Sentenza del 24/05/2024 n. 14596 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

La Direzione Provinciale II di Torino dell'Agenzia delle Entrate emetteva nei confronti di A.A. un avviso di accertamento con il quale, in relazione all'anno 2007, recuperava a tassazione ai fini dell'IRPEF un reddito imponibile di 30.337,60 euro, determinato sinteticamente ex art. 38 , comma 4, del D.P.R. n. 600 del 1973 in base al c.d. "redditometro", irrogando nei suoi confronti le sanzioni pecuniarie previste dalla legge per il caso di omessa presentazione della dichiarazione fiscale.

Lo A.A. impugnava il predetto avviso di accertamento dinanzi alla Commissione Tributaria Provinciale di Torino, deducendo: - di essere ministro di culto dell'ABWE ("Association of Baptists for World Evangelism", "Associazione dei Battisti per l'Evangelizzazione del Mondo"), organizzazione religiosa avente la propria sede centrale negli Stati Uniti d'America; - di svolgere, inoltre, attività missionaria per conto della predetta associazione insieme alla di lui moglie B.B.; - che essi coniugi avevano la doppia cittadinanza italiana e statunitense ed erano residenti in ambedue gli Stati; - che nell'anno 2007 avevano percepito dall'ABWE somme di denaro a titolo di rimborso spese, da considerarsi alla stregua di "liberalità indiretto, per un ammontare complessivo di 61.175 dollari; - che tali redditi erano già stati dichiarati e tassati negli USA, sicchè non potevano essere soggetti a imposizione anche in Italia, in quanto esenti.

La Commissione Provinciale adìta, con sentenza n. 149/6/13 dell'8 ottobre 2013, accoglieva il ricorso del contribuente, ritenendo illegittimo l'utilizzo da parte dell'Amministrazione Finanziaria del metodo di accertamento sintetico basato sul "redditometro", siccome caratterizzato dal riferimento a "indici e coefficienti astrattamente applicati, previsti da tabelle preconfezionate, per far scaturire un presunto valore di reddito non supportato da ragionevolezza e duttilità".

La decisione veniva appellata dall'Agenzia delle Entrate davanti alla Commissione Tributaria Regionale del Piemonte, la quale, con sentenza n. 560/1/16 del 28 aprile 2016, rigettava il gravame della parte erariale, confermando con diversa motivazione la pronuncia del primo giudice.

Rilevava il collegio di secondo grado: - che, ai sensi dell' art. 50 del D.P.R. n. 917 del 1986 (TUIR), i redditi percepiti dal ministro di culto di una delle varie confessioni religiose riconosciute sono assimilati a quelli di lavoro dipendente, e come tali tassabili; - che, tuttavia, l'art. 163 dello stesso testo unico stabilisce il divieto della doppia imposizione, in virtù del quale la stessa imposta non può essere applicata più volte in dipendenza del medesimo presupposto; - che a livello internazionale il divieto in parola è stato sancito da convenzioni bilaterali stipulate dallo Stato italiano con diversi Paesi esteri, fra i quali anche gli USA; - che dette convenzioni, una volta

ratificate e rese esecutive in Italia, come nel caso di specie, prevalgono sulla normativa interna; - che, conseguentemente, "l'accertamento" eseguito nei confronti dello A.A. "risultava ab origine illegittimo"; - che nel corso del giudizio d'appello, tramite il suo nuovo difensore, il contribuente aveva "comparato e confutato le conclusioni cui era pervenuto l'Ufficio accertatore, evidenziando la sostanziale congruità e coerenza tra le somme percepite... in Italia dalla A.B.W.E. e le medesime dichiarate negli U.S.A. e colà tassate".

Contro questa sentenza l'Agenzia delle Entrate ha proposto ricorso per Cassazione affidato a cinque motivi.

Lo A.A. ha resistito con controricorso.

La causa è stata trattata all'udienza pubblica del 20 marzo 2024.

Nel termine di cui all' art. 378 c.p.c. il Pubblico Ministero ha depositato memoria, con la quale ha chiesto l'accoglimento del ricorso.

Motivi della decisione 1. Con il primo motivo di ricorso, formulato ai sensi dell' art. 360 , comma 1, n. 4) c.p.c., viene denunciata la nullità dell'impugnata pronuncia per violazione e falsa applicazione dell' art. 36 del D.Lgs. n. 546 del 1992 e dell' art. 115 c.p.c.

1.1 Si sostiene che la decisione assunta dalla CTR piemontese risulterebbe corredata di una motivazione solo apparente, avendo il giudice tributario di secondo grado escluso la tassabilità in Italia del reddito prodotto dallo A.A. negli Stati Uniti d'America nell'anno 2008 sulla scorta di affermazioni confuse, anapodittiche e in taluni punti irriducibilmente contraddittorie.

1.2 Dalla lettura della sentenza non si comprenderebbero, infatti, le ragioni per le quali le somme erogate in quell'anno dall'ABWE in favore dell'odierno controricorrente non potrebbero essere soggette a imposizione.

2. Con il secondo motivo, proposto ai sensi dell' art. 360 , comma 1, n. 3) c.p.c., sono lamentate la violazione e la falsa applicazione degli art. 2 , 23 , 50 , 163 e 165 del TUIR , degli art. 4 e 15 della Convenzione bilaterale Italia/USA contro le doppie imposizioni firmata il 17 aprile 1984, ratificata e resa esecutiva con L. n. 763 del 1985 , nonché dell' art. 2697 c.c. e dell' art. 115 c.p.c.

2.1 Si deduce che, in virtù delle menzionate norme del TUIR, le somme in questione dovevano ritenersi imponibili esclusivamente in Italia, essendo state percepite da un contribuente avente la cittadinanza italiana e residente nel territorio dello Stato e risultando in contrasto con le concordi allegazioni delle parti, e comunque sfornito di supporto probatorio, l'asserto della CTR secondo cui lo A.A. sarebbe stato residente negli USA fino all'ottobre 2007.

2.2 Fermo quanto precede, viene altresì obiettato che dalla sentenza gravata non si evincerebbero in alcun modo gli elementi da cui il collegio di secondo grado ha desunto che il reddito in discorso fosse stato percepito, dichiarato e tassato negli USA, né tantomeno il motivo per il quale ha ritenuto non imponibile tale reddito in Italia, alla stregua della menzionata convenzione bilaterale.

3. Con il terzo mezzo, introdotto ai sensi dell' art. 360 , comma 1, n. 3) c.p.c., sono prospettate la violazione e la falsa applicazione dell' art. 38 del D.P.R. n. 600 del 1973 e dell' art. 2697 c.c.

3.1 Si osserva che, anche a voler considerare redditi esenti le somme erogate allo A.A. dall'ABWE nell'anno 2008, in ogni caso la CTR avrebbe dovuto verificare se tali redditi risultassero sufficienti a "coprire" quello sinteticamente accertato dall'Ufficio.

4. Con il quarto motivo, riconducibile al paradigma dell' art. 360 , comma 1, n. 4) c.p.c., è denunciata la nullità della sentenza per violazione e falsa applicazione dell' art. 112 c.p.c. e dell' art. 36 del D.Lgs. n. 546 del 1992 .

4.1 Viene rimproverato alla CTR di aver omesso di pronunciare sul motivo di appello con il quale l'Agenzia delle Entrate aveva argomentato che le somme corrisposte dall'ABWE allo A.A. "erano al più redditi esenti che non coprivano integralmente il reddito sinteticamente accertato nei confronti di un soggetto che non aveva dichiarato - per l'anno in accertamento - reddito".

4.2 Si soggiunge che, in ogni caso, la sentenza impugnata è da ritenersi nulla per carenza assoluta di motivazione, non avendo il giudice di secondo grado minimamente spiegato donde si ricaverebbe che il contribuente, tramite il suo nuovo difensore, sarebbe riuscito a dimostrare "la sostanziale congruità e coerenza tra le somme percepite... in Italia dalla A.B.W.E. e le medesime dichiarate negli U.S.A. e cola tassate".

5. Con il quinto motivo, inquadrato nello schema dell'art. comma 1, n. 3) c.p.c., vengono nuovamente dedotte la violazione e la falsa applicazione dell' art. 38 del D.P.R. n. 600 del 1973 e dell' art. 2697 c.c.

5.1 Si imputa alla CTR di aver erroneamente statuito, in adesione a un indirizzo giurisprudenziale di legittimità da considerarsi "assolutamente isolato e sconfessato da altre pronunce della... Corte", che per superare la presunzione di capacità contributiva ricollegata al "redditometro" sia sufficiente offrire la prova della disponibilità di redditi esenti o soggetti a ritenuta alla fonte a titolo di imposta o comunque legalmente esclusi dalla formazione della base imponibile, e non anche dimostrare che le spese per incrementi patrimoniali ritenute indicative di capacità contributiva siano state sostenute proprio con quei redditi.

6. Il primo e il quarto motivo possono essere esaminati insieme, perché intimamente connessi, prospettando entrambi un vizio di nullità della sentenza per difetto del requisito di cui all' art. 36 , comma 2, n. 4) del D.Lgs. n. 546 del 1992 .

6.1 Essi sono fondati e vanno, pertanto, accolti.

6.2 Giova premettere che, a sèguito della riformulazione dell' art. 360 , comma 1, n. 5) c.p.c. disposta dal D.L. n. 83 del 2012 , convertito con modificazioni dalla L. n. 134 del 2012 , il sindacato di legittimità sulla motivazione è ormai da ritenere ristretto alla sola verifica dell'inosservanza del c.d. "minimo costituzionale" richiesto dall'art. 111, comma 6, della Carta fondamentale, individuabile nelle ipotesi - che si tramutano in vizio di nullità della sentenza per difetto del requisito di cui all' art. 132 , comma 2, n. 4) c.p.c. - di "mancanza assoluta di motivi sotto il profilo materiale e grafico", di "motivazione apparente", di "contrasto irriducibile fra

affermazioni inconciliabili" e di "motivazione perplessa od incomprensibile", esclusa qualunque rilevanza della mera "insufficienza" o "contraddittorietà" della motivazione; con la precisazione che l'anomalia motivazionale deve emergere dal testo del provvedimento impugnato, a prescindere dal confronto con le risultanze processuali (cfr., ex permultis, Cass. n. 20598/2023 , Cass. n. 20329/2023 , Cass. n. 3799/2023 , Cass. Sez. Un. n. 37406/2022, Cass. Sez. Un. n. 32000/2022 , Cass. n. 8699/2022 , Cass. n. 7090/2022 , Cass. n. 24395/2020 , Cass. Sez. Un. n. 23746/2020 , Cass. n. 12241/2020 , Cass. Sez. Un. n. 17564/2019, Cass. Sez. Un. 19881/2014, Cass. Sez. Un. 8053/2014).

6.3 Ciò posto, va osservato che, nel caso di specie, la CTR piemontese ha così giustificato la decisione assunta:

(1)le somme erogate nell'anno 2007 allo A.A. dall'ABWE, organizzazione religiosa avente sede negli USA, pur costituendo redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente, giusta il disposto dell' art. 50 del TUIR , non erano tuttavia tassabili in Italia in forza del divieto della doppia imposizione sancito nell'àmbito dell'ordinamento giuridico interno dall'art. 163 del medesimo testo unico e a livello internazionale dalla Convenzione stipulata dal nostro Stato con gli USA il 17 aprile 1984, ratificata e resa esecutiva con L. n. 763 del 1985 ;

(2)per tale ragione, "l'accertamento" fiscale per cui è causa "risultava ab origine illegittimo";

(3)"quanto alla ricostruzione dei conteggi del redditometro", nel corso del giudizio d'appello il contribuente aveva efficacemente "confutato le conclusioni cui era pervenuto l'Ufficio accertatore, evidenziando la sostanziale congruità e coerenza tra le somme percepite... in Italia dalla A.B.W.E. e le medesime dichiarate negli U.S.A. e colà tassate".

6.4 Le surriportate espressioni risultano meramente assertive e anapodittiche, sì da determinare la nullità della sentenza per grave anomalia motivazionale, vizio tuttora denunciabile in sede di legittimità ex art. 360 , comma 1, n. 4) c.p.c.

6.5 Anzitutto, nell'impugnata pronuncia non viene affatto spieqato per quale motivo, alla stregua della normativa convenzionale di riferimento, i redditi costituiti dalle erogazioni fatte dall'ABWE in favore dello A.A. sotto forma di "rimborsi di spese" - che la stessa CTR reputa assimilabili a quelli di lavoro dipendente - non fossero imponibili in Italia, bensì unicamente negli USA.

6.5.1 Al riguardo, occorre tener presente che l'art. 15 della menzionata Convenzione Italia/USA del 17 aprile 1984, rubricato "Lavoro subordinato", così recita:

"1. Salve le disposizioni degli articoli 16, (Compensi e gettoni di presenza) 18 (Pensioni, ecc.) e 19 (Funzioni pubbliche), i salari, gli stipendi e le altre remunerazioni analoghe che un residente di uno Stato contraente riceve in corrispettivo di una attività dipendente sono imponibili soltanto in detto Stato, a meno che tale attività non venga svolta nell'altro Stato contraente. Se l'attività è quivi svolta, le remunerazioni percepite a tal titolo sono imponibili in questo altro Stato.

2. Nonostante le disposizioni del paragrafo 1, le remunerazioni che un residente di uno Stato contraente riceve in corrispettivo di un'attività dipendente svolta nell'altro Stato contraente sono

imponibili soltanto nel primo Stato se:

a) il beneficiario soggiorna nell'altro Stato per un periodo o periodi che non oltrepassano in totale 183 giorni nel corso dell'anno fiscale considerato;

b) le remunerazioni sono pagate da o per conto di un datore di lavoro che non è residente dell'altro Stato; e

c) l'onere delle remunerazioni non è sostenuto da una stabile organizzazione o da una base fissa che il datore di lavoro ha nell'altro Stato.

3. Nonostante le precedenti disposizioni del presente articolo, le remunerazioni percepite in corrispettivo di un lavoro subordinato regolarmente svolto a bordo di navi o di aeromobili utilizzati da un'impresa di uno Stato contraente in traffico internazionale sono imponibili soltanto in detto Stato contraente".

6.5.2 A fronte di una disciplina contemplante varie ipotesi diversamente regolate - adottata in conformità al modello OCSE di convenzione fra gli Stati in materia di doppia imposizione, sulla cui corretta applicazione questa Corte si è più volte pronunciata (cfr. Cass. n. 27278/2023 , Cass. n. 26383/2022 , Cass. n. 24112/2017 , Cass. n. 14474/2016) -, la Commissione regionale avrebbe, in primo luogo, dovuto individuare quella ritenuta applicabile al caso esaminato; ma a tanto essa non ha provveduto, astenendosi dal compiere gli accertamenti di merito necessari per una corretta sussunzione della fattispecie concreta nella pertinente previsione normativa.

6.6 Fermo quanto precede, non è inoltre dato comprendere:

- donde si ricaverebbe che i redditi di cui trattasi fossero stati dichiarati e tassati nello Stato nordamericano;

- a quanto ammontasse l'imposta eventualmente versata dal contribuente allo Stato estero;

- se detta imposta, ove mai corrisposta, risultasse pari o addirittura superiore a quella dovuta in Italia.

6.7 A tutto concedere, pur volendo dare per acquisito che le somme di danaro in discorso fossero già state tassate all'estero e che dovessero considerarsi esenti da imposta in Italia, rimane comunque del tutto inesplicato se la disponibilità di tali somme consentisse di ritenere inesistente, o esistente in misura inferiore, il reddito presunto dall'Ufficio sulla base del "redditometro".

6.8 Sul punto, come si è visto, la sentenza si è limitata ad "ascri(vere) al merito del nuovo difensore (della fase di appello) di aver comparato e confutato le conclusioni cui era pervenuto l'Ufficio accertatore, evidenziando la sostanziale congruità e coerenza tra le somme percepite... in Italia dalla A.B.W.E. e le medesime dichiarate negli U.S.A. e colà tassate", senza tuttavia minimamente indicare come sarebbe stata in concreto fornita dal contribuente la prova atta a superare la presunzione legale relativa di capacità contributiva introdotta dalla disciplina del

redditometro (sull'argomento si vedano, fra le altre, Cass. n. 31844/2023 , Cass. n. 10378/2022 , Cass. n. 1980/2020).

6.9 In definitiva, la motivazione spesa dalla CTR, sebbene riconoscibile, sotto il profilo materiale e grafico, come parte del documento in cui consiste il provvedimento giudiziale, non rende percepibili le ragioni della decisione, risultando obiettivamente inidonea a far conoscere l'iter seguìto dal giudice di merito per la formazione del proprio convincimento, sì da non consentire alcun effettivo controllo sull'esattezza e sulla logicità del suo ragionamento ad opera di questa Corte, alla quale non può essere lasciato il còmpito di integrarlo con le più varie, ipotetiche, congetture (cfr. Cass. Sez. Un. n. 2767/2023 , Cass. n. 6758/2022 , Cass. n. 13977/2019 , Cass. Sez. Un. n. 22232/2016, Cass. Sez. Un. n. 16599/2016).

7. La riscontrata nullità della sentenza per difetto del requisito di cui all' art. 36 , comma 2, n. 4) del D.Lgs. n. 546 del 1992 - norma speciale del processo tributario che nel giudizio civile ordinario trova il suo corrispondente nell' art. 132 , comma 2, n. 4) c.p.c. - assorbe l'esame delle ulteriori censure mosse dalla parte ricorrente.

8. Va, conseguentemente, disposta, a norma dell' art. 384 , comma 2, prima parte, c.p.c., la cassazione dell'impugnata pronuncia con rinvio alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Piemonte, in diversa composizione, la quale procederà a un nuovo esame della controversia, fornendo congrua motivazione.

8.1 Al giudice del rinvio viene rimessa anche la pronuncia sulle spese del presente giudizio di legittimità, ai sensi dell' art. 385 , comma 2, seconda parte, c.p.c.

P.Q.M. La Corte accoglie il primo e il quarto motivo di ricorso, assorbiti i restanti; cassa la sentenza impugnata e rinvia la causa alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Piemonte, in diversa composizione, anche per la pronuncia sulle spese del presente giudizio di legittimità.

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza