gia' irrogato nel precedente periodo d'imposta, come sanzione piu' grave quella per l'infedele dichiarazione Ires, aumentata del 50% rispetto alla misura minima. Per l'irregolare tenuta delle scritture contabili, infine, la sanzione irrogata e' stata di Euro 1.548,00.

Rileva, pertanto, che essendo stati, con la novella del 2015, ridotti i parametri edittali (passati da un importo ricompreso tra il 100% al 200% ad un importo tra il 90% al 180%, mentre, in ordine all'irregolare tenuta della contabilita', il minimo edittale e' passato da Euro 1.032,00 a Euro 1.000,00), il nuovo regime e' piu' favorevole.

33.1. Giova premettere che la mera affermazione di uno ius superveniens piu' favorevole non consente di operare sic et simpliciter la trasformazione della sanzione irrogata in sanzione illegale (da ultimo v. Cass. n. 31062 del 30/11/2018; Cass. n. 29046 del 11/11/2019).

Invero, ove la sanzione sia stata fissata nel minimo edittale e la stessa determinazione a fondamento del provvedimento di irrogazione della sanzione sia mirata, in ipotesi, sulla lieve offensivita' del fatto o su altri elementi tali da ancorare il quantum irrogato sul livello minimo rispetto alla previsione edittale, puo' ritenersi idonea la mera allegazione della minimalita' della condotta a fronte di una variazione dei minimi edittali e di una parallela gia' operata omologa valutazione.

33.2. Nella diversa ipotesi nella quale, invece, la determinazione della sanzione sia stata in concreto operata in un livello intermedio, con specifica e puntuale indicazione degli elementi valutativi e di fatto posti a suo fondamento, e - va aggiunto - la sanzione continui a collocarsi all'interno dell'ambito modificato dei parametri, occorre la specifica deduzione dell'applicabilita' in concreto (avuto riguardo agli elementi considerati nel provvedimento sanzionatorio, alle specifiche condizioni esistenti, alla rilevanza della condotta e agli ulteriori elementi di fatto pertinenti alla gravita' della violazione) di una sanzione tributaria inferiore rispetto a quella applicata.

33.3. Il ricorrente, per contro, si e' limitato sul punto ad affermare che l'importo e' stato stabilito con un "aumento del 50% del minimo edittale in considerazione della personalita' dell'autore della violazione" e che, per una violazione, la novella e' intervenuta con un abbassamento del minimo.

In realta', il provvedimento non ha determinato le sanzioni con un meccanismo di aumento percentuale riferito al minimo edittale ma ne ha stabilito direttamente l'ammontare tra il minimo ed il massimo: per talune violazione l'entita' e' stata rapportata ad un valore incrementale (non del minimo edittale ma) dell'imposta evasa, mentre per l'irregolare tenuta della contabilita' la sanzione e' stata fissata in una misura sopra il minimo (Euro 1.548,00 a fronte di parametri edittali da Euro 1.032,00 ad Euro 7.746,00) a prescindere da un riscontro meramente percentuale.

La concreta determinazione del quantum delle sanzioni, inoltre, ha preso in esplicita considerazione una pluralita' di elementi specifici (la natura dolosa del comportamento,

ampiamente delineata nella motivazione dell'avviso; l'assenza di condotte intese ad eliminare gli effetti della condotta evasiva; l'elevato livello economico e culturale del contribuente "personaggio famoso nel mondo della musica", pertanto in possesso degli "strumenti necessari per valutare la giustezza di un determinato comportamento", il quale, "essendo la sua condotta "pubblica', ha, rispetto ad altri contribuenti, maggiormente l'onere di una condotta etica"), in alcun modo contrastati.

33.4. Ne deriva che deve escludersi che la mera deduzione di uno ius superveniens piu' favorevole, senza alcuna altra precisazione con riferimento al caso concreto, sia tale da imporre il rinvio della causa al giudice di merito, a cio' ostandovi non soltanto il principio di necessaria specificita' dei motivi di ricorso in cassazione, ma anche e soprattutto il principio costituzionale di ragionevole durata del processo, di cui all'articolo 111 Cost. (Cass. n. 20141 del 07/10/2016).

34. In conclusione, va accolto il ventitreesimo motivo nei termini di cui in motivazione, rigettati i motivi dal primo al quarto, il nono e il decimo, il dodicesimo, il tredicesimo, il ventiquattresimo, il venticinquesimo e dal ventisettesimo al ventinovesimo, nonche' il punto 17 della memoria ex articolo 378 c.p.c., inammissibili tutti i restanti, ivi incluse le ulteriori questioni sollevate con la memoria ex articolo 378 c.p.c.

In relazione alla doglianza accolta, la sentenza va cassata nei termini e limiti di cui in motivazione; non essendo necessari ulteriori accertamenti in fatto, va accolto, nei medesimi limiti, l'originario ricorso del contribuente.

La complessita' delle questioni, parte delle quali inedite, giustifica la compensazione delle spese dell'intero giudizio, per ogni fase e grado.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ventitreesimo motivo di ricorso nei termini e limiti di cui in motivazione; rigetta i motivi dal primo al quarto, il nono e il decimo, il dodicesimo, il tredicesimo, il ventiquattresimo, il venticinquesimo e dal ventisettesimo al ventinovesimo, nonche' il punto 17 della memoria ex articolo 378 c.p.c.; dichiara inammissibili gli altri, ivi incluse le restanti questioni sollevate con la memoria ex articolo 378 c.p.c. In relazione al motivo accolto cassa la sentenza impugnata nei limiti di cui in motivazione e, decidendo nel merito, accoglie l'originario ricorso del contribuente negli stessi limiti.

Compensa integralmente le spese dell'intero giudizio, per ogni fase e grado.

Documenti citati

Elenco citati

Questo documento non contiene citati.

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza