# Sentenza del 18/03/2021 n. 7622 - 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 2004 ha, per quanto qui rileva, proceduto a rettifica del reddito, ai sensi del Decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, 'articolo 37, comma 3, di (---), cui ha imputato i redditi formalmente realizzati dalla societa' (---) LLC (avente sede negli U.S.A. e controllata interamente dalla (---) Ltd, a sua volta controllata dallo stesso (---)), che assumeva essere un soggetto collettivo meramente interposto dal predetto contribuente persona fisica.

In sintesi, dalla ricostruzione esposta dal giudice a quo (pag. 1 ss. della sentenza impugnata, dalla quale sono tratti i successivi periodi tra virgolette), "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 reddito derivante dalla cessione dei crediti, realizzato dalla (---) 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'ammontare della pretesa erariale.

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, ritenendo che i redditi accertati dovessero essere imputati alla societa' cedente 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 29 luglio 2016, n. 15830, ha cosi' deciso:" La Corte accoglie il terzo, il quarto ed il settimo motivo, del ricorso principale rigetta il decimo, 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. 930/10/2018, 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 derivante dalla cessione dei crediti in questione 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. Preliminarmente, deve darsi atto che la controricorrente Agenzia ha dedotto, costituendosi, di aver presentato al giudice a quo istanza di correzione dell'errore materiale contenuto nella sentenza impugnata, laddove in essa viene riportato che la sentenza del 29 luglio 2016, n. 15830, di questa Corte, avrebbe rigettato il motivo n. 9 del ricorso erariale, che invece, come da dispositivo ante trascritto, e' stato dichiarato assorbito.

Nel corso dell'udienza e' stata poi depositata l'ordinanza con la quale la CTR ha rigettato l'istanza di correzione, ritenendo che non si trattasse di mero errore materiale.

Deve darsi atto, per quanto qui rileva, che effettivamente la sentenza impugnata, come ante trascritta, a pag. 8 afferma che il motivo n. 9 del ricorso erariale sarebbe stato ritenuto infondato dalla precedente sentenza di cassazione con rinvio, cosi' riportando un dato oggettivamente difforme da quello ricavabile dalla precedente pronuncia di questa Corte, che ha invece dichiarato (a pag. 6 della motivazione e nel dispositivo) lo stesso motivo (relativo - come da pag. 4 della sentenza- alla pretesa violazione degli articoli 100, 101 e 112 c.p.c., per avere la sentenza d'appello ritenuto preclusa dai limiti della domanda una qualificazione della fattispecie in termini di abuso del diritto) assorbito dall'accoglimento del terzo e del settimo motivo, con i quali ha affermato il 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 sentenza impugnata.".

L'erronea indicazione, da parte della CTR, in ordine alla decisione sul nono motivo e' ragionevolmente conseguente alla proliferazione, di fronte al medesimo giudice di merito, del contenzioso tra le stesse parti, per fattispecie in parte simili, oggetto di giudizi che sono confluiti infine anche dinnanzi a questa Corte nella medesima udienza, nei quali la pluralita' dei motivi delle precedenti decisioni di rinvio trovava corrispondenza anche in una pluralita' oggettiva dei rilievi erariali.

Tuttavia nel caso di specie, come risulta dalla motivazione della sentenza impugnata, l'erronea indicazione non ha inciso comunque sull'individuazione del principio di diritto dettato dalla Corte con la predetta sentenza di cassazione con rinvio e della fattispecie alla quale doveva essere applicato.

2. Con il primo motivo (I.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 per violazione degli articoli 112 e 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 29 luglio 2016, n. 15830, 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. 6, § 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 escluso 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. 15830 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 secondo motivo (I.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 terzo motivo (I.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

dell'interposizione, 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.

5. Con il quarto motivo (I.4 nella numerazione del ricorso), formulato ai sensi dell'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 3, il contribuente censura la sentenza impugnata per violazione e falsa applicazione del Decreto del Presidente della Repubblica 21 dicembre 1986, n. 917, articoli 9 e 65, e del Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 14, comma 5, per avere il giudice a quo presupposto erroneamente che l'imponibile derivante dalla cessione dei crediti conferiti dalla casa madre (---) 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.

5.1. Appare opportuno anticipare la trattazione del terzo motivo, poiche' l'eventuale difetto assoluto della motivazione in ordine alla questione dell'accertamento dell'interposizione e' idoneo potenzialmente ad assorbire, in ordine al medesimo thema decidendum, anche il secondo ed il quarto motivo. 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 al rapporto con la pretesa interposta (---) LLC e nel giudizio di rinvio si continuava a discutere soltanto dell'interposizione di quest'ultima (peraltro muovendo dal principio, espresso dalla sentenza di cassazione con rinvio, che la sua "inesistenza" generale non fosse un necessario presupposto dell'interposizione).

Ne' potrebbero, secondo il ricorrente, le ulteriori societa' essere identificate con quelle menzionate in altre riprese di diversi atti impositivi, che sono stati oggetto di autonomi giudizi e non attengono il thema decidendum della controversia sub iudice.

Resterebbe allora oscuro, secondo il ricorrente, a quali "societa' cartiere" (al plurale) 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, anche in questo caso al plurale, non riferita ad alcuna movimentazione specifica, e resa ambigua anch'essa dalla circostanza che altri movimenti finanziari erano stati presi in considerazione in altri rilievi, oggetto di diversi atti impositivi e di conseguenti giudizi, ma estranei al thema decidendum del giudizio di rinvio.

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, tenendo presente anche in questo caso che, per quanto si e' gia' detto, rilievi riferiti ad altri rapporti di finanziamento sono stati oggetto di altri atti impositivi e di giudizi diversi da quello di rinvio.

5.2. Il motivo, con riferimento alle censure appena esposte, e' fondato. 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 riportato 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 lo (---) avesse, nell'operazione controversa relativa alla cessione dei crediti de qua, meramente interposto la (---) LLC, ma dovesse intendersi comunque possessore del relativo reddito ai sensi del Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 37, comma 3.

Era quindi necessaria la specifica e puntuale individuazione degli stessi elementi indiziari valutati, per escludere ogni possibile ambiguita' in ordine all'estensione del ragionamento inferenziale ad elementi fattuali oggettivi e soggettivi non pertinenti l'oggetto del giudizio e riconducibili ad aspetti, oggettivi e soggettivi, relativi ad altre vicende, autonome rispetto a quella della cessione dei crediti e dell'interposizione.

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

6. 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.

7. Con il quinto motivo (II.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.

7.1. Con il sesto motivo (II.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.

8. Con il settimo motivo (II.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.

9. Con l'ottavo motivo (II.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.

10. Con il nono motivo (II.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 un " mezzo evidentemente non utilizzabile per spostamenti quotidiani"; dalla mancata considerazione che l'attivita' in Italia, del contribuente, di legale rappresentante di societa' non richiedeva comunque una sua presenza assidua nel territorio nazionale.

11. Con il decimo motivo (II.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.

12. Con l'undicesimo motivo (II.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".

13. Con il dodicesimo motivo (II.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.

14. Con il tredicesimo motivo (11.9 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.

15. Con il quattordicesimo motivo (II.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 articolo, paragrafo 1, una persona fisica e' considerata residente di entrambi gli stati contraenti.

16. 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. 15830 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'(---) sin dal (---), 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. 21 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'(---)." (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. 13 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. pag. 42 del ricorso e pag. 7 della memoria).

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.

17. 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. 15830 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.

18. 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 presente art., paragrafo (1), 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 motivo di ricorso; accoglie il terzo, 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