Sentenza del 15/07/2021 n. 20140 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

1. L'Agenzia delle Entrate, con avviso di accertamento relativo all'anno d'imposta 2003 ha, per quanto qui rileva, proceduto a rettifica del reddito, ai sensi del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 37, comma 3, di L.S.G., cui ha imputato i redditi formalmente realizzati dalla società Credit Securitization LLC (avente sede negli U.S.A. e controllata interamente dalla J. Ltd, a sua volta controllata dallo stesso S.), che assumeva essere un soggetto collettivo meramente interposto dal predetto contribuente persona fisica.

In sintesi, dalla ricostruzione esposta dal giudice a quo "Il contribuente ha acquistato crediti che Federconsorzi vantava nei confronti dello Stato e della regione Puglia, riuscendo, dopo qualche tempo, ad incassarne il pagamento." La Credit Securitization LLC, "formalmente una società americana", dopo aver acquistato dalla Federconsorzi coop. a r.l. in concordato preventivo un lotto di crediti che quest'ultima vantava nei confronti dello Stato e della Regione Puglia, "ha costituito in Italia, come sua stabile organizzazione societaria, la Credsec, cedendole i crediti acquistati da Federconsorzi. Come corrispettivo della cessione è stato pattuito che Credesec si accollasse la restituzione di un finanziamento infruttifero erogato da L.S. a LLC. L'Agenzia ha ritenuto, sul presupposto della fittizietà del finanziamento, che il profitto della cessione dei crediti, fosse direttamente di L.S., che lo avrebbe percepito sotto forma di restituzione del finanziamento, in realtà mai da lui erogato alla cedente (LLC)".

2. Il contribuente ha impugnato l'avviso di accertamento, assumendo di essere estraneo al reddito derivante dalla cessione dei crediti, realizzato dalla Credit Securitization LLC, e comunque, di essere residente e cittadino britannico e di non essere pertanto soggetto all'imposizione fiscale in Italia.

L'adita Commissione tributaria provinciale di Roma ha accolto solo parzialmente il ricorso del contribuente, limitatamente all'entità del dovuto.

Successivamente, la C.t.r. del Lazio ha accolto l'appello del contribuente, ritenendo che i redditi accertati dovessero essere imputati alla società cedente e non allo S., e che quest'ultimo, avendo residenza fiscale in Inghilterra, non fosse soggetto al fisco italiano.

Avverso tale decisione hanno proposto ricorso in cassazione sia l'Agenzia delle entrate, sia il contribuente, in via incidentale e condizionata.

Questa Corte, con la sentenza n. 11937/2016, ha accolto il terzo, il quarto ed il settimo motivo del ricorso principale, rigettato il decimo ed assorbiti tutti gli altri, dichiarando inammissibile il

ricorso incidentale, cassando e rinviando in ordine ai motivi accolti alla Commissione Tributaria regionale del Lazio, in diversa composizione, anche per le spese del giudizio di legittimità.

In particolare, con la sentenza citata, questa Corte ha ritenuto che il fatto che la società LLC fosse reale e che avesse effettivamente acquistato i crediti, di per sè, non poteva costituire ragione per ritenere inapplicabile il D.P.R. n. 600 del 1973, art. 37, comma 3.

L'infondatezza della tesi del giudice di secondo grado era nell'aver ritenuto l'ambito della norma come limitato alle operazioni simulate e di avere concluso che le operazioni effettive non potevano prestarsi ad eludere l'applicazione del regime fiscale di riferimento.

Dunque, la Corte ha cassato la sentenza di secondo grado, affermando il principio di diritto per cui il D.P.R. n. 600 del 1973, art. 37, comma 3, va inteso nel senso che imputa al contribuente i redditi che siano formalmente di un soggetto interposto, quando, in base a presunzioni gravi, precise e concordanti, risulti che il contribuente ne è l'effettivo titolare, senza che si debba distinguere tra interposizione fittizia e reale.

Inoltre, sulla residenza fiscale del contribuente, la Corte ha rilevato che l'Agenzia aveva addotto alcuni elementi, che la decisione di secondo grado aveva ritenuto, singolarmente considerati, come irrilevanti, senza procedere alla doverosa valutazione complessiva di quegli elementi.

3. La C.t.r., in sede di rinvio, con la sentenza n. 775/2018 pronunciata il 25 settembre 2017, depositata il 9 febbraio 2018 e non notificata, oggetto del ricorso n. 26545/2018 R.G., ha accolto l'appello dell'amministrazione finanziaria, "nei limiti di cui in motivazione", ovvero - per quanto qui interessa - ha confermato la sentenza di primo grado, nella parte in cui aveva rigettato il ricorso introduttivo del contribuente avverso i rilievi dell'avviso d'accertamento pertinenti all'attribuzione allo stesso contribuente del reddito interposto derivante dalla cessione dei crediti in questione ed aveva ritenuto che lo S. fosse soggetto all'imposizione fiscale italiana. Il contribuente propone ora ricorso per la cassazione della sentenza d'appello, affidato a quattordici motivi (raggruppati in due articolati motivi, secondo la numerazione seguita nel ricorso).

- L'Agenzia si è costituita con controricorso.

Il ricorrente ha depositato memoria.

Il Procuratore generale, Tommaso Basile, ha chiesto il rigetto del ricorso.

4. Con il ricorso n. 11360/2020 R.G., L.S.G. deduce che in data 7 settembre 2018 aveva notificato all'Agenzia delle entrate ricorso per cassazione avverso la sentenza della C.T.R. del Lazio n. 775/2018, pronunciata in data 25 settembre 2017 e depositata in data 9 febbraio 2018.

In data 26 settembre 2018 il ricorso veniva iscritto a ruolo con il n. 26545/2018 R.G. presso la Cancelleria Generale di codesta Ecc.ma Corte.

Il giudizio di cui al suddetto ricorso traeva origine dalla notifica, da parte dell'Agenzia delle Entrate, dell'avviso di accertamento n. (---) (periodo d'imposta 2003), avente ad oggetto, per

quanto sopra si è detto, tematiche di interposizione "abusiva" di persona e di residenza fiscale, che coinvolgevano il contribuente e numerose altre società, talune delle quali straniere, per un importo complessivo di imposte ed accessori di cui viene richiesto il pagamento di circa 36 milioni di Euro per annualità.

In data 16 gennaio 2020, a seguito di una comunicazione del Garante del Contribuente, resa in risposta ad un'istanza presentata dal contribuente L. n. 212 del 2000, ex art. 13, comma 6, il contribuente medesimo sostiene di essere venuto a conoscenza del fatto che il giudizio avverso l'accertamento relativo all'anno d'imposta 2003 si era concluso con l'ordinanza della corte di Cassazione n. 11258 /19, che aveva dichiarato improcedibile il ricorso proposto dal contribuente.

I difensori del contribuente, dunque, individuavano un'anomalia nella registrazione del deposito del ricorso, il quale erroneamente riportava associato al n. 26545/2018 di R.G. un numero errato della sentenza impugnata, ovverosia il n. 774-2018-10, anzichè il 775-2018-2010.

Tale errore aveva provocato la conseguenza che l'Agenzia delle entrate, a seguito della notifica del ricorso in oggetto, in sede di costituzione, non avendo trovato nel sistema un ricorso depositato avverso la sentenza n. 775-2018-2010, si era costituita autonomamente andando a formare un nuovo fascicolo avente n. 32146/2018 di R.G..

Il predetto errore aveva altresì comportato che, in relazione al giudizio avente il n. 32146/2018 di RG., la sez. VI - sott. Sez. Tributaria - di questa Corte si era espressa con l'ordinanza n. 11258/19, dichiarando l'improcedibilità del ricorso proposto da L.S.G., notificato il 10/9/2018, che non risultava depositato nei termini di cui all'art. 369 c.p.c. Pertanto, il contribuente chiede oggi la revocazione dell'ordinanza n. 11258/19 e la conseguente rimessione in termini, riportandosi a tutti i motivi di ricorso già oggetto del procedimento n. 26545/2018 R.G. - L'Agenzia si è costituita con controricorso.

Il ricorrente ha depositato memoria.

Il Procuratore generale, Basile Tommaso, ha chiesto l'accoglimento dell'istanza di rimessione in termini, nonchè il rigetto del ricorso nel merito.

Motivi della decisione

1. Preliminarmente, deve disporsi la riunione del procedimento n. 11360/2020 R.G. al procedimento n. 26545/2018 R.G. Appare prioritario l'esame dell'istanza di revocazione dell'ordinanza n. 11258/19, con la quale la sezione VI - V di questa Corte ha dichiarato improcedibile il ricorso del contribuente avverso la sentenza della C.t.r del Lazio n. 775/2018, rilevandone il mancato deposito nei termini di cui all'art. 369 c.p.c. Con la domanda di revocazione, oggetto del procedimento n. 11360/2020 R.G., il ricorrente, nella parte rescindente, chiede l'annullamento dell'ordinanza di improcedibilità, perchè basata su presupposti di fatto erronei, mentre, nella parte rescissoria, richiama tutti i motivi di ricorso avverso la sentenza n. 775/2018 della C.t.r. del Lazio, già oggetto del procedimento n. 26545/2018 R.G., in ordine al quale si era determinato l'errore, dal quale era scaturita la formazione di un fascicolo autonomo

a seguito della costituzione dell'Agenzia delle entrate, nel quale non risultava il tempestivo deposito del ricorso originario.

La domanda di revocazione è, dunque, ammissibile, sussistendone i presupposti di legge, e l'ordinanza n. 11258/19 deve essere revocata per errore di fatto sull'omesso deposito tempestivo del ricorso introduttivo, consequenziale all'errore materiale della cancelleria, che ha proceduto alla formazione di un distinto fascicolo, diverso dall'originario procedimento n. 26545/2018 R.G. Invero, la situazione appare definitivamente chiarita dall'attestazione del Direttore della cancelleria centrale civile, in cui si legge che l'erroneo inserimento, nella procedura di iscrizione, del numero del provvedimento impugnato con il ricorso n. 26545/2018 R.G. (era stata indicata la sentenza della C.t.r. del Lazio n. 774 e non 775/2018), ha determinato l'iscrizione della causa n. 32146/2018 R.G. in base al solo controricorso dell'Agenzia delle entrate, definita con l'ordinanza d'improcedibilità.

Pertanto, riunito il procedimento n. 11360/2020 R.G., riguardante la revocazione dell'ordinanza d'improcedibilità del ricorso avverso la sentenza n. 775/2018 della C.t.r. del Lazio, al procedimento n. 26545/2018 R.G., avente ad oggetto l'impugnazione della sentenza n. 775/2018 della C.t.r. del Lazio (e non la n. 774/2018, come erroneamente indicato), ed accolta la domanda rescindente di revocazione dell'ordinanza n. 11258/19 d'improcedibilità del ricorso, si deve passare all'esame della fase rescissoria, cioè dei motivi di ricorso, sostanzialmente identici nei due procedimenti, avverso la sentenza n. 775/2018 della C.t.r. del Lazio.

2. Con il primo motivo (1.1. nella numerazione dei ricorsi riuniti), formulato ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, il contribuente denuncia la nullità della sentenza per violazione dell'art. 112 c.p.c., e dell'art. 384 c.p.c., comma 2, assumendo che il giudice a quo avrebbe erroneamente "sottoposto a nuova valutazione l'effettività dello schermo societario", mentre, essendosi formato il giudicato sul fatto che la LLC era esistente, avrebbe dovuto limitarsi a "verificare se lo stesso strumento societario fosse, nel caso che ne occupa, abusivo e quindi rientrante nella previsione di cui al D.P.R. n. 600 del 1973, art. 37".

Come già ritenuto da questa Corte con la sentenza n. 7623/2021, intervenuta tra le stesse parti relativamente all'anno di imposta 2005, il motivo è infondato.

Invero, questa Corte, con la sentenza n. 11937/2016, trattando congiuntamente, ed accogliendo, il terzo ed il settimo motivo di ricorso dell'Ufficio, e cassando con rinvio la precedente sentenza d'appello, ha affermato il principio di diritto per cui il D.P.R. n. 600 del 1973, art. 37, comma 3, va inteso nel senso che imputa al contribuente i redditi che siano formalmente di un soggetto interposto, quando, in base a presunzioni gravi, precise e concordanti, risulti che il contribuente ne è l'effettivo titolare, senza che si debba distinguere tra interposizione fittizia e reale.

Inoltre, nella stessa sentenza n. 11937/2016, la Corte ha chiarito che, contrariamente a quanto ritenuto dal giudice di appello, l'interposizione fittizia non richiede affatto l'inesistenza del soggetto interposto.

Pertanto, con la pronuncia in questione, questa Corte ha espressamente escluso che, così come sostenuto dalla pronuncia cassata, la mera "esistenza" del soggetto che si assume interposto sia

ex se idonea ad escludere l'interposizione, fosse pure quella fittizia, di quest'ultimo nella specifica operazione de qua.

Attesa la sovrapponibilità dei provvedimenti e delle decisioni adottate, come già ritenuto per l'anno 2005 con la citata sentenza n. 7623/2021, "deve quindi escludersi che, a seguito dell'accoglimento, con la sentenza di questa Corte n. 11937 del 2016, del terzo e del settimo motivo di ricorso dell'Ufficio (e dell'espressa dichiarazione di assorbimento, tra gli altri, del primo, del secondo e dell'ottavo, che pure attingevano, sotto ulteriori aspetti, anche l'esclusione dell'interposizione), sia residuato un giudicato, formatosi su parte della sentenza d'appello cassata con rinvio, che escluda irrevocabilmente l'interposizione, fosse pure soltanto fittizia, nel caso di specie. Di conseguenza, deve altresì escludersi che la sentenza d'appello qui impugnata integri la pretesa violazione, da parte della C.t.r., di tale giudicato e, comunque, dei limiti del giudizio di rinvio che le era demandato".

3. Con il secondo motivo (1.2 nella numerazione dei ricorsi), formulato ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, il contribuente censura la violazione e la falsa applicazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 37, comma 3, e del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 62, laddove i giudici del rinvio hanno ritenuto che gli elementi a fondamento delle contestazioni dell'Ufficio integrassero presunzioni gravi, precise e concordanti, "idonee a dimostrare la ricorrenza di una interposizione societaria abusiva".

Con il terzo motivo (1.3 nella numerazione dei ricorsi riuniti), formulato ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, il contribuente censura la sentenza impugnata, laddove tratta la questione dell'interposizione, per difetto assoluto di motivazione, e per contraddittorietà di quest'ultima, con violazione dell'art. 111 Cost. e del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 36, comma 2, n. 4, e art. 62.

Con il quarto motivo (1.4 nella numerazione del ricorso), formulato ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, il contribuente censura la sentenza impugnata per violazione e falsa applicazione del D.P.R. 21 dicembre 1986, n. 917, artt. 9 e 65, e del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 14, comma 5, per avere il giudice a quo presupposto erroneamente che l'imponibile derivante dalla cessione dei crediti conferiti dalla casa madre Credit Securitization LLC alla sua stabile organizzazione in Italia dovesse essere determinato nella differenza tra il costo di acquisto di tali crediti da parte della stessa casa madre ed il prezzo della loro cessione, invece che nella differenza tra il "valore normale" di iscrizione dei medesimi crediti nel patrimonio della stabile organizzazione ed il prezzo di cessione degli stessi.

Assume infatti il ricorrente che i crediti conferiti dalla casa madre statunitense alla sua stabile organizzazione in Italia erano verso lo Stato e che il loro "valore normale" coincideva con quello nominale, con la conseguenza che dovevano essere iscritti nel bilancio della stabile organizzazione per tale importo. Pertanto, la loro successiva cessione ad un prezzo inferiore del valore nominale evidenziava correttamente una perdita, e non un ricavo, nella dichiarazione dei redditi della stabile organizzazione.

3.1. Come già ritenuto con la sentenza n. 7623/2021 relativamente all'anno di imposta 2005, attesa la sostanziale identità del provvedimento impugnato e dei motivi di impugnazione,

appare pregiudiziale la trattazione del terzo motivo, poichè l'eventuale difetto assoluto della motivazione in ordine alla questione dell'accertamento dell'interposizione è idoneo potenzialmente ad assorbire, in ordine al medesimo thema decidendum, anche il secondo ed il quarto motivo.

Questa Corte ha già avuto modo di chiarire che "La motivazione è solo apparente, e la sentenza è nulla perchè affetta da "error in procedendo", quando, benchè graficamente esistente, non renda, tuttavia, percepibile il fondamento della decisione, perchè recante argomentazioni obbiettivamente inidonee a far conoscere il ragionamento seguito dal giudice per la formazione del proprio convincimento, non potendosi lasciare all'interprete il compito di integrarla con le più varie, ipotetiche congetture." (Cass., Sez. U., 03/11/2016, n. 22232, ex plurimis, che ha ritenuto apparente una motivazione caratterizzata da considerazioni affatto incongrue rispetto alle questioni prospettate, utilizzabili, al più, come materiale di base per altre successive argomentazioni, invece mancate, idonee a sorreggere la decisione).

Rileva nella sostanza il ricorrente che la C.t.r., senza mostrare di aver considerato le difese del contribuente sulle varie questioni, ha affermato che la tesi dell'amministrazione era "condivisibile", "tenendo conto dei predetti molteplici elementi costituenti, a parere del Collegio, presunzioni gravi precise e concordanti, denotanti infatti l'esistenza di un'organizzazione finalizzata a perseguire guadagni sottratti a tassazione per il tramite (...)" di una serie di modalità operative che vengono subito dopo meramente elencate dal giudice a quo.

In particolare, il ricorrente lamenta che non viene chiarito, come sarebbe stato necessario, quali sono le "società cartiere" coinvolte, dato che l'accertamento controverso conteneva rilievi riferiti ad una serie di società (ulteriori rispetto alla pretesa interposta Credit Securitization LLC), per i quali vi era un giudicato favorevole al contribuente.

Ancora, il ricorrente lamenta analoga carenza motivazionale con riguardo all'inclusione, nell'elenco degli elementi presuntivi, dell'"organizzazione dei flussi finanziari sprovvisti di qualsiasi causale", nonchè della menzione di "fittizi finanziamenti infruttiferi del contribuente verso le società da lui controllate", rilevando che si tratta di espressioni assolutamente generiche, che alludevano ad una pluralità di rapporti non meglio specificati.

Il motivo, con riferimento alle censure appena esposte, è fondato. Invero, la C.t.r., dopo aver ripercorso le varie vicende del processo precedenti al rinvio, e dopo aver esposto la tesi dell'Amministrazione, ha affermato di ritenere quest'ultima fondata, dando atto della gravità, della precisione e della concordanza di una serie di plurimi elementi indiziari, che l'avrebbero condotta ad accertare che lo S. aveva, nell'operazione controversa relativa alla cessione dei crediti de qua, meramente interposto la Credit Securitization LLC, ma doveva intendersi comunque possessore del relativo reddito ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 37, comma 3.

La necessità della specifica e puntuale individuazione degli elementi indiziari era effettivamente, nel caso di specie, aggravata dalla circostanza che la fattispecie da esaminare era residuale rispetto al più ampio accertamento tributario controverso, poichè una parte dei rilievi era stata già oggetto del rigetto di motivi del ricorso erariale per cassazione, con conseguente giudicato favorevole al contribuente.

Tanto premesso, la motivazione non indica quali siano in fatto gli specifici elementi indiziari concretamente valutati dal giudice a quo ai fini del ragionamento inferenziale sul quale si fonda la decisione, lasciando adito ad ipotetiche congetture, inammissibili per la già citata giurisprudenza di questa Corte (Cass., Sez. U., 03/11/2016, n. 22232; conformi Cass. 05/08/ 2016, n. 16599; Cass. 23/05/2019, n. 13977; Cass., 14/02/2020, n. 3819 del 14/02/2020, con riferimento all'obiettiva carenza nella indicazione del criterio logico che ha condotto il giudice alla formazione del proprio convincimento).

Deve, quindi, concludersi nel senso che sussiste, relativamente all'accertamento dell'interposizione, la denunciata carenza assoluta di motivazione.

All'accoglimento del terzo motivo, consegue l'assorbimento del secondo e del quarto motivo.

4. Con gli ulteriori motivi, il ricorrente censura la sentenza impugnata nella parte in cui ha ritenuto che, relativamente al reddito che gli è stato imputato per effetto della ritenuta interposizione, egli sia sottoposto all'imposizione italiana, dovendo considerarsi, ai fini fiscali, residente in Italia, e non nel Regno Unito.

In particolare, con il quinto motivo (II.1), formulato ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, il contribuente censura la sentenza impugnata per il "difetto assoluto di motivazione per motivazione apparente", riguardo il punto della sentenza che afferma l'insussistenza della sua residenza fiscale inglese.

Con il sesto motivo (11.2), formulato ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, il contribuente censura la sentenza impugnata, sempre relativamente alla ritenuta insussistenza della sua residenza fiscale inglese, per l'omesso esame di fatti decisivi, rappresentati dalla cittadinanza inglese dello S. e dei suoi figli, che denoterebbe un legame assiduo con il Regno Unito, nonchè dal fatto che la corrispondenza diretta, a seguito della richiesta di scambio d'informazioni, dall'autorità fiscale inglese all'indirizzo di residenza in Inghilterra dello S. non sarebbe stata consegnata a quest'ultimo solo per un errore d'indirizzo, imputabile alla stessa autorità inglese e da essa riconosciuto.

Con il settimo motivo (11.3), formulato ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, il ricorrente censura la sentenza impugnata per il "difetto assoluto di motivazione per motivazione apparente", riguardo il punto della sentenza che afferma la sussistenza della sua residenza fiscale italiana.

Con l'ottavo motivo (11.4), formulato ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, il ricorrente censura la sentenza impugnata, sempre relativamente alla ritenuta sussistenza della sua residenza fiscale italiana, per violazione e falsa applicazione degli artt. 2727 e 2729 c.c., in quanto le presunzioni semplici sulle quali si fonda il convincimento della C.t.r. sarebbero prive dei requisiti necessari di gravità, precisione e concordanza.

Con il nono motivo (11.5), formulato ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, il ricorrente censura la sentenza impugnata, sempre relativamente alla ritenuta sussistenza della sua residenza fiscale italiana, per l'omesso esame di fatti decisivi, rappresentati dalla collocazione in

località turistiche degli immobili di sua proprietà in Italia; dalla circostanza che il veicolo di cui disponeva, nell'anno d'imposta sub iudice, in Italia, era "una Ferrari, mezzo evidentemente non utilizzabile per spostamenti quotidiani"; dalla mancata considerazione che l'attività in Italia, del contribuente, di legale rappresentante di 41 società non richiedeva comunque una sua presenza assidua nel territorio nazionale.

Con il decimo motivo (II.6), formulato ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, il ricorrente censura la sentenza impugnata, sempre relativamente alla ritenuta sussistenza della sua residenza fiscale italiana, per violazione e falsa applicazione degli artt. 2727 e 2729 c.c., in quanto le presunzioni semplici sulle quali si fonda il convincimento della C.t.r. non sarebbero gravi, precise e concordanti.

Con l'undicesimo motivo (11.7), formulato ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, il ricorrente censura la sentenza impugnata, sempre relativamente alla ritenuta sussistenza della sua residenza fiscale italiana, per violazione e falsa applicazione del D.P.R. 21 dicembre 1986, n. 917, art. 2, per l'errata interpretazione del "domicilio", da intendersi a suo dire come "sede principale degli affari e interessi economici nonchè delle relazioni personali".

Con il dodicesimo motivo (11.8), formulati ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, il ricorrente censura la sentenza impugnata per l'omessa pronuncia in merito al motivo d'appello relativo alla violazione dell'art. 4 Convenzione tra il Governo della Repubblica Italiana e il Governo del Regno Unito di Gran Bretagna e d'Irlanda del Nord per evitare le doppie imposizioni e prevenire le evasioni fiscali in materia di imposte sul reddito, ratificata e resa esecutiva in Italia dalla L. 5 novembre 1990, n. 329.

Con il tredicesimo motivo (11.9), formulato ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, il ricorrente censura, in via subordinata rispetto al mancato accoglimento del motivo precedente, la sentenza impugnata per il difetto assoluto di motivazione in merito al motivo d'appello relativo alla violazione dell'art. 4 Convenzione tra il Governo della Repubblica Italiana e il Governo del Regno Unito ratificata e resa esecutiva in Italia dalla L. n. 329 del 1990.

Con il quattordicesimo motivo (II.10), formulato ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, il ricorrente censura, in via subordinata rispetto al mancato accoglimento dei due motivi precedenti, la sentenza impugnata per violazione dell'art. 4 Convenzione tra il Governo della Repubblica Italiana e il Governo del Regno Unito ratificata e resa esecuitiva in Italia dalla L. n. 329 del 1990, in quanto la C.t.r. non ha svolto alcun accertamento al fine di localizzare lo Stato nel quale il contribuente ha un'abitazione permanente, quale criterio convenzionale dirimente quando, in base alle disposizioni del paragrafo 1 del medesimo articolo, una persona fisica è considerata residente di entrambi gli stati contraenti.

4.1. I motivi sono da esaminare congiuntamente, perchè connessi; il quinto ed il sesto sono fondati, con conseguente assorbimento dei rimanenti.

Comune premessa è quanto motivato, sul punto, da questa Corte nella precedente sentenza n. 11937 del 2016, di cassazione con rinvio, che ha accolto il quarto motivo del ricorso erariale: " La decisione va pertanto cassata nella parte in cui ha ritenuto di doversi limitare ad una valutazione

analitica dei singoli elementi indiziari senza procedere poi ad una valutazione complessiva di quelli ritenuti potenzialmente probanti. Il giudice di rinvio dovrà, pertanto, nel valutare se gli indizi di residenza fiscale italiana, allegati dall'Agenzia siano sufficienti, attenersi alla predetta massima di giudizio.".

Nel caso di specie, costituisce un dato pacifico che il contribuente era iscritto all'A.I.R.E. sin dal 29 giugno 1994, quale residente a Londra, senza che sia stato allegato che tale iscrizione fosse venuta meno con riferimento all'anno d'imposta controverso, ed anzi supponendone necessariamente la permanenza le stesse allegazioni dell'Ufficio nell'accertamento e nel giudizio, laddove sostengono che si tratterebbe di un dato meramente formale, superato dalla situazione fattuale di residenza esclusiva nel territorio italiano.

Assume poi il ricorrente che egli nel Regno Unito aveva anche assunto, ai fini fiscali, la qualità di "residente non domiciliato", in conformità alle informazioni che lo stesso Ufficio deduce di aver ricevuto dall'amministrazione inglese, sia pur limitate al periodo 1999-2004.

In materia, questa Corte ha già avuto modo di precisare che, "In tema d'imposte sui redditi, ai sensi del combinato disposto dell'art. 2 T.U.I.R. e dell'art. 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 nonchè delle relazioni personali, come desumibile da elementi presuntivi ed a prescindere dalla sua iscrizione nell'AIRE." (Cass. 08/10/2020, n. 21694, Cass. 15/06/2010, n. 14434; Cass. 07/11/2001, n. 13803, con specifico riferimento all'ipotesi del contribuente residente in Gran Bretagna; Cass. 18/11/2011, n. 24246; Cass. 16/01/2015, n. 678).

Tanto premesso, nel caso di specie l'accertamento demandato al giudice del merito in ordine alla residenza effettiva del contribuente, per l'indispensabile valutazione complessiva degli indizi demandata dalla stessa sentenza di cassazione con rinvio, richiedeva la verifica, oltre che degli elementi indiziari relativi alla pretesa persistenza nel territorio nazionale, per la maggior parte del periodo d'imposta, della sede principale degli interessi economici e personali del contribuente.

La motivazione della C.t.r., invece, prescinde del tutto dall'esame delle circostanze che il ricorrente ha evidenziato nel sesto motivo, quali l'ottenimento, da parte dello S., della cittadinanza inglese nel 2011, ed il necessario presupposto fattuale della permanenza e dei legami con il Regno Unito in un periodo antecedente, nonchè la permanenza nel Regno Unito dei figli del contribuente e l'acclarato errore nell'individuazione del corretto indirizzo anagrafico londinese, che spiegherebbe l'assenza fisica del soggetto dovuta dall'inesistenza del destinatario della corrispondenza all'indirizzo dichiarato.

La motivazione con la quale la C.t.r. condivide, nella sostanza, la tesi erariale in merito alla natura meramente formale e fittizia della residenza del contribuente in Inghilterra, risulta quindi apodittica e meramente assertiva, laddove assume l'assenza di qualsiasi riscontro in ordine agli interessi del contribuente nel Regno Unito, senza un'approfondita disamina logica e giuridica del relativo quadro indiziario nel suo complesso.

Pertanto, la valutazione complessiva, ai fini dell'accertamento della permanenza della residenza effettiva in Italia e della natura fittizia del suo trasferimento nel regno Unito, relativamente all'anno di imposta 2003, deve necessariamente essere rinnovata.

Egualmente assorbiti rimangono i motivi relativi all'omessa pronuncia, o in subordine alla motivazione apparente o alla violazione di legge, con riguardo all'art. 4 Convenzione tra il Governo della Repubblica Italiana e il Governo del Regno Unito di Gran Bretagna e d'Irlanda del Nord per evitare le doppie imposizioni e prevenire le evasioni fiscali in materia di imposte sul reddito, ratificata e resa esecutiva in Italia dalla legge dalla L. 5 novembre 1990, n. 329.

Infatti, l'invocato art. 4 predetta convenzione, par. 2, lett. a) prevede: "Quando, in base alle disposizioni del paragrafo (1) del presente articolo, una persona fisica è considerata residente di entrambi gli stati contraenti, la sua situazione è determinata in conformità alle seguenti disposizioni: (a) detta persona è considerata residente dello stato contraente nel quale dispone di un'abitazione permanente; quando essa dispone di un'abitazione permanente in ciascuno degli stati contraenti, è considerata residente dello stato contraente nel quale le sue relazioni personali ed economiche sono più strette (centro degli interessi vitali)".

In particolare, il criterio dell'abitazione permanente (o le altre regole di cui all'art. 4), par. 2, lett. a)-d), specificamente invocato dal ricorrente nel ricorso, potrebbe venire in rilievo, nel caso di specie, solo qualora, all'esito dell'esame complessivo del quadro indiziario di cui si è detto, dovesse concludersi che il contribuente era, nel periodo d'imposta controverso, contemporaneamente "residente" tanto in Italia che nel Regno Unito, nel senso che, in virtù della legislazione di ciascuno di detti Stati, era assoggettato da ognuno ad imposta "a motivo del suo domicilio, della sua residenza, della sede della sua direzione o di ogni altro criterio di natura analoga", e sempre che per nessuno di tali Stati ricorresse la clausola di riserva di cui al secondo periodo del primo paragrafo dell'art. 1 stessa Convenzione (con riferimento ai residenti non domiciliati nel Regno Unito cfr. Cass. n. 21694 del 2020, cit., in motivazione, punti 12.2 e 12.3). Invero, 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 virtù della legislazione di detto Stato, è 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 è considerata residente di entrambi gli Stati contraenti, la sua situazione è determinata in conformità alle seguenti disposizioni: (criteri)".

Orbene, sarebbe inapplicabile il regime convenzionale se il contribuente, come per sua stessa ammissione, risultasse effettivamente iscritto come resident non domiciled, quanto meno nel nel periodo dal 1999 al 2004.

In conclusione, rigettato il primo motivo, vanno accolti il terzo, il quinto ed ils esto, assorbiti gli altri, la sentenza impugnata va cassata in relazione ai motivi accolti, con rinvio alla Commissione

tributaria regionale del Lazio, in diversa composizione, che provvederà anche sulle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte, riunito il ricorso n. 11360/2020 al ricorso 26545/2018, accoglie in via rescindente, la domanda di revocazione dell'ordinanza della Corte, sez. 6-5, n. 11258 del 24 aprile 2019; per l'effetto e in via rescissoria, accoglie il terzo, il quinto ed il sesto motivo dei ricorsi riuniti, rigettato il primo ed assorbiti i rimanenti;

cassa la sentenza di appello in relazione ai motivi accolti e rinvia alla Commissione tributaria regionale del Lazio, in diversa composizione, cui demanda di provvedere anche sulle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, il 28 maggio 2021.

Depositato in Cancelleria il 15 luglio 2021

Documenti citati

Elenco citati

Questo documento non contiene citati.

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza