

Sentenza del 16/04/2024 n. 10279 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

L'Agenzia delle Entrate in seguito a controllo automatizzato ex art. 36-bis D.P.R. n. 600/1973 , disconosceva il credito IRPEF per Euro 46.066,00 oltre addizionali vantato dal contribuente in relazione all'anno d'imposta 2009. Quest'ultimo in sede di ricorso allegava di essere dipendente della Whirpool distaccato nel Regno Unito dal maggio 2006 all'agosto 2009, cancellato dall'anagrafe italiana, ed iscritto all'A.I.R.E. nel giugno 2006. Lo stesso asseriva che solo per effetto di errori nella gestione del rapporto di lavoro da parte del datore aveva poi commesso alcune irregolarità formali che avevano determinato la necessità di dichiarazioni integrative. La CTP respingeva il ricorso rilevando come il contribuente non avesse allegato alcun elemento atto a dimostrare il percepimento di redditi all'estero. La CTR confermava la pronuncia di primo grado.

Il contribuente propone così ricorso in cassazione, affidato a sei motivi. L'Agenzia resiste con controricorso.

Motivi della decisione 1. Con il primo motivo il contribuente denuncia violazione dell' art. 36 bis , D.P.R. n. 600/1973 , in quanto il ricorso alla procedura di controllo automatizzato, con conseguente omissione della notifica di apposito avviso di accertamento, presuppone l'assenza di valutazione giuridica e di istruttoria, dovendosi basare in tal caso l'amministrazione esclusivamente sulla verifica dei dati e degli elementi direttamente desumibili dalle dichiarazioni.

1.1. Il motivo è infondato.

Esattamente deve osservarsi come il ricorso alla procedura di controllo automatizzato, fondata sulla presenza di meri errori all'interno della dichiarazione, deroga alla regola generale, esimendo l'amministrazione, nelle tassative ipotesi in cui è prevista, dall'obbligo di previa notifica dell'avviso di accertamento consentendogli di procedere alla notifica diretta della cartella.

Tali ipotesi sono quelle relative a: a) correzione degli errori materiali e di calcolo commessi dai contribuenti nella determinazione degli imponibili, delle imposte, dei contributi e dei premi; b) correzione degli errori materiali commessi dai contribuenti nel riporto delle eccedenze delle imposte, dei contributi e dei premi risultanti dalle precedenti dichiarazioni; c) riduzione delle detrazioni d'imposta indicate in misura superiore a quella prevista dalla legge ovvero non spettanti sulla base dei dati risultanti dalle dichiarazioni; d) riduzione delle deduzioni dal reddito esposte in misura superiore a quella prevista dalla legge; e) riduzione dei crediti di imposta esposti in misura superiore a quella prevista dalla legge ovvero non spettanti sulla base dei dati

risultanti dalla dichiarazione; f) controllo della rispondenza con la dichiarazione e la tempestività di versamenti delle imposte.

Deve dunque trattarsi di meri errori interni rilevabili *ictu oculi* dalla dichiarazione, non attraverso indagini e valutazioni giuridiche

"In tema di accertamenti e controlli delle dichiarazioni tributarie, è legittimo il disconoscimento del credito di imposta operato a seguito di controllo automatizzato qualora esso abbia carattere cartolare e non implichi valutazioni, in quanto effettuato sulla base di un riscontro obiettivo dei dati formali della dichiarazione dei redditi." (Cass. n. 29582 del 16/11/2018), peraltro integrati dalle informazioni sul contribuente reperibili nell'anagrafe tributaria e sulle incongruità riscontrate dal suddetto raffronto (Cass. n. 24747 del 05/11/2020).

Con riguardo allo specifico caso del disconoscimento dei crediti d'imposta si è chiarito non solo che la procedura di cui al citato art. 36-bis , D.P.R. n. 600/1973 , può essere utilizzata allorché ci sia stato un (ritenuto) illegittimo utilizzo del credito disconosciuto (e non quando l'utilizzazione non sia avvenuta) (Cass. 20643/21) - ipotesi qui presupposta, atteso che pacificamente il credito venne portato in detrazione (pag. 3 del ricorso) - ma altresì che ciò sia dipeso appunto da errore materiale o di calcolo interno e comunque in base ai dati ricavabili dalla dichiarazione.

Nella specie il giudice del merito ha accertato che dalle dichiarazioni, relativamente all'anno d'imposta 2007 (CUD 2008), non emergeva il fatto che il contribuente risiedesse all'estero né che ivi prestasse la propria opera, bensì che egli fosse residente fiscalmente in Italia e che ivi avesse percepito i redditi, e tutto ciò aveva formato oggetto degli accertamenti del giudice di primo grado.

2. Col secondo motivo si deduce violazione degli artt. 3 , l. n. 241/1990 , 7, l. n. 212/2000, 12 e 36 bis, D.P.R. n. 600/1973 , laddove si è ritenuto da parte dei giudici d'appello che la cartella fosse altresì congruamente motivata.

2.1. Il motivo è infondato. È infatti vero che questa Corte ha precisato che in tema di accertamento tributario, l'insufficienza motivazionale dell'atto impositivo, che ne giustifica l'annullamento, non esclude che il contribuente possa difendersi nel merito, deducendo, mediante l'impugnazione, anche vizi di merito, poiché tale difetto non può essere sanato, ex art. 156 cod. proc. civ., per raggiungimento dello scopo in quanto l'atto ha la funzione di garantire una difesa certa anche con riferimento alla delimitazione del *thema decidendum* (Cass. " n. 21997 del 17/10/2014). È poi altresì vero che l'atto impositivo deve contenere "ab origine" la chiara esposizione delle ragioni di fatto e di diritto su cui si fonda, con un grado di determinatezza ed intellegibilità che permetta al contribuente l'esercizio non difficoltoso del proprio diritto di difesa, di talché eventuali lacune non possono essere colmate dall'amministrazione finanziaria con una motivazione postuma, resa nel corso del giudizio di impugnazione (Cass. n. 11284 del 07/04/2022 ; Cass. 12400 del 21/05/2018). È però anche vero che nella specie da un lato i motivi di merito sono stati presi in esame; dall'altro le esigenze di difesa sono state tutelate fin dalla fase amministrativa, come dimostra quanto riferito dallo stesso ricorrente con riferimento alla fase di autotutela, posta in essere proprio in quanto il

medesimo, alla luce della cartella, fu subito in grado di comprendere la causa di disconoscimento del credito.

3. Col terzo motivo si deduce nullità della sentenza per motivazione parvente.

3.1. Anche tale motivo è infondato, poiché il percorso logico attraverso il quale i giudici d'appello giungono alla loro decisione è perfettamente comprensibile.

Sul punto la CTR ha ritenuto che gli elementi valorizzati dal primo giudice per escludere l'effettività della residenza all'estero erano convincenti.

I giudici d'appello hanno infatti richiamato specificamente gli accertamenti del primo giudice laddove lo stesso ha rilevato come dalla dichiarazione emergesse la residenza del contribuente in Italia, ove lo stesso aveva percepito redditi, limitandosi peraltro a produrre il certificato AIRE, ed ha aggiunto che in nessuno dei due giudizi (e l'estensione al primo grado dimostra che il giudice di *secondae curae* non s'è limitato ad aderire acriticamente alle osservazioni del primo giudice) né in sede di discussione sono state offerte indicazioni sulle imposte eventualmente corrisposte nel paese di (asserita) residenza, limitandosi lo stesso a depositare un documento inerente ad un periodo d'imposta differente (o meglio in gran parte differente, riguardando solo poco più di tre mesi del 2009 e il 2008, laddove qui si tratta dell'assunto credito relativo alle ritenute operate nell'anno d'imposta 2007, Unico 2008).

L'osservazione della parte ricorrente secondo cui il riferimento in motivazione alla suddetta documentazione fiscale sarebbe riprova della natura apparente della motivazione, in quanto in sostanza non inerente alla prova della residenza, oltre ad essere in sé contraddittoria (poiché allora non si comprende qual sia stato il fine della relativa produzione da parte della stessa parte ricorrente), appare anch'essa priva di pregio, dal momento che invece in primo grado tale documentazione - e in particolare il suo non riferirsi al periodo di rilievo (2007) è stata valorizzata dal primo giudice a supporto dell'assenza di prova di rapporti fiscali con la Gran Bretagna, e piuttosto dimostra che nel periodo di riferimento invece i redditi riportati nel CUD 2008 vennero prodotti in Italia, a supporto quindi dell'assenza di prova circa la residenza all'estero in quell'epoca.

D'altro canto, oltre agli elementi accertati come sopra, ciò che appare evidente dal richiamo della prima sentenza (nella parte riportata a pag. 1 e richiamata espressamente), è proprio il giudizio di mancanza di prova della residenza effettiva all'estero (ed infatti il secondo giudice premette i principi in materia per considerare tale un soggetto), come ben coglie lo stesso ricorrente (cfr. motivi quarto e sesto), di cui agli atti non v'è traccia. Invero va ricordato che ai fini della prova in esame è necessario dimostrare l'assenza di legami significativi con l'Italia attraverso la prova di proprietà immobiliari, attività professionali attive, rapporti bancari nel paese, e lo spostamento del centro delle relazioni personali e familiari all'estero, mentre come si ricava dal ricorso gli elementi addotti sono solo costituiti da autorizzazioni (dell'INPS e dell'autorità previdenziale britannica) e da una lettera di distacco (pag. 21) che di per sé nulla dimostrano in ordine all'effettività della residenza in Gran Bretagna, ma registrano solo un'attività meramente preparatoria o atta a consentire lo svolgimento di attività lavorativa all'estero, senza non solo

consistere nella prova della stessa, ma neppure in quella del trasferimento in quel luogo del centro dei propri interessi nel senso sopra specificato.

E sono proprio quelli che si sono indicati e che mancano gli elementi che - in base alla giurisprudenza consolidata richiamata seppure senza specifici riferimenti dalla CTR - sono ritenuti necessari a fornire la prova del trasferimento medesimo.

In definitiva la motivazione della CTR, più che apparente, con i richiami suddetti, il riferimento alla giurisprudenza, i rilievi relativi alla documentazione fiscale prodotta e le osservazioni generali sulla effettività della residenza fiscale, si salda con la motivazione resa dai primi giudici attraverso la lettura della parte motiva di entrambe le sentenze, determinandosi così un percorso argomentativo coerente, a fronte di un questione sostanzialmente identica proposta nei due gradi, mentre sue eventuali carenze o incompletezze restano confinate a quell'insufficienza motivazionale che non forma oggetto di ricorso in sede di legittimità.

4. Col quarto motivo si deduce violazione dell' art. 2697 , cod. civ., laddove i giudici d'appello avrebbero affermato che l'onere della prova circa il trasferimento all'estero incombeva al contribuente.

4.1. In realtà da un lato la semplice iscrizione all'AIRE non vale ad accertare l'avvenuto trasferimento effettivo della residenza fiscale all'estero, dall'altro i giudici hanno accertato che gli elementi ritraibili dalle dichiarazioni erano nel senso della permanente residenza fiscale in Italia (come indicato dal primo giudice) e per il resto basterà richiamare quanto da ultimo osservato con riferimento al precedente motivo.

5. Col quinto motivo si deduce la violazione degli artt. 36-bis , D.P.R. n. 600/1973 e 25, D.P.R. n. 602/1973 , dal momento che comunque l'amministrazione era ormai decaduta dalla potestà di accertare alcunché, per lo spirare del termine (terzo anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione).

5.1. Anche tale motivo è infondato poiché la dichiarazione in cui è intervenuto il controllo è quella presentata nel 2009, e la cartella venne emessa nel 2012.

6. Col sesto motivo si denuncia violazione degli artt. 23 , D.P.R. n. 600/1973 e 10, TUIR, laddove il giudice d'appello ebbe a statuire che il contribuente non avrebbe provato di aver corrisposto le imposte nel paese estero (Regno Unito) nell'anno di rilievo (2007), ma ciò senza che sullo stesso incombesse siffatto onere, posto che le stesse istruzioni dell'Agenzia erano nel senso che in caso di erronea applicazione delle ritenute da parte del datore, il contribuente doveva indicare le suddette somme tra gli oneri deducibili.

6.1. Il motivo è infondato. Se l'amministrazione ha correttamente fatto uso del potere di controllo automatizzato, in quanto appunto come premesso dalle dichiarazioni non emergeva la residenza all'estero e la produzione all'estero del reddito, bensì il contrario, incombeva senz'altro sul contribuente la prova di tali circostanze nei termini suddetti.

7. Il ricorso dev'essere dunque respinto, con aggravio di spese in capo al ricorrente.

Sussistono i presupposti processuali per dichiarare l'obbligo di versare, ai sensi dell' art. 13 , comma 1-quater, del D.P.R. 30 maggio 2002, n. 115 , nel testo introdotto dall' art. 1 , comma 17, della l. 24 dicembre 2012, n. 228 , un ulteriore importo a titolo di contributo unificato, se dovuto.

P.Q.M. La Corte respinge il ricorso.

Condanna il ricorrente alle spese di lite che liquida per il giudizio di legittimità in Euro 4.000,00, oltre spese prenotate a debito.

Sussistono i presupposti processuali per l'obbligo di versare un ulteriore importo a titolo di contributo unificato, se dovuto.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza