

Sentenza del 23/05/2024 n. 14484 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

La Guardia di Finanza procedeva a verifica fiscale nei confronti di A.A., cittadino italiano iscritto all'AIRE dal 31.10.1990 (sent. CTR, p. II) nonché formalmente residente nel Principato di Monaco e, completati gli accertamenti, il 20.12.2010 gli consegnava il Processo Verbale di Costatazione con riferimento agli anni dal 2005 al 2009 (ric., p. 3). Il contribuente presentava istanza di accertamento con adesione che non sortiva esito positivo, perché l'Amministrazione finanziaria riteneva applicabile la presunzione di residenza in Italia di cui all' art. 2 , comma 2 bis, del Dpr n. 917 del 1986 , e stimava che il A.A. non avesse fornito la prova contraria dell'effettiva residenza in Paese inserito in c.d. black list.

In conseguenza l'Agenzia delle Entrate notificava gli avvisi di accertamento di un maggior reddito sottratto a tassazione, ai fini Irpef, n. Omissis (2005), n. Omissis (2006), n. Omissis (2007), n. Omissis (2008), e n. Omissis (2009)

2. Il contribuente introduceva separate impugnazioni innanzi alla Commissione Tributaria Provinciale di Roma, proponendo plurime censure, procedurali e di merito, e contestando innanzitutto che la sua residenza effettiva era nel Principato di Monaco, ove gestiva un ristorante ed in cui peraltro si era trasferito non dall'Italia ma dagli Stati Uniti. Riconosceva di aver svolto attività lavorativa in Italia dal 2007, ed in relazione al reddito conseguito aveva sempre corrisposto i tributi dovuti in Italia. La CTP riuniva i ricorsi e li rigettava, ritenendo che il ricorrente non avesse provato elementi idonei a superare la presunzione di residenza in Italia di cui all' art. 2 , comma 2 bis, del Tuir .

3. A.A. spiegava appello avverso la decisione sfavorevole conseguita dai primi giudici, innanzi alla Commissione Tributaria Regionale del Lazio. La CTR confermava la decisione assunta dalla CTP.

4. Il contribuente ha proposto ricorso per cassazione avverso la pronuncia sfavorevole conseguita nel secondo grado del giudizio, affidandosi a quattro strumenti di impugnazione. Resiste mediante controricorso l'Amministrazione finanziaria.

4.1. Ha fatto pervenire le proprie conclusioni scritte il Pubblico Ministero, nella persona del s.Procuratore Generale Giuseppe Locatelli, ed ha domandato il rigetto del ricorso.

4.2. Per conto del ricorrente, ha depositato comparsa di costituzione di nuovo difensore corredata da procura l'Avv. Antonio Conte, con revoca dei difensori precedentemente nominati.

Motivi della decisione 1. Con il loro primo motivo di ricorso, proposto ai sensi dell' art. 360 , primo comma, n. 3, cod. proc. civ., il contribuente contesta la violazione dell'art. 2, comma 2 bis, del Dpr n. 817 del 1986 (Tuir) per avere la CTR erroneamente ritenuto che incombesse su di lui assicurare la prova della sua residenza all'estero, nel Principato di Monaco, per averla trasferita dall'Italia, mentre il trasferimento è avvenuto dagli Stati Uniti, Paese non inserito nella c.d. black list.

2. Mediante il secondo strumento di impugnazione, introdotto ai sensi dell' art. 360 , primo comma, n. 5, cod. proc. civ., il ricorrente censura la pronuncia della CTR in conseguenza dell'omessa motivazione su un fatto decisivo per il giudizio che è stato oggetto di discussione tra le parti, in relazione all'inapplicabilità della presunzione di cui all' art. 2 , comma 2 bis, del Tuir , non avendo il giudice del gravame pronunciato sugli elementi di prova forniti dal contribuente.

3. Con il suo terzo motivo di ricorso, proposto ai sensi dell' art. 360 , primo comma, n. 3, cod. proc. civ., il contribuente critica la violazione dell' art. 2 , comma 2 bis, del Tuir , per avere il giudice del gravame erroneamente valutato gli elementi di prova addotti per dimostrare l'effettività della sua residenza nel Principato di Monaco, essendo pure l'Amministrazione finanziaria decaduta dal potere di esercitare la pretesa tributaria con riferimento all'anno 2005, non operando il raddoppio dei termini di accertamento.

4. Mediante il quarto mezzo d'impugnazione, introdotto ai sensi dell' art. 360 , primo comma, n. 4, cod. proc. civ., il ricorrente lamenta la nullità della sentenza impugnata per essere stato violato il principio di immutabilità del giudice, essendo stato cambiato il relatore, senza un giustificato motivo.

5. Con i suoi primi tre motivi di ricorso il contribuente, con riferimento ai profili della nullità della sentenza, della violazione di legge e del vizio di motivazione, contesta la decisione adottata dal giudice dell'appello in materia di inversione dell'onere della prova, e comunque di assolvimento dell'onere della prova, circa la sua effettiva residenza all'estero in Paese, il Principato di Monaco, iscritto nella c.d. black list. Gli strumenti di impugnazione presentano elementi di connessione, e possono essere trattati congiuntamente, per ragioni di sintesi e chiarezza espositiva.

5.1. Con il primo motivo di ricorso il ricorrente censura la violazione di legge in cui ritiene essere incorso il giudice di secondo grado per aver ritenuto operante, nel caso di specie, la presunzione di fittizietà del trasferimento all'estero della residenza, in Paese dalla fiscalità privilegiata, di cui all' art. 2 , comma 2 bis, del Dpr n. 917 del 1986 (Tuir), "errando nel ritenere che incombesse sul ricorrente l'onere di provare l'effettiva residenza estera dello stesso" (ric., p. 7).

Nella prospettazione del ricorrente egli non aveva trasferito la propria residenza dall'Italia al Principato di Monaco, Paese pacificamente inserito nella black list, perché in precedenza, già negli anni '80, si era trasferito negli Stati Uniti ed è stato da lì, e non dall'Italia, che si è trasferito nel Principato.

5.1.1. La contestazione non risulta invero scrutinabile, perché il ricorrente neppure indica come abbia provato di avere trasferito la propria residenza negli Stati Uniti prima che nel Principato di

Monaco, e neppure indica come abbia dimostrato che già all'epoca del trasferimento negli USA avesse conseguito la cancellazione dall'anagrafe della popolazione residente in Italia.

5.1.2. L'argomento risulta comunque infondato. Nella versione applicabile *ratione temporis* l' art. 2 , comma 2 bis, del Tuir dispone: "2-bis. Si considerano altresì residenti, salvo prova contraria, i cittadini italiani cancellati dalle anagrafi della popolazione residente ed emigrati in Stati o territori aventi un regime fiscale privilegiato, individuati con decreto del Ministro delle finanze da pubblicare nella Gazzetta Ufficiale". La normativa, che ha funzione antielusiva, non condiziona la propria operatività al fatto che il cittadino italiano si sia trasferito in Paese dalla fiscalità privilegiata provenendo dall'Italia.

5.2. Il secondo motivo di ricorso, proposto ai sensi dell' art. 360 , primo comma, n. 5, cod. proc. civ., come segnalato dal P.M. nelle sue conclusioni, è inammissibile sussistendo un'ipotesi di c.d. "doppia conforme". Si è già avuto modo di chiarire, infatti, che il ricorso per cassazione "è inammissibile per violazione dell' art. 348 ter ultimo comma cod. proc. civ., stante il rigetto dell'appello principale statuito dalla Corte di merito e non avendo la parte attuale ricorrente specificato in ricorso le ragioni di fatto poste rispettivamente a fondamento della decisione di primo e di secondo grado, né dimostrando che esse sono tra loro diverse", Cass. sez. III, 28.2.2023, n. 5947 . Occorre in proposito solo aggiungere che dalla decisione della CTR emerge che l'appello è stato depositato in data 21.10.2015, e pertanto in data successiva all'8.2.2012, quando la riforma è entrata in vigore.

5.2.1. Ove, a prescindere della descrittiva del motivo, possa intendersi che la parte abbia voluto contestare l'omessa pronuncia su una domanda, relativa al richiesto vaglio degli elementi di prova adottati per dimostrare la propria effettività della residenza nel Principato di Monaco, un vizio di nullità della sentenza, pertanto, la critica si sovrappone con quella proposta con il terzo motivo di ricorso, e sarà quindi esaminata in relazione a quest'ultimo.

5.3. Con il suo terzo motivo di ricorso il contribuente critica la violazione dell' art. 2 , comma 2 bis, del Tuir , per avere il giudice del gravame erroneamente omesso di attribuire rilievo "a tutta una serie di prove documentali, offerte dal A.A." (ric., p. 14) per dimostrare l'effettività della sua residenza nel Principato di Monaco, essendo pure l'Amministrazione finanziaria decaduta dal potere di esercitare la pretesa tributaria con riferimento all'anno 2005, non operando il raddoppio dei termini di accertamento.

5.3.1. La CTR scrive in proposito che l'Amministrazione finanziaria ha rilevato "numerosi 'possidenze immobiliari'" del ricorrente in Italia, e che il contribuente "aveva ricoperto la carica di Presidente del Consiglio di Amministrazione della VAREDOPIU REAL ESTATE Srl con sede in Milano, dal 2007 al 2009 ... accertava vari rapporti intercorrenti con istituti bancari e società finanziarie ." (sent. CTR, p. III). Evidenziava inoltre l'Ente impositore che "a) le fatture di energia elettrica prodotte riguardavano gli anni 2005-2007 e dimostravano l'assoluta esiguità dei consumi;" nel Principato, "di contro i consumi di gas nell'abitazione di Roma di proprietà della moglie degli anni 2005-2010, erano consistenti; b) gli scontrini fiscali di acquisti nel Principato di Monaco non potevano avere valore probatorio in quanto non indicavano il soggetto che aveva effettuato l'operazione, né il contribuente aveva prodotto copia di un pagamento bancario tracciabile; c) l'insufficienza della produzione dei certificati di residenza all'estero, stante il

disposto di cui all' art. 2 comma 2 bis Tuir , che introduce una presunzione di permanenza nel territorio dello Stato; d) non potevano essere considerate valide le dichiarazioni rese da terzi residenti all'estero non essendo possibile alcuna verifica sulla provenienza ed attendibilità delle stesse ... " (sent. CTR p. III).

Ricorda quindi la CTR che il ricorrente ha contestato "plurimi aspetti (dalla valutazione della documentazione fornita dal contribuente, ai criteri di individuazione della 'residenza normale' e ad altri profili probatori) in modo non analitico, inoltre non coglie l'evidente ratio decidendi ... avente ad oggetto il non superamento da parte del A.A., mediante gli elementi forniti, della presunzione di cui all' art. 2 comma 2 bis Tuir " (sent. CTR, p. III).

In tal senso ricorda il giudice del gravame come nella decisione della CTP, di cui ha inteso dichiaratamente confermarne la pronuncia, i primi giudici abbiano osservato che, "pur tenuto conto degli elementi adottati" dal contribuente, "la documentazione fornita appare di fatto inconsistente e non rappresentativa di un domicilio estero, e non raggiunge la prova che il contribuente si è realmente trasferito nel Principato di Monaco, piuttosto risulta chiaro l'intento evasivo". Ebbene, "a fronte di ciò il contribuente A.A., non solo non ha adottato elementi probatori validi in senso contrario, ma si è limitato a genericamente riprodurre le argomentazioni svolte in sede di giudizio di primo grado ... genericamente confutando il condivisibile assunto posto a base dell'impugnata pronuncia; in quest'ultima si mette in rilievo, in modo dettagliato, quanto evidenziato nel processo verbale, le varie voci di reddito, di proprietà e di attività professionale e lavorative svolte dal A.A. in Italia, con percezione di rilevanti guadagni a suo favore, il tutto in base ad una valutazione dei primi giudici pienamente attendibile e condivisibile. Del tutto pretestuosa, ancora, è la rilevanza addotta dal contribuente su dichiarazioni rese da terze, rientrando la valutazione delle stesse nell'ampio potere discrezionale del giudice del merito Pertanto è evidente che non solo il A.A. non ha superato la presunzione di cui al richiamato art. 2, comma 2 bis, ma anche che lo stesso ha svolto in modo continuo attività lavorativa in Italia con la percezione di rilevanti redditi come tali imponibili in base alla legislazione fiscale italiana . grava sul contribuente che sia interessato a negare la relativa presunzione, l'onere di fornire la prova contraria per affermare l'esistenza della residenza stessa. E tale prova contraria ... nel caso di specie, non è stata fornita" (sent. CTR, p. IV).

5.4. Non sussiste quindi un'omessa pronuncia da parte della CTR che, provvedendo ad esprimere il giudizio di merito che le compete, ed anche operando richiamo a tutto quanto deciso dalla CTP, che dichiara di condividere, esamina i punti controversi, e spiega che a fronte di pregnanti elementi indiziari forniti dall'Amministrazione finanziaria, il ricorrente è stato in grado di contrapporre soltanto elementi generici e neppure analiticamente esposti.

5.5. I medesimi limiti individuati dal giudice dell'appello presenta il ricorso proposto dal contribuente in questa sede di legittimità. Il ricorrente propone nuovamente alla valutazione elementi non contestati e non rilevanti, come l'aver assoggettato ad imposizione il reddito che riconosce di aver prodotto in Italia, o l'aver gestito un ristorante a Monaco. Insiste nel sostenere di aver trasferito la propria residenza negli Stati Uniti prima che nel Principato di Monaco, ma neppure allega come lo abbia provato e comunque, lo si è già visto, la circostanza non assume

rilievo. Opera generico riferimento ad elementi non decisivi, quale la locazione di un alloggio nel Principato. Richiama, ancora, circostanze che non indica come abbia provato, peraltro in relazione all'intero periodo temporale oggetto di accertamento, come la residenza nel Principato dei due figli, uno coniugato con cittadina monegasca.

In definitiva il ricorrente non si confronta con la decisione impugnata, non chiarisce in che cosa sia errata, non illustra analiticamente in qual modo avrebbe provato emergenze non considerate o erroneamente valutate dal giudice de gravame.

5.5.1. Infondata poi, alla luce del testo applicabile dell' art. 2 , comma 2 bis del Tuir , innanzi riportato, è la censura secondo cui la presunzione di residenza in Italia non potrebbe ritenersi vigente all'epoca dell'accertamento quando, invece, la disposizione era stata già introdotta da anni (il testo innanzi riportato è entrato in vigore il 1.1.1999).

5.5.2. Il contribuente lamenta pure che l'Amministrazione finanziaria sarebbe decaduta dal potere di accertamento, con riferimento all'anno 2005, perché l'atto impositivo è stato notificato il 1.12.2011, non potendo operare il raddoppio dei termini.

La censura è inammissibile perché proposta per la prima volta nel giudizio di cassazione. Solo per completezza si aggiunge allora che, pacificamente, dalle verifiche tributarie per cui è causa si è ingenerato pure un procedimento penale (cfr. ric., p. 13).

In definitiva, il primo ed il secondo motivo di impugnazione devono essere dichiarati inammissibili, mentre il terzo, nella parte in cui le censure sono ammissibili, è comunque infondato, e deve perciò essere respinto.

6. Mediante il quarto mezzo di ricorso il ricorrente lamenta la nullità della sentenza impugnata per essere stato violato il principio di immutabilità del giudice, essendo stato cambiato il relatore, senza un giustificato motivo.

Con il suo ultimo motivo di ricorso, in realtà il ricorrente propone una pluralità di generiche censure, come l'anticipazione del giudizio da parte del relatore, e la partecipazione all'udienza del rappresentante dell'Amministrazione finanziaria sprovvisto di delega, circostanze che però il contribuente neppure illustra come avrebbe inteso provare, e non sono quindi scrutinabili.

6.1. In ordine alla critica di nullità della sentenza in conseguenza del cambio del relatore, che la parte assume essere ingiustificato, può ricordarsi come questa Corte di legittimità abbia già avuto occasione di chiarire che "non costituisce motivo di nullità del procedimento e della sentenza la trattazione della causa da parte di un giudice diverso da quello individuato secondo le tabelle, determinata da esigenze di organizzazione interna al medesimo ufficio giudiziario, pur in mancanza di un formale provvedimento di sostituzione da parte del Presidente del Tribunale, perché, ai sensi del primo comma dell' art. 156 cod. proc. civ. la nullità di un atto per inosservanza di forme non può esser pronunciata se non è comminata dalla legge e pertanto è configurabile una mera irregolarità, inidonea a produrre alcuna conseguenza negativa sugli atti processuali o sulla sentenza", Cass. sez. III, 22.5.2001, n. 6964 ; e non si è mancato di specificare che "è manifestamente infondata la questione di legittimità costituzionale, in relazione agli artt.

25 e 107 della Costituzione, degli artt. 161 comma secondo e 354 comma primo del cod. proc. civ., nella parte in cui non prevedono la nullità assoluta della sentenza in caso di sostituzione del giudice istruttore-relatore senza le formalità di cui all' art. 174 cod. proc. civ., in quanto ciò non implica violazione del principio del giudice naturale, che si riferisce all'ufficio giudiziario investito della competenza giurisdizionale e non al singolo magistrato, né di quello della inamovibilità del giudice, che riguarda i cambiamenti di sede e di funzioni, non la semplice sostituzione in un singolo affare. (V. Sent. n. 173, 2 dicembre 1970, Corte Cost)", Cass. sez. II, 27.11.1992, n. 12709 ; statuendosi pure che "il vizio di costituzione è ravvisabile solo quando gli atti giudiziali siano posti in essere da persona estranea all'Ufficio e non investita della funzione esercitata e perciò non è riscontrabile quando si verifichi una sostituzione tra giudici di pari funzioni e di pari competenza, appartenenti al medesimo ufficio giudiziario; ne consegue che la sostituzione del giudice senza l'osservanza delle condizioni stabilite dagli artt. 174 cod. proc. civ. e 79 disp. att. cod. proc. civ. costituisce in difetto di espressa sanzione di nullità, una mera irregolarità di carattere interno che non incide sulla validità dell'atto e non è causa di nullità del giudizio o della sentenza", Cass. sez. I, 25.7.1997, n. 6953 .

Il quarto motivo di ricorso risulta pertanto infondato, e deve perciò essere respinto.

In definitiva, il ricorso deve essere rigettato.

7. Le spese di lite seguono l'ordinario criterio della soccombenza, e sono liquidate in dispositivo in considerazione della natura delle questioni affrontate e del valore della controversia.

7.1. Risultano integrati anche i presupposti per il versamento, da parte del ricorrente, del c.d. doppio contributo.

La Corte di Cassazione,

P.Q.M. rigetta il ricorso proposto da A.A., che condanna al pagamento delle spese processuali in favore della controricorrente, e le liquida in complessivi Euro 10.000,00 oltre spese prenotate a debito.

Ai sensi del d.P.R. 30 maggio 2002, n. 115 , art. 13 , comma 1 quater, dà atto della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento, da parte del ricorrente, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello da corrispondere per il ricorso a norma del cit. art. 13, comma 1 bis, se dovuto.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa

- Prassi
- Giurisprudenza