Sentenza del 24/08/2022 n. 25189 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Dalla esposizione in fatto della sentenza impugnata si evince che: l'Agenzia delle entrate aveva notificato a B.G. tre avvisi di accertamento, con i quali, relativamente agli anni 2005, 2006 e 2007, veniva contestato che il contribuente, sebbene formalmente residente presso il (---), fosse in realtà residente in (---), avendovi mantenuto il centro dei propri interessi ed affari, con conseguente imponibilità dei redditi da esso prodotti nell'esercizio della propria attività di agente di commercio e l'omessa registrazione, ai fini Iva, dei compensi conseguenti allo svolgimento della suddetta attività; avverso gli atti impositivi il contribuente aveva proposto separati ricorsi che, previa riunione, erano stati rigettati dalla Commissione tributaria provinciale di Milano; avverso la pronuncia del giudice di primo grado il contribuente aveva proposto appello.

La Commissione tributaria regionale della Lombardia ha rigettato l'appello, in particolare ha ritenuto che, alla luce delle risultanze istruttorie, doveva ritenersi che il centro degli interessi economici e finanziari del contribuente doveva essere collocato in Italia, a nulla rilevando ai fini fiscali il mantenimento sin dal 1981 della residenza presso il (---).

Avverso la suddetta pronuncia il contribuente ha quindi proposto ricorso per la cassazione, illustrato con successiva memoria, affidato a otto motivi di censura, cui ha resistito l'Agenzia delle entrate depositando controricorso.

Il Pubblico Ministero, in persona del Sostituto procuratore generale Dott. Giuseppe Locatelli ha depositato le proprie conclusioni con le quali ha chiesto l'accoglimento del quarto, quinto, sesto e settimo motivo, infondati o inammissibili i restanti.

Motivi della decisione

Con il primo motivo di ricorso si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3), per violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 600 del 1973, artt. 31 e 58, per avere erroneamente ritenuto che competente ad emettere gli avvisi di accertamento fosse la Direzione provinciale di Milano.

in particolare, parte ricorrente evidenzia che erroneamente il giudice del gravame ha ritenuto di potere ravvisare la competenza della Direzione provinciale di Milano sulla base della circostanza che questi aveva indicato in Milano il proprio domicilio fiscale in sede di presentazione della dichiarazione dei redditi da fabbricato. Invero, secondo parte ricorrente, il suddetto domicilio fiscale avrebbe potuto rilevare solo se l'amministrazione finanziaria avesse contestato che questi

era soggetto fiscalmente non residente in (---), mentre, poichè gli avvisi di accertamento erano stati emessi sulla base dell'assunto che il contribuente era fiscalmente residente nel territorio dello Stato, ai sensi dell'art. 2, comma 2bis, TUIR, si sarebbe dovuto fare riferimento al Comune di ultima residenza, cioè (---).

Il motivo è infondato.

Ai fini del corretto inquadramento della disciplina normativa da applicare al caso di specie deve tenersi conto, in primo luogo, delle ragioni della pretesa fatta valere dall'Amministrazione finanziaria nei confronti del ricorrente.

A tal proposito, il ricorrente, evidenzia che quel che era stato contestato era la circostanza che, pur avendo formalmente trasferito la propria residenza anagrafica nel (---) in data 24 agosto 1982, tuttavia, negli anni oggetto della verifica, aveva continuato a mantenere nel territorio italiano il centro dei propri interessi economici e familiari, avendo svolto in via continuativa ed integrale nel territorio statale la propria attività lavorativa quale agente di commercio della società Preston, conservando, quindi, in Italia la propria residenza civilistica, inteso come luogo di abituale dimora (vd. pagg. 2 e 3, ricorso).

Le suddette circostanze risultano riscontrabili nella sentenza censurata, la quale, nel riportare il contenuto degli atti difensivi delle parti, evidenzia che quel che era stato contestato al contribuente era stato lo svolgimento in Italia, in via continuativa ed integrale, dell'attività professionale di agente di commercio ed il mantenimento nel Paese degli interessi personali e, a tal proposito, l'amministrazione finanziaria aveva indicato diversi elementi presuntivi, quali la partecipazione in società con sede nel territorio nazionale, il compimento di affari pur rivolti anche all'estero, la produzione di redditi di fabbricati locali, valutati idonei, dalla medesima pronuncia, per accertare che il contribuente aveva mantenuto in Italia il centro dei propri interessi economici e finanziari ai fini della imposizione fiscale del reddito conseguito come attività di agente di commercio e che il trasferimento della residenza all'estero della residenza fosse meramente fittizia.

Così inquadrato il presupposto fattuale della pretesa fatta valere dall'amministrazione finanziaria, va precisato che non rileva quanto precisato anche in memoria dal ricorrente in ordine al fatto che nell'avviso di accertamento era stato fatto riferimento anche alla presunzione di cui all'art. 2, comma 2 bis TUIR, posto che, come chiarito, assume invece rilevanza decisiva la circostanza che la pretesa si era fondata su specifici elementi presuntivi diretti a individuare in Italia il centro degli interessi economici, finanziari ed affettivi.

Va quindi osservato che la pretesa si è fondata sulla applicazione della previsione di cui al D.P.R. n. 917 del 1986, art. 2, comma 2, secondo cui: "Ai fini delle imposte sui redditi si considerano residenti le persone che per la maggior parte del periodo di imposta sono iscritte nelle anagrafi della popolazione residente o hanno nel territorio dello Stato il domicilio o la residenza ai sensi del codice civile".

In sostanza, secondo la suddetta previsione normativa, ai fini fiscali, qualora un contribuente, per la maggior parte del periodo di imposta, risulti avere nel territorio dello Stato il proprio

domicilio o la residenza, lo stesso è da considerarsi soggetto residente, con la conseguente imponibilità in Italia del reddito prodotto.

Questa Corte ha quindi evidenziato che, ai sensi del combinato disposto del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 2, 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 dei periodo d'imposta, il suo domicilio, inteso come la sede principale degli affari ed interessi economici nonchè delle relazioni personali, come emergenti da elementi presuntivi (Cass. civ., 15 marzo 2022, n. 8286). I requisiti sono stati ulteriormente perimetrati dalla giurisprudenza Eurounitaria, in particolare la Corte di Giustizia ha più volte ribadito l'importanza della verifica dell'ubicazione del centro di interessi principali, quale luogo abituale della gestione degli interessi medesimi, che sia riconoscibile a terzi (cfr. CGUE 12 luglio 2001, n. 262, nel procedimento C-262/99, Paraskevas Louloudakis; 7 giugno 2007, in causa C-156/04, Commissione c. Grecia).

Si è, inoltre, precisato che, in tema di imposte sui redditi, il D.P.R. n. 917 del 1986, art. 2, comma 2, richiede, per la configurabilità della residenza fiscale nello Stato, tre presupposti, indicati in via alternativa: il primo, formale, rappresentato dall'iscrizione nelle anagrafi delle popolazioni residenti; gli altri due, di fatto, costituiti dalla residenza o dal domicilio nello Stato ai sensi del codice civile. Ne consegue che l'iscrizione del cittadino nell'anagrafe dei residente all'estero non è elemento determinante per escludere la residenza fiscale in Italia, allorchè il soggetto abbia nel territorio dello Stato il proprio domicilio, inteso come sede principale degli affari ed interessi economici, nonchè delle proprie relazioni personali, non risultando determinante, a tal fine, il carattere soggettivo ed elettivo della "scelta" dell'interessato, rilevante solo quanto alla libertà dell'effettuazione della stessa, ma non ai fini della verifica del risultato di quella scelta, ma dovendosi contemperare la volontà individuale con le esigenze di tutela dell'affidamento dei terzi (Cass. civ., 4 maggio 2021, n. 11620; Cass. civ., 1 marzo 2019, n. 6117); sicchè il centro principale degli interessi vitali del soggetto va individuato dando prevalenza al luogo in cui la gestione di detti interessi viene esercitata abitualmente in modo riconoscibile dai terzi (Cass. civ., 31 marzo 2015, n. 6501).

Non correttamente, dunque, parte ricorrente fa riferimento alla previsione di cui all'art. 2, comma 2 bis, TUIR, e, dunque, a quanto previsto dal D.P.R. n. 600, art. 58, secondo cui: "I cittadini italiani (...) considerati residenti ai sensi dell'art. 2, comma 2 bis, del Testo Unico delle imposte sui redditi, approvato con D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, hanno il domicilio fiscale nel comune di ultima residenza nello Stato".

In realtà, la suddetta previsione normativa trova applicazione solo nel caso in cui si è fatta applicazione della presunzione relativa di mantenimento della soggettività passiva in Italia nei confronti dei cittadini italiani cancellati dalle anagrafi della popolazione residente e trasferiti in Stati o territori diversi da quelli individuati con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, da pubblicare nella Gazzetta Ufficiale; ma, come si è detto, nella fattispecie la pretesa dell'amministrazione finanziaria si è basata sul mantenimento in Italia del centro degli interessi economici ed affettivi del contribuente, con conseguente irrilevanza, sul piano formale, della iscrizione anagrafica presso altro Paese.

Ciò ha effetti ai fini della definizione della questione della individuazione della direzione provinciale competente ad emettere l'avviso di accertamento.

Ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 31, la competenza ad esercitare i poteri di accertamento spetta all'Ufficio distrettuale nella cui circoscrizione è il domicilio fiscale del soggetto obbligato alla dichiarazione alla data in cui questa è stata o avrebbe dovuto essere presentata".

Sotto tale profilo, non può darsi rilievo a quanto sostenuto anche in memoria dal ricorrente in ordine alla localizzazione a Finale Ligure del proprio domicilio fiscale, con conseguente spostamento della competenza per l'accertamento presso l'ufficio provinciale di Savona. In realtà, correttamente il giudice del gravame ha ritenuto che competente ad emettere l'avviso di accertamento fosse la Direzione provinciale di Milano, avendo valorizzato la circostanza che il contribuente, per le annualità 2005-2008, aveva presentato la dichiarazione dei redditi da fabbricati presso gli uffici delle entrate di Milano, indicando il domicilio fiscale in (---), indirizzo che era rimasto invariato sino alla data del 23 dicembre 2008, allorquando il contribuente aveva spostato il proprio domicilio fiscale in (---).

La correttezza della decisione sul punto resa dalla sentenza censurata deriva dalla applicazione dei principi più volte affermati da questa Corte in materia di rapporti di buona fede di collaborazione tra contribuente e amministrazione finanziaria.

Invero, si è precisato che l'indicazione, nella dichiarazione dei redditi, della propria residenza (o di un proprio domicilio in un indirizzo diverso da quello di residenza, ma nell'ambito del medesimo comune dove il contribuente è fiscalmente domiciliato; D.P.R. n. 600 del 1973, art. 60, comma 1, lett. d), va effettuata in buona fede, nel rispetto del principio dell'affidamento che deve informare la condotta di entrambi i soggetti del rapporto tributario (Cass. civ., 20 maggio 2021, n. 13843).

Ne consegue che deve ritenersi competente alla notificazione dell'avviso di accertamento la Direzione provinciale del luogo presso il quale il contribuente ha dichiarato il proprio domicilio fiscale.

Con il secondo motivo di ricorso si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3), per violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 2, per avere erroneamente ritenuto che il contribuente avesse mantenuto in Italia il proprio centro degli affari economici o affettivi.

Deduce parte ricorrente di avere svolto l'attività prevalentemente all'estero, come riscontrabile dal fatto che: la maggior parte dei fornitori e dei clienti della società Preston (nei confronti della quale aveva svolto l'attività di agente di commercio) erano stranieri; i contatti con i clienti consistevano in incontri presso le sedi degli stessi o in occasione delle manifestazioni fieristiche presso vari Paesi; il contribuente aveva sempre avuto a disposizione un unico ufficio situato nel (---) ed era stato abilitato ad esercitare la propria attività ed era iscritto alla cassa autonoma di pensione; non poteva, inoltre, avere rilevanza probatoria le prove presuntive prospettate dall'amministrazione finanziaria.

Inoltre, contesta parte ricorrente le circostanze, accertate dal giudice del gravame, secondo cui lo stesso aveva mantenuto in Italia il proprio centro principale degli interessi affettivi nonchè la propria residenza civilistica.

Il motivo è infondato.

Il giudice del gravame ha compiuto un accertamento in fatto in ordine alla sussistenza dei presupposti per ritenere che lo stesso avesse mantenuto in Italia il proprio centro degli affari economici ed affettivi: in particolare, ha riportato in sede in svolgimento del processo gli specifici elementi indiziari sulla cui base l'amministrazione finanziaria ava ritenuto che doveva essere individuata in Italia la soggettività passiva del contribuente (pagg. 2 e 3), ed ha, infine, conclusivamente, accertato che il centro dei propri interessi economici ed affettivi erano stati ivi mantenuti, quali la partecipazione in società con sede nel territorio nazionale, il compimento di affari pur rivolti anche all'estero, la produzione di redditi di fabbricati locali.

La specifica individuazione, dunque, degli elementi presuntivi posti a base della localizzazione in Italia del centro degli interessi ed economici ed affettivi del contribuente, nonchè la loro valutazione, non può dirsi in contrasto con le previsioni normative di riferimento, in particolare con i presupposti di cui al D.P.R. n. 917 del 1986, art. 2.

In realtà, il presente motivo implica una non ammissibile rivalutazione dell'accertamento in fatto compiuto dal giudice del gravame.

Con il terzo motivo di ricorso si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4), per non avere pronunciato sulla questione della deducibilità dei costi in conseguenza dell'accertamento induttivo compiuto dall'amministrazione finanziaria, sommando algebricamente i versamenti ed i prelevamenti bancari ritenuti non giustificati, senza avere riconosciuto, in deduzione, i costi funzionali alla produzione del reddito.

Il motivo è infondato.

E' vero che il giudice del gravame non si è pronunciato sulla questione prospettata relativa al diritto del contribuente alla riduzione dei costi sui ricavi risultanti dai versamenti e dai prelevamenti dei conti correnti bancari, tuttavia, in applicazione dell'art. 384 c.p.c., questa Corte può pronunciarsi sul punto, trattandosi di questione di diritto.

La prospettazione di parte ricorrente non è fondata.

Questa Corte ha più volte precisato che in tema di accertamento, la considerazione dell'incidenza percentualizzata dei costi corrispondenti alla ricostruzione dei ricavi è applicabile alla rettifica induttiva e non anche a quella fondata su indagini bancarie, atteso che, in questa ipotesi, ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 32 (e, per l'IVA, del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 51, comma 2, n. 2), opera a favore dell'Amministrazione finanziaria una presunzione legale rispetto ai dati emergenti dalle movimentazioni bancarie, che il contribuente ha l'onere di superare (Cass. civ., 5 ottobre 2018, n. 24422).

Con il quarto motivo di ricorso si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4), per non avere pronunciato sulla questione della non applicabilità nei suoi confronti della ripresa Irap, mancando il presupposto della attività autonomamente organizzata.

Con il quinto motivo si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, per non avere pronunciato sulla questione della illegittimità della ripresa ai fini Iva, basata sulla considerazione sia del difetto del requisito di territorialità che della non imponibilità delle prestazioni di intermediazione.

Con il sesto motivo di ricorso si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4), per non avere pronunciato sulla questione della non corretta applicazione del regime del cumulo delle sanzioni e della mancata applicazione del regime della continuazione.

Con il settimo motivo di ricorso si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4), per non avere pronunciato, relativamente alla sanzione applicata per l'anno 2006, sulla questione dell'errore della determinazione.

I motivi, che possono essere esaminati unitariamente, sono fondati.

Il giudice del gravame, cui era stato specificamente richiesto di pronunciare sulle suddette questioni non risulta essersi pronunciato, con conseguente violazione dell'art. 112, c.p.c..

Con l'ottavo motivo di ricorso si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4), per violazione e falsa applicazione dell'art. 132 c.p.c., del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 36, dell'art. 111 Cost., per non avere motivato in alcun modo sulle questioni di cui ai motivi sopra indicati.

Il motivo è assorbito dalle considerazioni sopra espresse.

In conclusione, sono fondati il quarto, quinto, sesto e settimo motivo, assorbito l'ottavo, infondati il primo, secondo e terzo, con conseguente accoglimento del ricorso per i motivi accolti e rinvio alla Commissione tributaria regionale della Lombardia, anche per la liquidazione delle spese di lite del presente giudizio.

P.Q.M.

La Corte:

accoglie il quarto, quinto, sesto e settimo motivo, assorbito l'ottavo, infondato il primo, secondo e il terzo, cassa la sentenza censurata per i motivi accolti e rinvia alla Commissione tributaria regionale della Lombardia, in diversa composizione, anche per la liquidazione delle spese di lite del presente giudizio.

Così deciso in Roma, il 23 marzo 2022.

Depositato in Cancelleria il 24 agosto 2022

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza