

Sentenza del 05/10/2023 n. 28072 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Intitolazione:

IRPEF - Residenza fiscale - Iscrizione all'anagrafe dei residenti all'estero - Rileva - principio dell'affidamento- Centro degli interessi vitali - Prevale.

Massima:

In tema residenza fiscale ex -D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 2, comma 2-l'iscrizione del cittadino nell'anagrafe dei residenti all'estero non è elemento determinante per escludere la residenza fiscale nello Stato, allorché il soggetto abbia nel territorio dello Stato il proprio domicilio, inteso come sede principale degli affari ed interessi economici, nonché 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; a tal fine, dunque, per il principio dell'affidamento, il centro principale degli interessi vitali del soggetto non può che essere individuato dando prevalenza al luogo in cui vi sia l'effettività della gestione di detti interessi e sempre che sia riconoscibile dai terzi.

Massima redatta a cura del Ce.R.D.E.F.

Testo:

FATTI DI CAUSA

1. A.A. proponeva ricorso avanti alla Commissione tributaria provinciale di Vicenza avverso il provvedimento di irrogazione sanzioni per gli anni 2007 e 2008 ed avverso gli avvisi di accertamento per gli stessi anni relativi ad Irpef, con i quali l'Ufficio aveva sanzionato l'omessa compilazione del quadro RW delle dichiarazioni dei redditi relative agli anni di imposta 2007 e 2009 in ordine a: i) un trasferimento e giacenza nella (-----) di attività finanziarie per un importo di Euro 4.801.000,00; ii) giacenza nel (-----) di attività finanziarie per l'importo di Euro 7.051.894,00, e recuperato le maggiori imposte.

Affermava il contribuente di essere stato residente, sotto il profilo fiscale, in (-----) in entrambi gli anni di imposta suddetti e di avere ivi assolto i propri debiti tributari, per cui chiedeva l'annullamento degli atti impugnati.

2. La Commissione provinciale, riuniti i ricorsi, li accoglieva limitatamente all'anno d'imposta 2008, ritenendo non dimostrato l'assunto del ricorrente per quanto riguardava l'anno d'imposta 2007, mentre per l'anno 2008 riconosceva che il contribuente avesse provato che il centro principale della propria vita personale e dei complessivi interessi fosse effettivamente in (-----).

La Commissione tributaria regionale del Veneto, con sentenza n. 353/22/15 depositata il 13 febbraio 2015, respingeva quindi sia l'appello del sig. A.A. sia quello dell'Agenzia, quest'ultimo inteso ad ottenere la conferma integrale degli atti impugnati.

3. Avverso la predetta sentenza ha proposto ricorso il contribuente con cinque motivi.

4. Il Pubblico Ministero ha depositato memoria con conclusioni scritte.

5. Il ricorrente, con memoria ex art. 378 c.p.c., ha eccepito il passaggio in giudicato del capo della sentenza qui impugnata che ha respinto l'appello nei confronti della pronuncia di accoglimento del ricorso con riguardo all'anno di imposta 2008, e ha chiesto dichiararsi la parziale cessazione della materia del contendere, in conseguenza dell'adesione, da parte del Contribuente, nelle more del presente giudizio, alla procedura di cui al D.L. 23 ottobre 2018, n. 119, art. 3, convertito, con modificazioni, dalla L. 17 dicembre 2018, n. 136 (cd. "Rottamazione-ter") con riguardo: i) ai due terzi delle maggiori imposte accertate con l'avviso di accertamento per l'anno d'imposta 2007, scaturiti dai rilievi compendiatati nell'avviso di accertamento n. (-----), e ciò in quanto il restante terzo delle maggiori imposte accertate con detto atto impositivo non è stato oggetto di definizione agevolata ed i relativi importi sono stati versati a titolo provvisorio nelle more del giudizio di prime cure; ii) alle sanzioni per l'anno 2007, di cui all'atto irrogazione sanzioni n. (-----).

Il primo terzo delle maggiori imposte accertate con l'atto impositivo n. (-----) non è stato oggetto di definizione agevolata, in quanto, come attesta l'assenza di tale pretesa dai carichi pendenti, i relativi importi sono stati versati a titolo provvisorio nelle more del giudizio di prime cure: rispetto al tale importo, per il quale permane l'interesse ad impugnare, il ricorrente insiste per la cassazione della sentenza di seconde cure.

6. Alla pubblica udienza del 29/09/2023 il Pubblico Ministero ha chiesto di dichiarare inammissibile il primo motivo di ricorso, rigettare il secondo e quinto motivo e accogliere il terzo e il quarto, parte ricorrente ha insistito per l'accoglimento delle conclusioni rassegnate in atti così come integrate con la memoria difensiva, la Difesa erariale è intervenuta in udienza chiedendo il rigetto del ricorso.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Va preliminarmente rilevato che l'Amministrazione non ha proposto impugnazione avverso il capo della sentenza della CTR del Veneto che ha respinto l'appello nei confronti della pronuncia di accoglimento del ricorso del contribuente con riguardo all'anno di imposta 2008, con conseguente passaggio in giudicato di tale statuizione.

1.1. Va inoltre dichiarata la parziale cessazione della materia del contendere con riguardo ai due terzi delle maggiori imposte accertate con l'avviso di accertamento n. (-----), per l'anno d'imposta

2007 ed alle sanzioni per il medesimo anno 2007, di cui all'atto irrogazione sanzioni n. (-----), oggetto di adesione da parte del contribuente alla procedura di cui al D.L. 23 ottobre 2018, n. 119, art. 3, convertito, con modificazioni, dalla L. 17 dicembre 2018, n. 136 (cd. "Rottamazione-ter").

A tale riguardo, con riferimento al predetto anno impositivo sono stati prodotti: la "comunicazione delle somme dovute", da parte di Agenzia delle Entrate-Riscossione, del 23 novembre 2018, prot. 2018-ADERISC-6115785 (doc. 6) e la copia dell'estratto dei ruoli corrispondenti (doc. 6a), la corresponsione degli importi dovuti in ordine alle prime cinque rate (doc. 7), nonchè, il versamento di quanto dovuto a seguito della richiesta formulata dall'esecutore testamentario del Dott. A.A., deceduto addì (-----), ai fini dell'aggiornamento degli importi residui dovuti ai fini dell'estinzione anticipata della cd. "Rottamazione-ter" (doc. 8), cui hanno fatto altresì seguito il riscontro dell'Agenzia delle Entrate-Riscossione (doc. 9) ed il successivo versamento dell'importo liquidato (doc. 10)). Con riguardo ai carichi conseguenti all'atto sanzionatorio relativi al periodo d'imposta 2007, sono stati prodotti: la "comunicazione delle somme dovute", da parte di Agenzia delle Entrate-Riscossione, del 23 novembre 2018, prot. 2018-ADERISC-6151665 (doc. 11) e la copia dell'estratto dei ruoli corrispondenti (doc. 11a), nonchè, la distinta di corresponsione degli importi dovuti (doc. 12)).

2. Il ricorso va pertanto esaminato con riguardo alla residua materia del contendere.

2.1. Con il primo motivo di ricorso si denuncia, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la "Violazione e falsa applicazione D.P.R. n. 917 del 1986, art. 2 e art. 2697 c.c., per avere, i giudici del gravame, ritenuto che il Dott. A.A. fosse fiscalmente residente in (-----) per l'annualità 2007 nonostante il centro principale dei suoi interessi fosse in (-----) anche per tale periodo".

2.2. Con il secondo motivo di ricorso si denuncia, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, l'"Omessa pronuncia del giudice a quo in ordine al motivo di appello sollevato per l'omessa motivazione in cui è incorsa la CTP in relazione all'eccepita violazione dell'art. 4 della Convenzione Italia-Spagna contro le doppie imposizioni e delle disposizioni Europee in materia di libera circolazione dei cittadini dell'Unione, attesa l'assenza, in capo al contribuente, della qualifica di residente nel territorio italiano per l'anno d'imposta 2007".

2.3. Con il terzo motivo il ricorrente lamenta, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la "Violazione e falsa applicazione del D.L. n. 167 del 1990, art. 6, per non avere i giudici del gravame rilevato che il reddito presunto derivante dagli investimenti all'estero non è stato calcolato secondo i coefficienti ufficiali".

2.4. Con il quarto motivo di ricorso si denuncia, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la "Violazione e falsa applicazione del D.L. n. 167 del 1990, art. 6, per non avere i giudici del gravame, rilevato l'erroneità che inficia la rideterminazione delle sanzioni effettuata dall'ufficio".

2.5. Con il quinto motivo il contribuente lamenta, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, l'"Omessa pronuncia del giudice a quo in ordine: - alla richiesta, con riferimento agli avvisi di accertamento, di disapplicazione delle sanzioni D.Lgs. n. 472 del 1997, ex art., comma 1; - alla

richiesta, con riferimento a tutti gli atti impugnati, di riduzione delle sanzioni D.Lgs. n. 472 del 1997, ex art. 7, u.c..

3. Il primo motivo di ricorso, con cui si lamenta la violazione dei criteri di riparto dell'onere della prova da parte della CTR, è infondato.

Si rammenta che è orientamento di questa Corte, a tutt'oggi non contrastato, che, in tema d'imposte sui redditi, in base al D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 2, comma 2, il soggetto deve ritenersi residente ai fini fiscali in (-----), qualora abbia nel territorio dello Stato il proprio domicilio, inteso come sede principale degli affari ed interessi economici, nonchè delle proprie relazioni personali e ciò in quanto va temperata la volontà individuale con le esigenze di tutela dell'affidamento dei terzi e, di conseguenza, va data prevalenza al luogo in cui la gestione di detti interessi viene esercitata abitualmente, in modo riconoscibile dai terzi, ciò anche quando il cittadino sia iscritto nell'anagrafe dei residenti all'estero (AIRE), ipotesi che peraltro, con riguardo alla annualità di imposta qui in contestazione non ricorre (v. Cass., 11/10/2022, n. 29635; 18/11/2011, n. 24246; 15/06/2010, n. 14434).

Ciò in quanto, nell'interpretazione unanime, del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, 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, e gli altri due, di fatto, costituiti dalla residenza o dal domicilio nello Stato ai sensi del codice civile, con la conseguenza che l'iscrizione del cittadino nell'anagrafe dei residenti all'estero non è elemento determinante per escludere la residenza fiscale in (-----), 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; a tal fine, dunque, per il principio dell'affidamento, il centro principale degli interessi vitali del soggetto non può che essere individuato dando prevalenza al luogo in cui vi sia l'effettività della gestione di detti interessi e sempre che sia riconoscibile dai terzi (cfr., Cass. n. 14434/2010 cit.; Cass., 16/01/2015, n. 677).

3.1. La Commissione regionale ha ritenuto non dimostrata la sussistenza delle condizioni di tali condizioni per il riconoscimento della residenza fiscale nel Regno di (-----) ad esito di accurata analisi degli elementi addotti dalle parti.

I giudici di appello hanno valorizzato per l'anno 2007 elementi oggettivi quali la mancata iscrizione all'AIRE, avvenuta il 20 ottobre 2008, la titolarità di numerosi conti correnti bancari e la proprietà in Italia di una abitazione, definita "lussuosa", di cui il ricorrente sosteneva il costo per le utenze, la percezione di redditi da società operanti in Italia dalle quali il contribuente, in virtù degli incarichi o comunque dei ruoli ovvero delle funzioni tuttora ricoperte in seno ad esse, riceveva le proprie spettanze.

A fronte di tali elementi non sono state ritenute idonee a dimostrare una divergenza tra l'iscrizione anagrafica e la residenza effettiva le allegazioni del contribuente, che ha affermato di avere convissuto fin dall'anno (-----) in (-----) con B.B. nell'abitazione di proprietà di quest'ultima,

da lui sposata nel (-----) e che le cariche societarie rivestite in (-----) erano meramente onorifiche, e la documentazione prodotta, in particolare quella rilasciata dall'Autorità finanziaria spagnola.

Con specifico riguardo a quest'ultima, si rileva che i documenti richiamati dal ricorrente sono o posteriori al periodo di imposta in esame - come risulta dalla sentenza impugnata l'Attestazione della Agenzia Tributaria spagnola è del (-----) e i certificati di "Residencia fiscal en Espana" sono del (-----) - ovvero inidonei a dimostrare l'assoggettamento a imposta nello Stato straniero - l'iscrizione nel 2007 nel "Registro de ciudadano de la Union Europea" è prevista dalla normativa spagnola per i cittadini UE che risiedano in tale Stato per più di tre mesi e non è univocamente indicativa del possesso dei requisiti per la residenza fiscale.

Non sussiste pertanto la dedotta violazione dei criteri di riparto dell'onere della prova da parte della CTR. 4. Anche il secondo motivo di ricorso è infondato, richiamandosi a tale riguardo il consolidato principio di diritto secondo cui non ricorre il vizio di omessa pronuncia, nonostante la mancata decisione su un punto specifico, quando la decisione adottata comporti una statuizione implicita di rigetto sul medesimo (v. in tal senso, tra le molte, Cass. n. 29191 del 06/12/2017, Rv. 646290 01).

Nella specie, le motivate argomentazioni con le quali il giudice di appello ha ritenuto non dimostrata la residenza del contribuente in (-----) valgono da implicito rigetto della censura di violazione dei principi della Convenzione e delle regole comunitarie sulla libera circolazione. I documenti prodotti dal contribuente non sono comunque idonei a dimostrare, per l'anno in contestazione, la sussistenza del presupposto di cui all'art. 4, comma 1, della invocata Convenzione dell'8 settembre 1977, ratificata con L. n. 663 del 1980, tra l'(-----) e la (-----) per evitare le doppie imposizioni sul reddito ove si prevede che "Ai fini della presente Convenzione, l'espressione "residente di uno Stato contraente" designa ogni persona che, in virtù della legislazione di detto Stato, è assoggettata 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".

5. Il terzo motivo di ricorso è fondato, ravvisandosi l'errore da parte del giudice di appello nella individuazione del tasso di riferimento utilizzato per la determinazione del reddito presunto da investimento. La CTR ha avallato il computo dell'Ufficio e non ha applicato il corretto tasso di riferimento della Banca centrale Europea del periodo, come stabilito dal D.L. n. 167 del 1990, art. 6.

6. Il quarto e quinto motivo di ricorso, aventi ad oggetto le sanzioni, non devono essere esaminati, essendo venuto meno, in relazione alla censura con gli stessi veicolate, l'interesse ad impugnare a seguito della adesione del contribuente alla definizione agevolata dei carichi derivanti dalle sanzioni.

7. In conclusione, dato atto del passaggio in giudicato del capo della sentenza della CTR del Veneto impugnata che ha respinto l'appello erariale nei confronti della pronuncia di accoglimento del ricorso del contribuente con riguardo all'anno di imposta 2008, dichiarata la parziale cessazione della materia del contendere con riguardo ai due terzi delle maggiori imposte accertate con l'avviso di accertamento n. (-----) per l'anno d'imposta 2007 ed alle

sanzioni per il medesimo anno 2007 di cui all'atto irrogazione sanzioni n. (-----), rilevato che è venuto meno l'interesse ad impugnare in relazione al quarto e quinto motivo di ricorso e accolto il terzo limitatamente alla parte ancora controversa, la sentenza impugnata va cassata con rinvio alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Veneto affinché, in diversa composizione, proceda a nuovo e motivato esame nonché provveda alle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte;

dà atto del passaggio in giudicato del capo della sentenza della CTR del Veneto impugnata che ha respinto l'appello nei confronti della pronuncia di accoglimento del ricorso del contribuente con riguardo all'anno di imposta 2008;

dichiara la parziale estinzione del giudizio per cessata materia del contendere con riguardo ai due terzi delle maggiori imposte accertate con l'avviso di accertamento n. (-----) per l'anno d'imposta 2007 ed alle sanzioni per il medesimo anno 2007, di cui all'atto irrogazione sanzioni n. (-----), oggetto del quarto e quinto motivo di ricorso e, rigettati il primo e secondo motivo e accolto il terzo nei termini di cui in motivazione;

cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Veneto affinché, in diversa composizione, proceda a nuovo e motivato esame nonché provveda alle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, il 29 settembre 2023.

Depositato in Cancelleria il 5 ottobre 2023

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza