

Sentenza del 14/05/2025 n. 12909 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Fatti di causa

Sul ricorso n. 3282/2016

Gli atti impositivi impugnati in primo grado riguardano redditi da capitale derivanti da disponibilità patrimoniali riconducibili alla Fondazione O. S., costituita da A.A. ("la contribuente") in data 3/8/1993 in V nello S.

Sulla base degli accertamenti dell'Ufficio, i redditi avrebbero dovuto essere dichiarati in I, in quanto la contribuente doveva considerarsi residente in I e non nel P.

In particolare, la fondazione era stata costituita nel maggio del 1993 e risultava intestataria di alcuni conti correnti presso la LGT di V e presso la BSI SA di G.

Nel luglio 1993 la A.A. risultava indicata come beneficiaria della fondazione, e negli "statuti complementari" datati 3/8/1993 risultavano indicati come beneficiari al 33% B.B., C.C. e D.D.

Nell'atto di fondazione del 3/8/1993 la A.A. dichiarò di voler donare una parte del patrimonio alla fondazione.

La situazione patrimoniale della fondazione era costituita da beni e liquidità per un valore complessivo di oltre cinque milioni di Euro al 31/12/2001.

Emesso un invito a comparire alla contribuente, dopo una interlocuzione con lei, l'Ufficio ritenne che la fondazione era un mero schermo formale della A.A. e che i beni e la liquidità ad essa facenti capo erano riconducibili, sostanzialmente, all'odierna contribuente.

Di conseguenza, l'Ufficio emise un avviso di accertamento ai sensi dell' art. 37 , comma 3, del D.P.R. n. 600 del 1973 , sul presupposto che l'effettiva e reale beneficiaria del reddito da capitale fosse l'odierna contribuente.

Su impugnazione della contribuente, la C.T.P. di Roma rigettò il ricorso.

Su appello della contribuente, la C.T.R. riformò la sentenza di primo grado, facendo valere l'efficacia di giudicato della sentenza n. 328/13/11 della C.T.P. di Roma che, su analoga impugnazione della contribuente avente ad oggetto gli avvisi di accertamento relativi al periodo 2002-2006, accolse il ricorso.

Avverso la sentenza d'appello indicata in epigrafe, l'Agenzia delle Entrate ha proposto ricorso per cassazione, affidato ad un solo motivo.

La contribuente si difende con controricorso.

Il Sostituto Procuratore Generale, dott. Michele Di Mauro, ha depositato requisitoria scritta.

Sul ricorso n. 6828/2017

L'atto di contestazione impugnato in primo grado riguarda disponibilità patrimoniali riconducibili alla Fondazione O. S., costituita da A.A. ("la contribuente") in data 3/8/1993 in V nello S.

Sulla base degli accertamenti dell'Ufficio, i redditi derivanti da quelle disponibilità avrebbero dovuto essere dichiarati in I, in quanto la contribuente doveva considerarsi residente in I e non nel P.

In particolare, la fondazione era stata costituita nel maggio del 1993 e risultava intestataria di alcuni conti correnti presso la LGT di V e presso la BSI SA di G.

Nel luglio 1993 la A.A. risultava indicata come beneficiaria della fondazione, e negli "statuti complementari" datati 3/8/1993 risultavano indicati come beneficiari al 33% B.B., C.C. e D.D.

Nell'atto di fondazione del 3/8/1993 la A.A. dichiarò di voler donare una parte del patrimonio alla fondazione.

La situazione patrimoniale della fondazione era costituita da beni e liquidità per un valore complessivo di oltre cinque milioni di Euro al 31/12/2001.

Emesso un invito a comparire alla contribuente, dopo una interlocuzione con lei, l'Ufficio ritenne che la fondazione era un mero schermo formale della A.A. e che i beni e la liquidità ad essa facenti capo erano riconducibili, sostanzialmente, all'odierna contribuente.

Di conseguenza, l'Ufficio emise un atto di contestazione con l'irrogazione della sanzione prevista dall' art. 5 , comma 4, del D.L. n. 167 del 1990 , per violazione dell'art. 4 del citato decreto-legge, concernente gli obblighi legati al cd. "monitoraggio fiscale".

Su impugnazione della contribuente, la C.T.P. di Roma rigettò il ricorso.

Su appello della contribuente, la C.T.R. riformò la sentenza di primo grado, facendo valere l'efficacia di giudicato della sentenza n. 328/13/11 della C.T.P. di Roma che, su impugnazione della contribuente avente ad oggetto gli avvisi di accertamento relativi al periodo 2002-2006, accolse il ricorso.

Avverso la sentenza d'appello indicata in epigrafe, l'Agenzia delle Entrate ha proposto ricorso per cassazione, affidato ad un solo motivo.

La contribuente si difende con controricorso.

Il Sostituto Procuratore Generale, dott. Michele Di Mauro, ha depositata requisitoria scritta.

Ragioni della decisione

Pur essendo stati proposti i ricorsi contro due diverse sentenze, essi sono non solo soggettivamente connessi, ma anche oggettivamente connessi, perché le sentenze che ne sono oggetto si fondano sugli stessi presupposti di fatto e su percorsi motivazionali sovrapponibili.

Essi, dunque, devono essere riuniti, per essere esaminati e decisi in *simultaneus processus*.

Sul ricorso n. 3282/2016

1. Con l'unico motivo, rubricato "Violazione e falsa applicazione dell' art. 2909 c.c. in relazione all' art. 360 n. 3 c.p.c.", l'Agenzia delle Entrate deduce che la controversia ha per oggetto un avviso di accertamento con cui si recuperano a tassazione redditi di capitale i cui presupposti sono mutevoli, in quanto anno per anno possono cambiare la residenza fiscale e gli altri requisiti per la determinazione del reddito.

L'Agenzia ricorrente ricorda che, affinché vi sia estensione del giudicato, i fatti che ne rappresentano il sostrato materiale devono avere per legge efficacia permanente o pluriennale, caratteristica che esulerebbe nella fattispecie di causa.

1.1. Il motivo è fondato.

La questione dirimente affrontata dalla sentenza impugnata è quella della titolarità soggettiva del rapporto d'imposta con il fisco italiano in relazione ai fondi facenti capo alla fondazione "O. S." avente sede in Liechtenstein, in relazione all'anno d'imposta 2001.

Orbene, la C.T.R. ha ritenuto che l'effettivo possessore di questi fondi, e dunque l'effettivo percettore dei relativi redditi di capitale, con riferimento all'anno d'imposta 2001, non fosse l'odierna contribuente, senza individuare chi fossero, d'altra parte, gli effettivi possessori/percettori.

L'esclusione della A.A. come titolare del rapporto d'imposta, tuttavia, non è avvenuta in seguito ad un accertamento fattuale, bensì mercé l'estensione all'anno d'imposta 2001 di un giudicato formatosi con riferimento agli anni d'imposta 2002-2006 e costituito dalla sentenza n. 328/11 della C.T.P. di Roma, che, per quel che in questa sede ancora interessa, aveva stabilito che "gli investimenti esteri...sono stati fatti con donazione della ricorrente nell'anno 1993 a favore dei figli, ora maggiorenni e pertanto giuridicamente capaci di disporre della donazione della madre...".

Ebbene, la sentenza qui impugnata ha, in primo luogo, erroneamente interpretato la ratio decidendi del giudicato del 2011 (relativo agli anni d'imposta 2002-2006).

La sentenza del 2011, infatti, fonda la negazione della titolarità del rapporto d'imposta in capo alla A.A. sulla circostanza che, nel periodo 2002-2006, i figli donatari della contribuente erano "maggioresnni e pertanto giuridicamente capaci di disporre della donazione della madre".

Sicché, già sul piano logico, se, da un anno a un altro, cambia il presupposto di fatto legato alla maggiore età dei figli, quella ratio decidendi, e dunque, quel giudicato, non potranno valere in relazione alle altre annualità d'imposta in cui non tutti i figli donatari della A.A. erano maggiorenni.

Era, dunque, corretta la sentenza della C.T.P., riformata in appello, nella parte in cui aveva escluso l'estensione del giudicato del 2011 per il motivo che, nel 2001, due dei figli donatari della A.A. erano minorenni.

Ma vi è di più.

La questione della titolarità di diritto o di fatto di un reddito dipende da fatti e circostanze suscettibili di modificazione da un anno d'imposta a un altro.

Un reddito che in una certa annualità appartiene, di diritto o di fatto, ad un determinato soggetto, l'anno successivo potrebbe appartenere ad un soggetto diverso, così come l'anno precedente sarebbe potuto appartenere ad un altro soggetto ancora (cfr. Cass, sez. T, n. 20029/2011 , Rv. 61924001; Cass., sez. T, n. 22941/2013 , Rv. 62846801; Cass. sez. T, n. 1837/2014 , Rv. 62928701).

Per giudicare, dunque, se in una certa annualità (nel caso di specie, il 2001), la A.A. avesse la disponibilità di fatto (anche per interposta persona, ex art. 37 , comma 3, del D.P.R. n. 600 del 1973) o di diritto dei redditi di capitali prodotti da fondi esteri, occorre verificare la sussistenza dei fatti costitutivi esposti dall'avviso di accertamento a fondamento della ripresa in relazione a quella determinata annualità, verifica che il giudice d'appello ha ommesso di fare.

Sul ricorso n. 6828/2017.

1.2.Con l'unico motivo, rubricato "Violazione e falsa applicazione dell' art. 2909 c.c. in relazione all' art. 360 n. 3 c.p.c.", l'Agenzia delle Entrate deduce che la controversia ha per oggetto un atto di contestazione con il quale si irroga la sanzione relativa alla mancata dichiarazione degli investimenti detenuti all'estero i cui presupposti sono in parte diversi da quelli esaminati nella sentenza della C.T.P. passata in giudicato n. 328/2011, che aveva ad oggetto avvisi di accertamento.

In ogni caso, i presupposti di fatto comuni agli atti impositivi (relativi alle annualità 2002-2006) e all'atto sanzionatorio (in relazione all'investimento estero detenuto nell'anno d'imposta 2001) impugnati hanno il carattere della mutevolezza, essendo suscettibili di variare di anno in anno, sicché sul presente giudizio nessun effetto preclusivo potrebbe spiegare il giudicato di cui alla sentenza della C.T.P. di Roma del 2011.

1.3.Il motivo è fondato, dovendosi interamente richiamare la motivazione con cui è stato accolto il ricorso n. 3282/2016 proposto dall'Agenzia delle Entrate.

In particolare, i fatti costitutivi della detenzione di fatto (anche per interposta persona) o di diritto di un capitale all'estero in capo ad un determinato soggetto hanno il carattere della mutevolezza, sicché la circostanza che quel capitale sia detenuto da un soggetto in un

determinato anno d'imposta non esclude che possa essere detenuto da un altro soggetto nell'anno d'imposta successivo, né che un soggetto diverso ancora l'abbia detenuto l'anno d'imposta precedente.

Per stabilire, dunque, se l'odierna contribuente fosse la detentrica (di fatto, ex art. 37 , comma 3, del D.P.R. n. 600 del 1973 , o di diritto) del capitale trasferito all'estero nell'anno 2001, sulla quale incombesse l'obbligo, disatteso, della dichiarazione in ossequio alle disposizioni sul monitoraggio fiscale, si sarebbe dovuto verificare attentamente la fondatezza dei fatti costitutivi posti dall'amministrazione alla base dell'atto di irrogazione della sanzione, considerando, peraltro, il disposto dell' art. 4 , lett. c), Tuir .

2. In definitiva, i ricorsi riuniti sono fondati.

Le sentenze impugnate sono cassate e la causa è rinviata, anche per le spese, alla Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado del Lazio, in diversa composizione.

P.Q.M.

Accoglie i ricorsi.

Cassa le sentenze impugnate e rinvia la causa, anche per le spese, alla Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado del Lazio, in diversa composizione.

Così deciso, in Roma, il 4 marzo 2025.

Depositato in Cancelleria il 14 maggio 2025.

Documenti citati

Elenco Atti Normativi citati

Codice civile del 16/03/1942

Approvazione del testo del codice civile

Articolo 2909

Cosa giudicata.

- In vigore dal 19 aprile 1942

Codice procedura civile del 30/01/1941

Codice di procedura civile.

Articolo 360

Art. 360. Sentenze impugnabili e motivi di ricorso.(1)

- In vigore dal 18 ottobre 2022

Testo unico del 22/12/1986 n. 917

Testo unico delle imposte sui redditi.

Articolo 4

Coniugi e figli minori.

- In vigore dal 2 marzo 1989 - con effetto dal 1 gennaio 1988

Elenco Atti Normativi citati non presenti in banca dati

Decreto-legge del 1990 n° 167 - Articolo 5-com4

Decreto del Presidente della Repubblica del 1973 n° 600 - Articolo 37-com3

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza