Sentenza del 18/03/2021 n. 7621 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Risulta dalla sentenza impugnata che l'Agenzia delle Entrate, con avviso di accertamento relativo all'anno d'imposta 2006 ha, per quanto qui ancora rileva, proceduto a rettifica del reddito, ai sensi del Decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, articolo 37, comma 3, di (---), "imputando a quest'ultimo redditi formalmente realizzati dalla societa' (---) LLC, controllata da " (---)", a sua volta controllata dallo (---), sul presupposto che la societa' fosse un soggetto meramente interposto"(pag. 1 ss. della sentenza impugnata, dalla quale sono tratti i successivi periodi tra virgolette).

In sintesi, secondo la 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.". Infatti, (---) LLC, "formalmente una societa' americana", dopo aver acquistato dalla (---) 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 (---), cedendole i crediti acquistati da (---). Come corrispettivo della cessione e' stato pattuito che (---) si accollasse la restituzione di un finanziamento infruttifero erogato da (---) a LLC. L'Agenzia ha ritenuto, sul presupposto della fittizieta' del finanziamento, che il profitto della cessione dei crediti, fosse direttamente di (---), che lo avrebbe percepito sotto forma di restituzione del finanziamento, in realta' mai da lui erogato alla cedente (LLC)".

2. Il contribuente ha impugnato l'avviso di accertamento, "assumendo di essere estraneo al guadagno connesso alla cessione dei crediti" 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, "relativamente all'ammontare del dovuto".

3. Avverso la decisione di primo grado hanno proposto appello principale il contribuente ed appello incidentale l'Amministrazione.

L'adita Commissione tributaria regionale del Lazio ha accolto l'appello principale del contribuente ed ha riformato la decisione di primo grado, "riconoscendo che i redditi vanno imputati alla societa'" e non allo (---), e che quest'ultimo, avendo residenza fiscale in Inghilterra, non fosse soggetto al fisco italiano.

4. Avverso tale decisione hanno proposto ricorso principale per cassazione l'Agenzia delle Entrate e ricorso incidentale condizionato il contribuente.

Questa Corte, con la sentenza del 10 giugno 2016, n. 11938, ha cosi' deciso:" La Corte accoglie il terzo, il quarto ed il settimo motivo, del ricorso principale rigetta il nono, decimo e dodicesimo, assorbiti tutti gli altri; dichiara inammissibile il ricorso incidentale. Cassa la decisione impugnata con rinvio alla Commissione Tributaria regionale del Lazio, in diversa composizione, anche per le spese del giudizio di legittimita'. ".

5. Riassunto il giudizio dal contribuente, la Commissione tributaria regionale del Lazio, con la sentenza n. 931/10/2018, depositata il 15 febbraio 2018, ha accolto l'appello dell'Ufficio "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 l'attribuzione allo stesso contribuente del reddito interposto ed aveva ritenuto che lo (---) fosse soggetto all'imposizione fiscale italiana ("Per tali aspetti la sentenza di primo grado deve quindi essere confermata").

La CTR ha inoltre affermato, in motivazione, che, per quanto riguarda "gli ulteriori profili oggi dedotti dal contribuente o dall'ufficio va rilevato che la Suprema Corte li ha ritenuti in parte assorbiti dai motivi di ricorso per cassazione esaminati ed accolti e, in parte, li ha ritenuti infondati, con particolare riferimento ai motivi 9 e 10 del ricorso per cassazione proposto dall'amministrazione. Proprio in ordine a tale ultimo aspetto, il Collegio non puo' che prendere atto del giudicato formatosi sui fatti posti a fondamento dei suindicati motivi di ricorso per cassazione e, pertanto, in relazione agli stessi, la decisione di primo grado dovra' essere riformata, avendo autorita' di cosa giudicata la pronuncia di secondo grado gia' emessa tra le medesime parti, pronuncia che non risulta inficiata dalla decisione della cassazione in considerazione della ritenuta infondatezza dei motivi di ricorso indicati nei predetti numeri 9 e 10".

6. Il contribuente propone ora ricorso per la cassazione della sentenza d'appello, affidato a quattordici motivi (la cui numerazione sara' infra coordinata con quella adottata nel ricorso).

L'Agenzia si e' costituita con controricorso.

Il ricorrente ha depositato memoria.

Il Pubblico Ministero, nella persona del sostituto Procuratore Generale Dott. Mucci Roberto, ha chiesto il rigetto del ricorso.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo (I. nella numerazione del ricorso), formulato ai sensi dell'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 4, il contribuente denuncia la nullita' della sentenza impugnata per violazione dell'articolo 112 c.p.c. e dell'art.384 c.p.c., comma 2, assumendo che il giudice a quo avrebbe erroneamente statuito in merito ad una contestazione (quella relativa alla presunta interposizione della (---) LLC) che non era oggetto della causa e che la CTR, quale giudice del rinvio - in seguito alla precedente sentenza n. 11938/2016 di questa Corte, che ha rigettato il

nono, il decimo ed il dodicesimo motivo del ricorso erariale- "non doveva fare altro che confermare l'infondatezza della pretesa impositiva e liquidare le spese del giudizio considerando l'integrale soccombenza dell'Ufficio".

Replica la controricorrente che, come sostenuto dall'Amministrazione nel ricorso per cassazione che ha originato la precedente sentenza di questa Corte, l'avviso d'accertamento de quo (alle pagine 3 e 5, in parte anche riprodotte nel controricorso) era motivato, per relationem, anche con riferimento ai presupposti di ulteriori avvisi, relativi agli anni d'imposta 2003 e 2004, che attingono l'articolata operazione di acquisto e realizzazione di crediti posta in essere dal contribuente per il tramite della (---) LLC, societa' che si assume fittizia e controllata dallo (---). Sussisteva pertanto, secondo l'Ufficio, un'interconnessione tra i presupposti fattuali e le tematiche di tutti tali accertamenti, che si era rispecchiata anche nella sentenza della CTR, poi cassata, che si riferiva costantemente anche alle ragioni del recupero relativo agli anni 2003 e 2004, e che evidenzia come la vicenda relativa all'interposizione non sia estranea all'oggetto del giudizio.

Aggiunge poi la controricorrente che la sentenza n. 11938/2016 di questa Corte non si e' limitata a rigettare il nono ed il decimo motivo del ricorso erariale, ma ha accolto il terzo, il quarto ed il settimo, cassando con rinvio, in parte qua, la decisione impugnata, per cui non e' deducibile che, come sostiene il ricorrente, tale rinvio fosse finalizzato alla sola liquidazione delle spese del giudizio di legittimita'.

Il motivo e' infondato.

Infatti la sentenza n. 11938/2016 di questa Corte ha accolto il terzo, il quarto ed il settimo motivo del ricorso principale erariale ed ha cassato la decisione impugnata con rinvio alla CTR del Lazio, in diversa composizione, "anche per le spese del giudizio di legittimita'".

Come risulta dalla motivazione della stessa sentenza di legittimita' (pag. 3, punto 3; pagg. 5-7, punti 10, 11 e 12) il terzo motivo - come il settimo, trattato dalla Corte congiuntamente - denunciava una violazione di legge ed aveva per oggetto l'interposizione della (---) LLC, realizzatasi in una complessa vicenda, nella quale era coinvolta la stessa (---) s.p.a., alla quale la stessa sentenza, nella parte relativa allo "svolgimento del processo" (pagg. 1 s.), si riferisce espressamente.

All'accoglimento del terzo motivo e' seguita la cassazione della sentenza impugnata con l'espressa formulazione del relativo principio di diritto (pag. 6, punto 11), in ordine all'interpretazione del Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 37, comma 3, come comprensivo dell'interposizione sia reale che fittizia, con riferimento alla conseguente modulazione del relativo accertamento indiziario attraverso presunzioni.

E' stato poi accolto il quarto motivo, avente ad oggetto la questione della residenza fiscale del contribuente, con cassazione della sentenza impugnata ed espressa formulazione del relativo principio di diritto (pag. 3, punto 4; pagg. 7 s., punto 13), in ordine ai criteri da adottare nel valutare i relativi indizi. Nell'evidenziare la natura "logicamente subordinata" della questione della residenza fiscale nel Regno Unito, la motivazione sottolinea che essa rileverebbe, come

dedotto dal contribuente, "nell'ipotesi in cui si accertasse l'interposizione". Nel trattare poi i motivi del ricorso erariale accolto, la stessa sentenza di legittimita' ne rimarca nettamente la differenza e l'autonomia rispetto a quelli che ha invece accolto, rilevando che "Diversamente, i motivi 9 e 10 fanno riferimento ad una vicenda autonoma rispetto a quella della cessione dei crediti e della interposizione, e riguardano finanziamenti avuti dallo (---) da alcune societa' di cui pure era socio.".

Non e' quindi accoglibile la tesi del ricorrente secondo la quale la sentenza di questa Corte, rigettati il nono ed il decimo motivo del ricorso erariale, avrebbe rinviato alla CTR esclusivamente per la liquidazione delle spese del giudizio di legittimita', perche' lo stesso dispositivo gia' esclude tale interpretazione, sia utilizzando la congiunzione "anche" per le spese, come quella "altresi'" nella parte motiva; sia accogliendo il terzo, il quarto ed il settimo motivo dello stesso ricorso erariale e cassando la sentenza impugnata, senza decidere sul merito del ricorso introduttivo del contribuente.

Inoltre, la motivazione della decisione, come appena riportato, evidenzia, in coerenza con il dispositivo di rinvio, che alla CTR era rimesso l'accertamento, da condurre in base ai principi di diritto espressi dalla Corte, dell'interposizione, ed eventualmente della residenza del contribuente.

Tanto premesso, deve darsi quindi atto che, come ante evidenziato, la stessa precedente sentenza di questa Corte, che ha cassato con rinvio la sentenza allora impugnata accogliendo tre motivi di ricorso erariale che denunciavano violazione di legge (cfr. Cass. n. 11938/2016, pagg. 3-4, punto 3 e 4; pag. 4, punto sette), attinge espressamente (passim, ed in particolare pagg. 2 s.; pag. 3, punto 3; pagg. 5-7, punti 10, 11 e 12; pag. 7, punto 13) l'interposizione della (---) LLC, realizzatasi nella vicenda nella quale era coinvolta la stessa (---) s.p.a., quale facente parte dell'accertamento controverso e del conseguente contenzioso, per cui la CTR non avrebbe potuto prescindere dalla pertinenza dell'interposizione rispetto all'oggetto dell'accertamento impugnato, dato fattuale presupposto dalla sentenza di cassazione con rinvio.

Non puo' quindi ritenersi che la CTR, occupandosi della medesima vicenda, abbia violato i limiti del giudizio di rinvio ed ecceduto quelli del petitum.

Infatti, "Nel giudizio di rinvio, i limiti dei poteri attribuiti al giudice sono diversi a seconda che la sentenza di annullamento abbia accolto il ricorso per violazione o falsa applicazione di norme di diritto ovvero per vizi di motivazione in ordine a punti decisivi della controversia, ovvero per l'una e per l'altra ragione: nella prima ipotesi, il giudice di rinvio e' tenuto solo ad uniformarsi al principio di diritto enunciato dalla sentenza di cassazione, senza possibilita' di modificare l'accertamento e la valutazione dei fatti acquisiti al processo; nel caso, invece, di cassazione con rinvio per vizio di motivazione, da solo o cumulato con il vizio di violazione di legge, il giudice e' investito del potere di valutare liberamente i fatti gia' accertati ed anche d'indagare su altri fatti, ai fini di un apprezzamento complessivo, in relazione alla pronuncia da emettere in sostituzione di quella cassata." (Cass., Sez. 3 -, Sentenza n. 16660 del 06/07/2017; conforme Cass. Sez. 3 -, Sentenza n. 10549 del 03/06/2020).

2. Con il secondo motivo (II.1 nella numerazione del ricorso), formulato ai sensi dell'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 4, il contribuente denuncia la nullita' della sentenza impugnata per violazione dell'articolo 112 c.p.c. e dell'articolo 384 c.p.c., comma 2, assumendo che il giudice a quo avrebbe erroneamente "sottoposto a nuova valutazione l'effettivita' dello schermo societario", mentre, poiche' "si e' 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 Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 37".

Il motivo e' infondato.

Invero, questa Corte, con la sentenza' del 10 giugno 2016, n. 11938, trattando congiuntamente, ed accogliendo, il terzo ed il settimo motivo di ricorso dell'Ufficio, e cassando con rinvio la precedente sentenza d'appello, ha cosi' motivato (pag. 6,§ 11):" La sentenza va pertanto cassata con affermazione del principio di diritto per cui il Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 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 e' l'effettivo titolare; senza che si debba distinguere tra interposizione fittizia e reale. Conseguentemente, il suo contenuto non e' limitato alle operazioni simulate, come ha ritenuto la decisione impugnata.".

Tale statuizione e' di per se' neutra rispetto alla pretesa conferma dell'inesistenza, in fatto, di un'interposizione fittizia nel caso di specie, ed anzi presuppone proprio l'indifferenza, rispetto all'applicabilita' del Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 37, comma 3, della natura reale o fittizia della frapposizione, tra il fisco ed il contribuente che sia l'effettivo possessore di redditi, di altri soggetti che appaiano titolari di questi ultimi. Ed infatti, come ulteriormente rilevato nella motivazione (pag. 7, § 12) della stessa sentenza, " In realta', l'Agenzia aveva contestato una interposizione nel possesso dei redditi caratterizzata dall'uso elusivo e strumentale della operazione posta in essere, senza distinguere tra i fatti simulatori e quelli di interposizione reale. La decisione impugnata erroneamente ha ritenuto dunque che l'avviso di accertamento contestasse la sola ipotesi di interposizione fittizia, mentre invece ha contestato l'elusione di cui all'articolo 37, comma 3. Elusione, che, come si e' detto, si sarebbe realizzata attraverso operazioni effettivamente poste in essere, cosi come attraverso simulazioni.".

Inoltre, nella motivazione (pag. 5, § 11) della medesima sentenza questa Corte ha anche espressamente escluso la fondatezza, in diritto, dell'esclusione, da parte del giudice a quo, della configurabilita', nel caso di specie, di un' interposizione fittizia, rilevando che:" La decisione di secondo grado ha escluso l'applicazione di quella norma, e dunque ha evitato di valutare gli elementi alla luce di essa, sostenendo la tesi che l'articolo 37, si riferisce alla sola interposizione fittizia, e che, essendo invece la societa' LLC effettivamente esistente, non poteva ritenersi soggetto fittiziamente interposto. (...) Questo assunto e' infondato, sia perche' l'interposizione fittizia non richiede affatto l'inesistenza del soggetto interposto (...)". Pertanto, con la pronuncia in questione, questa Corte ha (anche) espressamente negato che, cosi' 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.

Deve quindi escludersi che, a seguito dell'accoglimento, con la sentenza di questa Corte n. 11938 del 2016, del terzo e del settimo motivo di ricorso dell'Ufficio, 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 altresi' escludersi che la sentenza d'appello qui impugnata integri la pretesa violazione, da parte della CTR, di tale giudicato e, comunque, dei limiti del giudizio di rinvio che le era demandato.

3. Con il terzo motivo (I1.2 nella numerazione del ricorso), formulato ai sensi dell'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 3, il contribuente censura la violazione e la falsa applicazione del Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 37, comma 3, 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".

4. Con il quarto motivo (II.3 nella numerazione del ricorso), formulato ai sensi dell'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 4, il contribuente censura la sentenza impugnata, laddove tratta la questione della riconducibilita' al contribuente dei redditi in questione, per difetto assoluto di motivazione, e per contraddittorieta' di quest'ultima, con violazione dell'articolo 111 Cost., e del Decreto Legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, articolo 36, comma 2, n. 4.

L'apparenza della motivazione (nel capo 11.4 nella numerazione del ricorso), e' sostenuta anche con riferimento alla mancata considerazione, nella stessa, delle ragioni addotte dal contribuente in ordine alla condotta della stabile organizzazione in Italia nella determinazione dell'imponibile discendente dalla cessione dei crediti.

4.1. Appare opportuno anticipare la trattazione del quarto motivo, poiche' l'eventuale difetto assoluto della motivazione e' idoneo potenzialmente ad assorbire, in ordine al medesimo thema decidendum, anche il terzo.

Questa Corte ha gia' avuto modo di chiarire che "La motivazione e' solo apparente, e la sentenza e' nulla perche' affetta da "error in procedendo", quando, benche' graficamente esistente, non renda, tuttavia, percepibile il fondamento della decisione, perche' 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 piu' 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 piu', come materiale di base per altre successive argomentazioni, invece mancate, idonee a sorreggere la decisione).

Rileva nella sostanza il ricorrente che la CTR, ricostruite le vicende processuali e delineato il tema del contendere, dopo aver esposto nella motivazione la tesi sulla quale l'Amministrazione fonda la ripresa a tassazione, e senza mostrare di aver considerato le difese del contribuente sulle varie questioni, ha affermato (nell'ultimo capoverso di pag. 10, che si conclude nella pagina

successiva) che quest'ultima le appariva "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 modalita' operative che vengono subito dopo meramente elencate dal giudice a quo.

Rispetto a tale elenco, il ricorrente lamenta che non viene chiarito quali sarebbero le "societa' cartiere" che sarebbero state utilizzate, e che tale incertezza condiziona la comprensibilita' del ragionamento seguito dalla CTR, avuto riguardo alla peculiarita' del caso di specie, nel quale l'accertamento controverso conteneva rilievi riferiti ad una serie di societa' che, a diverso titolo, l'Agenzia aveva ricondotto, ai fini dell'imposizione, allo stesso contribuente quale persona fisica.

Resterebbe allora oscuro, secondo il ricorrente, a quali "societa' cartiere" si riferisca la CTR.

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", rilevando che si tratta di espressione, non riferita ad alcuna movimentazione specifica.

Egualmente, il ricorrente lamenta la medesima carenza della motivazione con riferimento alla menzione di "fittizi (i) finanziamenti infruttiferi del contribuente verso le societa' da lui controllate", espressione che allude ad una pluralita' di rapporti di finanziamento, intrattenuti con piu' di una societa', e che quindi non sarebbe univocamente intelligibile.

Infine, il ricorrente deduce la carenza della motivazione relativamente all'indicazione dell'elemento presuntivo rappresentato dalla "dichiarazione di pagamento mediante accollo di un debito da ritenere inesistente", senza che sia indicato di quale debito si tratti e quali siano le ragioni per le quali esso dovrebbe ritenersi inesistente.

4.2. Il motivo, con riferimento alle censure appena esposte, e' fondato, nei termini che seguono.

Invero, deve darsi atto che la parte della sentenza impugnata attinta dalle censure e' proprio quella effettivamente motiva della decisione, nella quale la CTR, dopo aver ripercorso le varie vicende del processo precedenti al rinvio, e dopo aver illustrato la tesi dell'Amministrazione, ha esposto le ragioni per le quali ritiene quest'ultima fondata, ovvero ha dato conto, nella sostanza, della gravita', della precisione e della concordanza di una serie di plurimi elementi indiziari oggetto del ragionamento inferenziale, che l'avrebbero condotta ad accertare che la persona fisica (---) dovesse intendersi, ai sensi del Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 37, comma 3, possessore, mediato dall'interposizione, ma effettivo, del reddito controverso.

La necessita' della specifica e puntuale individuazione degli stessi elementi indiziari era effettivamente, nel caso di specie, aggravata dalla circostanza che la fattispecie da esaminare si inserisce in un piu' ampio contenzioso tributario tra le stesse parti, relativo anche a diverse annualita', e che, secondo la stessa Amministrazione (come evidenziato nel controricorso, con riferimento anche all'accertamento ed al precedente ricorso erariale per cassazione, gia' accolto

in parte da questa Corte) la motivazione dell'atto impositivo controverso conteneva un esplicito rinvio anche ai presupposti di ulteriori avvisi, relativi agli anni d'imposta 2003 e 2004.

Inoltre, poiche' una parte dei rilievi era stata gia' oggetto del rigetto di motivi (il nono ed il decimo) del ricorso erariale per cassazione, la fattispecie da esaminare era residuale rispetto al piu' ampio accertamento tributario controverso.

Costituiva pertanto una reale esigenza della motivazione da un lato l'esclusione di ogni possibile ambiguita' in ordine all'estensione del ragionamento inferenziale ad elementi fattuali oggettivi e soggettivi non pertinenti l'oggetto residuale del giudizio e riconducibili ad aspetti, oggettivi e soggettivi, relativi ad altre vicende; dall'altro il chiarimento di quali fossero invece quegli elementi indiziari che, presi in considerazione direttamente o per relationem dall'accertamento, il giudice a quo ha effettivamente valutato ai fini della decisione che gli era stata rimessa. Tanto premesso, deve rilevarsi che effettivamente i citati passaggi della motivazione (anche se messi in relazione con le parti che li precedono, compresa l'esposizione della tesi erariale) non consentono di comprendere univocamente 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 infatti adito, per l'indeterminatezza oggettiva e soggettiva di quei richiami lamentata dal ricorrente, ad ipotetiche congetture, inammissibili per la gia' 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).

La circostanza poi che la valutazione degli elementi indiziari debba essere effettuata apprezzando l'efficacia di ciascuno di essi non solo analiticamente, ma anche nella loro convergenza globale, all'esito di un giudizio di sintesi (ex plurimis Cass. 01/02/2001, n. 1404; Cass. 24/11/2003, n. 17858; Cass. 28/10/2014, n. 22801; Cass. 30/05/2018, n. 13532, in motivazione, al punto 3.4., con ampia citazione di precedenti di legittimita' sul punto), unita alla constatazione che la CTR non ha evidenziato nessuno degli stessi elementi come autonomamente sufficiente a fondare la ratio decidendi espressa, comporta l'assoluta carenza di motivazione dell'intero segmento della decisione.

Sussiste pertanto, relativamente all'accertamento dell'interposizione, la denunciata carenza assoluta di motivazione.

All'accoglimento del quarto motivo, con conseguente cassazione della sentenza impugnata, con rinvio al giudice a quo, consegue l'assorbimento del terzo.

5. Con gli ulteriori motivi il ricorrente censura, sotto diversi aspetti, la sentenza impugnata nella parte in cui ha ritenuto che, relativamente al reddito che gli e' 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.

6. Con il quinto motivo (III.1 nella numerazione del ricorso), formulato ai sensi dell'articolo 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.

6.1. Con il sesto motivo (III.2 nella numerazione del ricorso), formulato ai sensi dell'articolo 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 (---) e dei suoi figli, che denoterebbe un legame assiduo con il Regno Unito; e dal fatto che la corrispondenza diretta, a seguito della richiesta di scambio d'informazioni, dall'autorita' fiscale inglese all'indirizzo di residenza in Inghilterra dello (---) non sarebbe stata consegnata a quest'ultimo solo per un errore d'indirizzo, imputabile alla stessa autorita' inglese e da essa riconosciuto.

7. Con il settimo motivo (III.3 nella numerazione del ricorso), formulato ai sensi dell'articolo 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.

8. Con l'ottavo motivo (III.4 nella numerazione del ricorso), formulato ai sensi dell'articolo 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 articoli 2727 e 2729 c.c., in quanto le presunzioni semplici sulle quali si fonda il convincimento della CTR sarebbero prive dei requisiti necessari di gravita', precisione e concordanza.

9. Con il nono motivo (III.5 nella numerazione del ricorso), formulato ai sensi dell'articolo 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 localita' turistiche degli immobili di sua proprieta' 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'attivita' in Italia, del contribuente, di legale rappresentante di 41 societa' non richiedeva comunque una sua presenza assidua nel territorio nazionale.

10. Con il decimo motivo (III.6 nella numerazione del ricorso), formulato ai sensi dell'articolo 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 articoli 2727 e 2729 c.c., in quanto le presunzioni semplici sulle quali si fonda il convincimento della CTR non sarebbero gravi, precise e concordanti.

11. Con l'undicesimo (III.7 nella numerazione del ricorso), formulato ai sensi dell'articolo 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 Decreto del Presidente della Repubblica 21 dicembre 1986, n. 917, articolo 2, per l'errata interpretazione del "domicilio", da intendersi a suo dire come "sede principale degli affari e interessi economici nonche' delle relazioni personali".

12. Con il dodicesimo motivo (III.8 nella numerazione del ricorso), formulato ai sensi dell'articolo 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 della Convenzione tra il Governo della Repubblica Italiana e il Governo del Regno Unito di Gran Bretagna e d'Irlanda del Nord, articolo 4, per evitare le doppie imposizioni e prevenire le evasioni fiscali in materia di imposte sul reddito, fatta a (---) il (---) ratificata e resa esecutiva in Italia dalla L. 5 novembre 1990, n. 329.

13. Con il tredicesimo motivo (III.9 nella numerazione del ricorso), formulato ai sensi dell'articolo 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 della Convenzione tra il Governo della Repubblica Italiana e il Governo del Regno Unito, articolo 4, ratificata e resa esecutiva in Italia dalla L. n. 329 del 1990.

14. Con il quattordicesimo motivo (III.10 nella numerazione del ricorso), formulato ai sensi dell'articolo 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 della Convenzione tra il Governo della Repubblica Italiana e il Governo del Regno Unito, articolo 4, ratificata e resa esecutiva in Italia dalla L. n. 329 del 1990, in quanto la CTR 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 medesimo art., paragrafo 1, una persona fisica e' considerata residente di entrambi gli stati contraenti.

15. Dunque, nella prospettazione del ricorrente, i motivi dal quinto al quattordicesimo attingono tre punti sostanzialmente controversi della questione, tra loro strettamente correlati sul piano fattuale e giuridico:

a) la residenza fiscale, o meno, del contribuente nel Regno Unito;

b) la residenza fiscale, o meno, del contribuente in Italia;

c) la residenza fiscale del contribuente da considerare, ai fini fiscali, in ipotesi rilevante, in base alla Convenzione bilaterale tra l'Italia ed il Regno Unito del 21 ottobre 1988 (ratificata e resa esecutiva dalla L. 5 novembre 1990, n. 329) per evitare le doppie imposizioni e prevenire le evasioni fiscali in materia di imposte sul reddito, nel caso di eventuale ritenuta coesistenza della residenza in Italia con quella nel Regno Unito.

Comune premessa a tutti i motivi da trattare e' quanto motivato, sul punto, da questa Corte nella precedente sentenza n. 11938 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 dovra', 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 (esplicitato alla pag. 3 dello stesso accertamento controverso, piu' volte richiamato dalle parti ed allegato al ricorso) 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 qualita' di "residente non domiciliato", in conformita' alle informazioni che a pag. 20 del controricorso lo stesso Ufficio deduce di aver ricevuto dall'amministrazione inglese, sia pur limitate al periodo 1999-2004.

In materia, questa Corte ha gia' avuto modo di precisare che, "In tema d'imposte sui redditi, ai sensi del combinato disposto dell'articolo 2 T.U.I.R., 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 dalla sua iscrizione nell'AIRE." (Cass. 08/10/2020, n. 21694, peraltro relativo a cittadino italiano iscritto nel Regno Unito quale residente non domiciliato;

conformi, ex plurimis, Cass. 19/05/2010, n. 12259; 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'Amministrazione (cfr. pag. 3 dell'accertamento) espressamente ha assunto che "le numerose presenze di (---) riscontrate in Italia (...) seppur non sufficienti - per tutti gli anni analizzati- ad attivare la presunzione legale di residenza, tuttavia considerate insieme agli altri fattori sopra esplicitati costituiscono elementi dotati degli attributi di gravita', precisione e concordanza ex articolo 2729 c.c., che consentono di affermare che (---) abbia solo fittiziamente stabilito la residenza in Inghilterra".

L'accertamento demandato al giudice del merito in ordine alla residenza effettiva del contribuente, proprio per la riconosciuta inoperativita' di alcuna presunzione legale di residenza in Italia e per l'indispensabile valutazione complessiva degli indizi demandata dalla stessa sentenza di cassazione con rinvio, richiedeva dunque 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, anche di quelli concernenti la pretesa natura meramente formale e sostanzialmente fittizia del trasferimento degli stessi in Inghilterra.

Riguardo questi ultimi, vanno trattati congiuntamente ed accolti il quinto ed il sesto motivo di ricorso.

Infatti, la motivazione della CTR secondo la quale "e' stata constatata l'assenza di qualsivoglia riscontro idoneo a dimostrare lo svolgimento di attivita' e la produzione di redditi da parte

dell'odierno appellante nel Regno Unito" ed "il contribuente non e' stato in grado di fornire prova contraria, dimostrando la centralita' dei propri interessi nel Regno Unito" prescinde del tutto dall'esame di circostanze che il ricorrente ha evidenziato nel sesto motivo, indicando altresi', ai fini dell'autosufficienza, la loro introduzione, con relativa documentazione, nel giudizio di merito.

Si tratta dei trasferimenti anagrafici del contribuente in Inghilterra e delle relative comunicazioni di quest'ultimo alle autorita' britanniche, elemento potenzialmente rilevante, nel contesto del quadro indiziario da valutare comunque complessivamente in sede di merito, laddove sia accertato e possa giustificare, come sostiene il ricorrente, le informazioni provenienti dal Regno Unito in ordine "all'assenza fisica del soggetto rappresentata dalla inesistenza del destinatario della corrispondenza all'indirizzo dichiarato", elemento valorizzato dall'Ufficio a sostegno della natura solo formale della residenza inglese del contribuente. Invero, l'eventuale accertamento in fatto che tale riscontro e' dipeso, come sostiene di aver dimostrato il contribuente, da un acclarato errore nell'individuazione del corretto indirizzo anagrafico londinese, costituirebbe un elemento a discarico da prendere in considerazione nell'apprezzamento complessivo del quadro indiziario valutato dal giudice d'appello.

Lo stesso deve dirsi con riferimento alla circostanza relativa all'ottenimento, da parte dello (---), della cittadinanza inglese nel 2011, elemento che la stessa controricorrente riconosce introdotto dal contribuente nel giudizio di merito.

La possibile rilevanza indiziaria di tale acquisizione della cittadinanza inglese, che il ricorrente (anche allegando un parere legale) invoca in ordine al necessario presupposto fattuale della permanenza e dei legami con il Regno Unito in un periodo antecedente, che si estenderebbe anche all'anno d'imposta sub iudice, non risulta invero oggetto della valutazione complessiva del quadro indiziario demandata al giudice del rinvio.

Infine, con riferimento alla lamentata omessa considerazione della permanenza nel Regno Unito anche dei figli del contribuente, deve rilevarsi che la sentenza impugnata, sebbene espressamente affermi la rilevanza, ai fini dell'accertamento dell'effettivita' della residenza, anche delle relazioni personali del contribuente, non espone alcun riferimento all'esame di queste ultime nell'elenco del complesso degli elementi indiziari che afferma di aver preso in considerazione. Al riguardo, premesso che la questione della permanenza dei figli in Inghilterra era stata posta dal contribuente gia' nel merito (come risulta dallo stesso controricorso erariale, che da' atto di averla avversata in appello) e che essa, se accertata, ha una potenziale rilevanza indiziaria (da valutare nel merito nel complesso di tutti i vari dati indizianti) anche a prescindere dalla successiva acquisizione della cittadinanza inglese anche da parte dei figli, deve rilevarsi che il ricorrente, nel ricorso e nella memoria, ha, ai fini dell'autosufficienza, indicato di avere allegato altresi' tale ultima circostanza nel corso del giudizio di merito (cfr. pagg. 37 s. 66 del ricorso e pag. 520 della memoria) e prima della sentenza di cassazione con rinvio.

Tanto premesso, la parte della motivazione con la quale la CTR 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.

Al riguardo, questa Corte ha gia' avuto modo di affermare che "In tema di contenuto della sentenza, il vizio di motivazione previsto dall'articolo 132 c.p.c., comma 2, n. 4, e dall'articolo 111 Cost., sussiste quando la pronuncia riveli una obiettiva carenza nella indicazione del criterio logico che ha condotto il giudice alla formazione del proprio convincimento, come accade quando non vi sia alcuna esplicitazione sul quadro probatorio, ne' alcuna disamina logico-giuridica che lasci trasparire il percorso argomentativo seguito." (Cass. 14/02/2020, n. 3819); e che " Ricorre il vizio di omessa o apparente motivazione della sentenza allorquando il giudice di merito ometta ivi di indicare gli elementi da cui ha tratto il proprio convincimento ovvero li indichi senza un'approfondita loro disamina logica e giuridica, rendendo, in tal modo, impossibile ogni controllo sull'esattezza e sulla logicita' del suo ragionamento." (Cass. 07/04/2017, n. 9105).

Va quindi accolto il quinto motivo di ricorso.

E comunque, l'omesso esame di ciascuna delle predette circostanze e' di per se' idoneo a determinare, nel caso di specie, la violazione dell'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 5, denunciata con il sesto motivo, pure da accogliere.

16. All'accoglimento del quinto e del sesto motivo consegue l'assorbimento dei motivi, dal settimo all'undicesimo, pertinenti la questione della ritenuta sussistenza della residenza fiscale italiana del contribuente.

Infatti, va ricordato che secondo la stessa Amministrazione l'accertamento in questione non deriva da alcuna presunzione legale di residenza, correlabile al mero dato cronologico della presenza del contribuente in Italia, ma deve ricavarsi dall'apprezzamento, ai sensi dell'articolo 2729 c.c., della gravita', precisione e concordanza di una serie di elementi indiziari i quali, secondo il principio di diritto espresso da questa Corte nella precedente sentenza (Cass. n. 11939 del 2016) di cassazione con rinvio, devono essere oggetto ciascuno di una valutazione analitica, che confluisca poi nella valutazione complessiva di quelli ritenuti potenzialmente probanti.

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, deve necessariamente essere rinnovata all'esito della valutazione, con lo stesso metodo, anche di quelle circostanze che, per quanto sinora argomentato, non sono state invece esaminate e comunque compiutamente valutate dal giudice a quo.

17. Egualmente assorbiti rimangono i motivi dal dodicesimo al quattordicesimo, relativi all'omessa pronuncia, o in subordine alla motivazione apparente o alla violazione di legge, con riguardo alla Convenzione tra il Governo della Repubblica Italiana e il Governo del Regno Unito di Gran Bretagna e d'Irlanda del Nord, articolo 4, 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.

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

A sua volta, il primo paragrafo della disposizione stabilisce che:" 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 ad 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 i redditi provenienti da fonti ivi situate.".

Pertanto, solo l'accertamento dell'effettiva, e non fittizia, residenza del contribuente nel Regno Unito potrebbe rendere necessaria nel caso di specie l'interpretazione e l'applicazione della normativa pattizia.

In particolare, poi, il criterio dell'"abitazione permanente" (o le altre regole di cui all'articolo 4, paragrafo 2), lettera 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 e' piu' volte detto, dovesse concludersi che il contribuente, ai fini che qui rilevano, era, nel periodo d'imposta controverso, contemporaneamente "residente", tanto in Italia che nel Regno Unito, nel senso che, in virtu' 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 alla stessa Convenzione, articolo 1, secondo periodo, primo paragrafo, (con riferimento ai residenti non domiciliati nel Regno Unito cfr. Cass. n. 21694 del 2020, cit., in motivazione, punti 12.2 e 12.3).

P.Q.M.

Rigetta il primo ed il secondo motivo di ricorso; accoglie il quarto, il quinto ed il sesto; e dichiara assorbiti i restanti;

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

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza