

18053.21



7/

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
QUINTA SEZIONE CIVILE

Oggetto:
iscrizione nell'anagrafe della popolazione
residente - tassazione dei redditi prodotti
anche all'estero - prova mediante presunzioni
dei redditi prodotti -

Composta da:

Angelina-Maria Perrino	- Presidente -	
Paolo Catalozzi	- Consigliere -	R.G. n. 12624/2014
Giancarlo Triscari	- Consigliere relatore -	Cron. 18053
Salvatore Sajia	- Consigliere -	CC - 14/10/2020
Gian Andrea Chiesi	- Consigliere -	

ADETTONI Novik

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

Sul ricorso iscritto al n. 12624 del ruolo generale dell'anno 2014
proposto da:

Agenzia delle entrate, in persona del direttore pro tempore,
rappresentata e difesa dall'Avvocatura dello Stato, presso i cui uffici
in Roma, via dei Portghesi, n. 12, è domiciliata;

- ricorrente -

contro

(omissis) , rappresentato e difeso dall'Avv. (omissis)

per procura speciale a margine del controricorso, elettivamente

3098
20

gr

domiciliato in (omissis) , presso lo studio dell'Avv.
(omissis);

- *controricorrente* -

per la cassazione della sentenza della Commissione tributaria regionale del Friuli-Venezia Giulia, n. 80/8/13, depositata in data 11 novembre 2013;

udita la relazione svolta nella Camera di Consiglio del 14 ottobre 2020 dal Consigliere Giancarlo Triscari;

rilevato che:

1. dall'esposizione in fatto della sentenza impugnata si evince che:

l'Agenzia delle entrate aveva notificato a (omissis) quattordici avvisi di accertamento per omessi versamenti Iva, Irpef e Irap, relativamente agli anni di imposta dal 1999 al 2007, tenuto conto del fatto che lo stesso era iscritto nell'anagrafe della popolazione residente in Italia, quindi soggetto passivo di imposta per i redditi prodotti; avverso gli atti impositivi il contribuente aveva proposto separati ricorsi, sostenendo, fra l'altro, di non essere tenuto al pagamento delle imposte in quanto cittadino israeliano residente all'estero, presso cui aveva il centro della propria vita familiare e degli interessi; la Commissione tributaria provinciale, riuniti i ricorsi, li accoglieva, annullando gli avvisi di accertamento; l'Agenzia delle entrate aveva proposto appello principale e il contribuente appello incidentale condizionato;

la Commissione tributaria regionale del Friuli-Venezia Giulia ha rigettato l'appello principale, in particolare ha ritenuto che: seppure non era da considerarsi corretta la decisione del giudice di primo grado, secondo cui assumeva rilevanza ai fini della decisione la circostanza che il contribuente non fosse residente ai fini fiscali in Italia, tuttavia assumeva rilevanza prioritaria la questione della infondatezza nel merito della pretesa; sul punto, il metodo accertativo seguito dall'Agenzia delle entrate non era corretto, in quanto nessuna perizia contabile era stata effettuata sulla

documentazione, non era stato disposto alcun accertamento sull'attività delle società estere, sui rapporti delle stesse con il contribuente e sulla eventuale quota di partecipazione del medesimo e, infine, non era stata data prova della esistenza di una interposizione fittizia delle società;

l'Agenzia delle entrate ha quindi proposto ricorso per la cassazione della sentenza affidato a due motivi di censura, cui ha resistito il contribuente depositando controricorso;

considerato che:

2. preliminarmente, va disattesa l'eccezione del controricorrente di tardività del ricorso perché notificato oltre il termine di sei mesi di cui all'art. 327, cod. proc. civ., nel testo modificato dall'art. 46, comma 17, legge 18 giugno 2009, n. 69;

a rigore, va osservato che l'avvenuta riunione in sede di giudizio di primo grado dei quattordici ricorsi proposti non muta la natura autonoma degli stessi, sicché occorrerebbe operare, al fine di valutare la tempestività o meno del ricorso in cassazione, una distinzione tra i ricorsi che sono stati proposti prima del 4 luglio 2009 rispetto a quelli di data successiva, attesa la previsione di cui all'art. 58, comma 1, della suddetta legge, secondo cui la riduzione del termine lungo di impugnazione (da un anno a sei mesi) opera solo per i giudizi instaurati dopo la data della sua entrata in vigore;

tuttavia, va osservato che il ricorso risulta tempestivamente notificato entro il termine di sei mesi (ed a maggior ragione, di un anno per i ricorsi di primo grado presentati prima del 4 luglio 2009), atteso che il suddetto termine scadeva il giorno 12 maggio 2014, considerato che l'11 maggio 2014 era domenica, sicché opera la previsione di cui all'art. 155, cod. proc. civ., secondo cui *«Se il giorno di scadenza è festivo la scadenza è prorogata di diritto al primo giorno seguente non festivo»*;

3. con il primo motivo di ricorso si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360, comma primo, n. 3), cod. proc. civ., per violazione e falsa applicazione dell'art. 2, d.P.R. n. 917/1986, dell'art. 43, comma

primo e secondo, cod. civ., degli artt. 2729 e 2697, cod. civ., dell'art. 41, commi 1 e 2, d.P.R. n. 600/1973, per non avere fatta corretta applicazione dei principi in materia di onere della prova nella fattispecie in esame in cui era stato contestato al contribuente l'omessa dichiarazione di ricavi per l'attività di impresa dallo stesso esercitata in Italia;

3.1. con il secondo motivo di ricorso si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360, comma primo, n. 5), cod. proc. civ., per non avere tenuto conto dei fatti secondari dedotti dall'Agenzia delle entrate al fine di dare prova del fatto, principale e decisivo, che il contribuente svolgeva in Italia un'attività economica con conseguente suo assoggettamento al pagamento dei redditi di impresa prodotti sia in Italia che all'estero;

3.2. i motivi, che possono essere esaminati unitariamente, in quanto attengono alla medesima questione della prova dello svolgimento dell'attività economica di impresa del contribuente in Italia, sono fondati;

3.3. preliminarmente, va disattesa l'eccezione del controricorrente di inammissibilità del primo motivo di ricorso in quanto sostanzialmente comporterebbe un nuovo esame delle questioni di merito;

in realtà, la censura di parte ricorrente attiene alla non corretta applicazione della disciplina del riparto dell'onere della prova in una fattispecie, quale quella in esame, in cui la prospettazione fondante la pretesa dell'amministrazione finanziaria era relativa alla mancata dichiarazione di redditi di impresa esercitata in Italia dal contribuente e, sotto tale profilo, della conseguente applicazione dell'art. 2, d.P.R. n. 917/1986 e, per quanto riguarda il regime delle presunzioni, dell'art. 41, d.P.R. n. 600/1973, con la conseguenza che, rispetto alle prove presuntive dedotte dall'amministrazione finanziaria, non solo il giudice del gravame non aveva compiuto alcuna valutazione della gravità, precisione e concordanza delle stesse, ma non aveva

in alcun modo considerato se, a sua volta, il controricorrente avesse assolto al suo onere di prova contraria;

sicchè, non si tratta di procedere ad una rivalutazione degli elementi di prova dedotti dall'amministrazione finanziaria e già valutati, nella loro intrinseca idoneità presuntiva, dal giudice del gravame, né di una prospettazione della diversa lettura delle risultanze probatorie, ma di valutare se sia stato correttamente applicato il principio del riparto dell'onere della prova secondo quanto postulato dalla ricorrente;

4. ciò posto, va osservato che la questione di fondo relativa alla presente controversia attiene alla riconducibilità o meno al contribuente dei redditi formalmente prodotti da diverse società costituite all'estero che, secondo la tesi di parte ricorrente, erano state costituite come mero "schermo" al solo scopo di sottrarre all'accertamento il reddito di impresa dello stesso contribuente; la sentenza censurata ha superato la questione prospettata dal contribuente relativa al fatto che questi non poteva essere considerato soggetto passivo del reddito di impresa in quanto residente all'estero, evidenziando che la decisione di primo grado, secondo cui era stata data prova del fatto che il contribuente non fosse residente ai fini fiscali in Italia si poneva *«in apparente contrasto con gli insegnamenti della Suprema Corte»*, sicchè ha ritenuto di dovere esaminare in via prioritaria la questione della correttezza del metodo accertativo utilizzato; non correttamente, quindi, il controricorrente ritiene (vd. pag. 11 del controricorso) che *«La questione della residenza fiscale in Italia del signor (omissis) è stata concordemente esclusa sia dal Giudice penale che dai Giudici Tributari, ed a questa conclusione tutti i Giudici sono pervenuti esaminando la copiosa documentazione fornita dalla parte nel procedimento penale e nel procedimento tributario»*, non essendo corretto il riferimento alla statuizione sul punto del giudice del gravame;

la questione, quindi, della soggettività passiva del contribuente non è stata esaminata da parte del giudice del gravame ma su tale omessa pronuncia nessuna specifica censura è stata proposta dal controricorrente in via incidentale in questo giudizio, sicchè le considerazioni espresse nel controricorso, in ordine al fatto che era stata data prova della propria residenza in Israele, non sono ammissibili;

4.1. d'altro lato, va osservato che, secondo quanto riportato in sentenza, la pretesa dell'amministrazione finanziaria si fondava sulla circostanza che il contribuente risultava iscritto nell'anagrafe della popolazione residente in Italia, e che questi aveva sostenuto con il ricorso in primo grado che la iscrizione all'anagrafe era meramente formale, essendo lo stesso residente in Israele;

il dato certo, dunque, è che comunque il contribuente era iscritto nell'anagrafe della popolazione residente in Italia, sicchè trova applicazione il costante orientamento di questa Corte (Cass. civ., 25 giugno 2018, n. 16634) secondo cui in tema di imposte dirette, le persone iscritte nell'anagrafe della popolazione residente si considerano, in applicazione del criterio di cui all'art. 2 del d.P.R. n. 917 del 1986, residenti in Italia e, pertanto, assoggettate alla relativa tassazione per tutti i redditi, ovunque prodotti, non assumendo peraltro rilevanza il trasferimento della residenza all'estero fino a quando non risulti la cancellazione del contribuente da detta anagrafe;

inoltre, ai fini iva, il principio di fondo è quello della imponibilità delle operazioni effettuate nello Stato e, di contro, la non imponibilità di quelle operazioni effettuate al di fuori di esso: ma è proprio tale profilo, relativo alla riconducibilità delle operazioni all'attività svolte in Italia dal contribuente, che si fondano le ragioni di censura in esame, sia relativamente a quelle realizzate mediante lo schermo delle società estere che in relazione alle movimentazioni bancarie personali (del contribuente e della moglie) su conti correnti accesi presso istituti bancari in Italia;

4.2. in questo contesto si inquadra anche la questione della applicabilità della convenzione italo-israeliana, richiamata dalla controricorrente, per evitare le doppie imposizioni ratificata con legge 9 ottobre 1997, n. 371;

infatti, la circostanza che il contribuente risulta avere residenza sia in Italia che in Israele rende necessaria la individuazione dei criteri di collegamento previsti dalla citata convenzione proprio al fine di evitare una doppia imposizione fiscale;

è vero che, come evidenziato dal contribuente, in base alla suddetta convenzione, nel caso in cui una persona fisica è considerata residente in entrambi gli stati contraenti, occorre fare riferimento, allora, ai diversi criteri di collegamento, in particolare al luogo in cui lo stesso ha una abitazione permanente, ovvero, nel caso in cui in entrambi gli Stati contraenti la persona ha una abitazione permanente, al luogo in cui vi è il centro degli interessi vitali, ovvero ancora, in via residuale, a quello in cui lo stesso soggiorna abitualmente ovvero ancora, in via residuale, in relazione allo Stato di nazionalità (art. 4);

tuttavia, va altresì menzionato il successivo art. 7, secondo cui gli utili di impresa di uno Stato contraente sono imponibili solo in detto Stato, a meno che l'impresa non svolga la sua attività nell'altro Stato contraente per mezzo di una stabile organizzazione ivi situata;

è quest'ultimo, quindi, il parametro negoziale di riferimento applicabile alla presente fattispecie, in cui, secondo la prospettazione dell'amministrazione finanziaria, sono stati prodotti redditi di impresa mediante una organizzazione imprenditoriale sita in Italia riconducibile al contribuente ed ove le società estere costituivano un mero simulacro fittizio costituite al solo scopo di sottrarre utili alla tassazione;

pertanto, nella postulazione di fondo della pretesa di parte ricorrente, due erano i presupposti in relazione ai quali doveva essere orientata la valutazione degli elementi di prova dedotti: lo svolgimento dell'attività di impresa mediante una stabile

organizzazione in Italia; la natura personale dell'attività di impresa svolta, il che implicava di verificare se le società estere erano state costituite solo formalmente, senza svolgere alcuna propria attività;

5. così delineati, quindi, i fatti principali da provare, la questione si sposta sugli oneri di prova che gravano sulle parti in relazione alla pretesa fatta valere dall'amministrazione finanziaria;

con riferimento al primo profilo occorre che quindi evidenziare che l'onere di provare l'esistenza della stabile organizzazione, secondo la regola generale in materia di regime di prova, può essere fornita dall'amministrazione finanziaria anche mediante presunzioni, purchè nel rispetto dei principi della precisione, gravità e concordanza di cui all'art. 2729, cod. civ.;

con riferimento al secondo profilo, una volta accertata l'esistenza della stabile organizzazione in Italia, l'eventuale verifica dell'omessa presentazione della dichiarazione legittima l'amministrazione finanziaria, ai sensi dell'art. 41, commi 1 e 2, d.P.R. n. 600/1973, ad avvalersi di presunzioni ipersemplici, cioè prive dei requisiti di cui al terzo comma dell'art. 38, stesso d.P.R.;

sicchè, era secondo i suddetti parametri di fondo, relativi all'onere di prova gravante sull'amministrazione finanziaria, che il giudice del gravame avrebbe dovuto fondare la decisione;

6. in realtà, dall'esame del contenuto della pronuncia censurata, non risulta che la stessa abbia fatto applicazione dei suddetti principi in materia di riparto dell'onere della prova sopra delineati;

non risulta, in primo luogo, che il giudice del gravame abbia posto attenzione al profilo della prova relativa alla esistenza della stabile organizzazione in Italia, avendo incentrato la ragione della decisione unicamente sul profilo dei rapporti tra le società estere ed il contribuente;

ma anche relativamente al profilo affrontato, la pronuncia ha, in primo luogo, dedotto circa la mancanza di prova in ordine all'attività delle società estere, alla riferibilità al contribuente delle attività delle stesse o alla quota di partecipazione di cui eventualmente il

contribuente era titolare, senza alcuno specifico riferimento agli elementi di prova su fatti secondari dedotti e allegati dalla ricorrente; sotto tale profilo, ed in ciò risiede la violazione delle regole di riparto dell'onere della prova, il giudice del gravame non ha valutato in alcun modo le prove presuntive prodotte dall'amministrazione finanziaria né ha tenuto conto, eventualmente, delle prove contrarie dedotte dal contribuente;

con riferimento a queste ultime, tuttavia, non può non essere evidenziato che le stesse non potevano riguardare unicamente il fatto della residenza in altro paese (che peraltro, come già osservato, il giudice del gravame ha ritenuto di non dovere considerare), quanto, piuttosto, da un lato, l'effettiva esistenza ed operatività delle società estere e, dall'altro, il fatto di non avere in alcun modo svolto in Italia un'attività di impresa;

7. questo profilo, relativo alla corretta applicazione dei principi in materia di onere della prova, si correla direttamente con quello prospettato dalla ricorrente con il secondo motivo di censura relativo al difetto di motivazione della sentenza per omesso esame di punti di fatto decisivi per la controversia;

7.1. dall'esame del processo verbale di constatazione, riprodotto dalla ricorrente, si evince che diversi erano stati gli elementi di prova presuntiva che erano stati dedotti a fondamento delle pretese fatte valere con gli avvisi di accertamento: a) il contribuente operava nel commercio internazionale di pneumatici e di altri beni di consumo; b) aveva una stabile residenza a Trieste, presso cui era iscritto nell'anagrafe fiscale; c) negli accessi presso il domicilio italiano del contribuente e di una delle sue due collaboratrici era stata rinvenuta una quantità considerevole di fatture di vendita delle società riconducibili al contribuente e documentazione varia relativa a operazioni commerciali, quali accordi commerciali, documenti di trasporto, ordini e conferme d'ordine, email commerciali, listini prezzi e brochure pubblicitarie, ordini di pagamento; d) le collaboratrici, operante una a Trieste e l'altra a Roma, avevano

riferito di occuparsi di ricevere e inviare email commerciali, di predisporre i documenti di vendita, di ricevere precise indicazioni dal contribuente circa le società da utilizzare (società a nome delle quali emettere le fatture, riportare i clienti e le merci); e) le medesime collaboratrici, inoltre, hanno dichiarato di non avere mai contattato direttamente le società con nessun mezzo; f) le società estere erano state costituite nel (omissis), nelle (omissis) e nell' (omissis); g) le società (omissis) s.a., (omissis) l, l (omissis) Ltd, (omissis) (omissis) s.a. avevano sede presso gli indirizzi di riferimento della (omissis) Ltd, società che forniva il servizio di assistenza per la costituzione e gestione di società nel (omissis); h) gli amministratori delle società, italiani o israeliani, avevano sottoscritto tutti dichiarazioni attestanti che il contribuente era titolare esclusivo del potere di utilizzare i conti correnti svizzeri intestati alle stesse; i) non era stato rinvenuto alcun numero telefonico riferibile alle suddette società;

7.2. si tratta, invero, di circostanze di fatto rilevanti ai fini del decidere e che, invero, non sono state prese in considerazione dal giudice del gravame, in tal modo incorrendo nel vizio di motivazione della sentenza di cui all'art. 360, comma primo, n. 5), cod. proc. civ.;

8. in conclusione, i motivi sono fondati, con conseguente accoglimento del ricorso e rinvio alla Commissione tributaria regionale anche per la liquidazione delle spese di lite del giudizio;

P.Q.M.

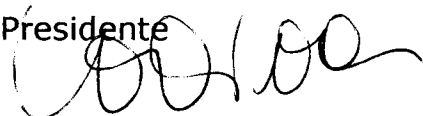
La Corte:

accoglie il primo e secondo motivo di ricorso, cassa la sentenza censurata e rinvia alla Commissione tributaria regionale del Friuli-Venezia Giulia, in diversa composizione, anche per la liquidazione delle spese di lite del presente giudizio.

Così deciso in Roma, addì 14 ottobre 2020.

DEPOSITATO IN CANCELLERIA

Il Presidente



oggi. 24 GIU. 2021

IL FUNZIONARIO GIUDIZIARIO

Ass. Isabella Panacchia

