

**Cass. civ. sez. V, 15 giugno 2016, n. 12311**

REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. PICCININNI Carlo - Presidente -

Dott. SCODITTI Enrico - Consigliere -

Dott. MARULLI Marco - Consigliere -

Dott. TRICOMI Laura - Consigliere -

Dott. PERRINO Angelina Maria - rel. Consigliere -

ha pronunciato la seguente:

SENTENZA

sui ricorsi riuniti iscritti ai numeri 6429 e 6452 del molo generale dell'anno 2010, rispettivamente proposti da:

Agenzia delle entrate, in persona del direttore pro tempore, rappresentato e difeso dall'Avvocatura generale dello Stato, presso gli uffici della quale in Roma, alla via dei Portoghesi, n. 12, si domicilia;

- ricorrente nel giudizio iscritto al n. 6429/10 r.g. -

contro

C.A.G., rappresentato e difeso, giusta procura speciale a margine del controricorso, dagli avvocati Graziano Dusi e Paolo Panariti, elettivamente domiciliatosi presso lo studio del secondo in Roma, alla via Celimontana, n. 3;

- controricorrente e ricorrente incidentale nel giudizio iscritto al n. 6429/10 -

e da:

C.A.G., rappresentato e difeso, giusta procura speciale a margine del ricorso, dagli avvocati Graziano Dusi e Paolo Panariti, elettivamente domiciliato presso lo studio del secondo in Roma, alla via Celimontana, n. 3;

- ricorrente incidentale nel giudizio iscritto al n. 6452/10 -

contro

Agenzia delle entrate, in persona del direttore pro tempore, rappresentato e difeso dall'Avvocatura generale dello Stato, presso gli uffici della quale in Roma, alla via dei Portoghesi, n. 12, si domicilia;

- intimata nel giudizio iscritto al n. 6452/10 -

per la cassazione della sentenza della Commissione tributaria regionale della Lombardia, sede staccata di Brescia, sezione 67, depositata in data 19 gennaio 2009, n. 1/67/09;

udita la relazione sulla causa svolta alla pubblica udienza in data 17 maggio 2016 dal consigliere Dott. Angelina-Maria Perrino;

udito il pubblico ministero, in persona del sostituto procuratore generale Dott. CUOMO Luigi, che ha concluso per l'inammissibilità dei ricorsi.

### Svolgimento del processo

L'Agenzia delle entrate ha notificato al contribuente, pilota automobilistico, per gli anni d'imposta dal 1997 al 2000, avvisi di accertamento con i quali ha recuperato iva, irap, irpef e contributi al servizio sanitario nazionale, considerando C.A. residente in Italia benchè egli si fosse cancellato dall'anagrafe della popolazione residente e fosse emigrato dal 2 settembre 1987 a Montecarlo nel Principato di Monaco, rientrando nel novero dei Paesi a fiscalità privilegiata.

Il contribuente ha impugnato gli avvisi, ottenendone, previa riunione, l'annullamento dalla Commissione tributaria provinciale, la quale, respinte le eccezioni preliminari, ha ritenuto raggiunta la prova dell'effettività del domicilio di C. nel Principato di Monaco.

La Commissione tributaria regionale, in parziale accoglimento dell'appello dell'ufficio, ha rigettato il ricorso del contribuente per gli anni 1999 e 2000, sostenendo, quanto ai periodi d'imposta antecedenti all'entrata in vigore del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 2, comma 2-bis, introdotto dalla L. n. 448 del 1998, art. 10, che l'amministrazione non avesse adeguatamente dimostrato, come suo onere, la sussistenza di uno dei criteri territoriali alternativamente previsti dall'art. 2, comma 2 del t.u.i.r. ed affermando che, di contro, in relazione ai periodi d'imposta successivi, il contribuente non avesse superato, come suo onere, la presunzione fissata dal citato comma 2-bis dell'art. 2.

Avverso questa sentenza propone ricorso dapprima l'Agenzia, che affida ad un unico motivo, cui replica con controricorso e ricorso incidentale articolato in cinque mezzi il contribuente e poi quest'ultimo, che ordina in cinque motivi, cui l'Agenzia non replica.

### Motivi della decisione

1.- I due ricorsi vanno riuniti ex art. 335 c.p.c., appuntandosi entrambi contro la medesima sentenza.

2.- Va preliminarmente dichiarata l'inammissibilità del ricorso incidentale proposto nel giudizio n. 6429/10, per intervenuta consumazione del diritto d'impugnazione.

La notificazione di tale ricorso, contestuale al controricorso, risale al 23 aprile 2010, successivamente, dunque, alla data (8 marzo 2010) in cui C.A. ha notificato autonomo ricorso, iscritto al n. 6452/10, da

qualificare come incidentale perchè proposto successivamente a quello dell'Agenzia, col quale egli ha proposto le medesime doglianze poi reiterate col ricorso incidentale in questione.

Il contribuente, difatti, allorquando ha proposto il ricorso iscritto al n. 6452/10, ha consumato il proprio diritto all'impugnazione alla luce del principio costantemente affermato dalla giurisprudenza della Corte (cfr., in particolare, sez.un., 22 febbraio 2012, n. 2568;

sez.un., 10 marzo 2005 n. 5207; 2 dicembre 2000 n. 15407), secondo cui la rituale proposizione del ricorso per cassazione non consente non soltanto la presentazione di motivi aggiunti, oltre a quelli già formulati, ma neppure la proposizione di un altro ricorso. La consumazione del diritto d'impugnazione conseguente alla proposizione del ricorso per cassazione esclude che la stessa parte, ricevuta la notificazione del ricorso di altro contendente, possa introdurre nuovi e diversi motivi di censura o anche soltanto ripetere le stesse censure già avanzate col proprio originario ricorso con un successivo ricorso incidentale che, se proposto, va dichiarato, quindi, inammissibile, pur restando esaminabile come controricorso nei limiti in cui sia rivolto a contrastare l'impugnazione avversaria.

3.- Seguendo quindi l'ordine logico delle questioni, va esaminato anzitutto per priorità logica il primo motivo del ricorso incidentale iscritto al n. 6452/10, col quale C.A. si duole, ex art. 360 c.p.c., comma 1, nn. 3 e 5, dell'omessa ed insufficiente o contraddittoria motivazione in ordine al fatto decisivo dell'omessa indicazione dei gravi indizi di violazione di legge e della violazione del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 52.

Sostiene sul punto che la richiesta di autorizzazione a procedere all'accesso al domicilio di terzi, la quale risulti priva dell'indicazione dei gravi indizi di violazione di legge oppure li indichi in maniera generica, comporta la nullità di tutti gli atti successivi emessi dall'amministrazione nei confronti del soggetto interessato.

La censura è inammissibile, non soltanto perchè propone in maniera cumulativa due distinte doglianze, ma anche perchè non ne illustra l'interesse ad agire. Non specifica, in particolare, se siano stati giustappunto gli elementi raccolti nel corso dell'accesso domiciliare presso terzi (segnatamente, presso il domicilio del padre del contribuente) a sostenere gli avvisi di accertamento in questione.

Giova rilevare, al riguardo, che l'autorizzazione del procuratore della repubblica all'accesso domiciliare, prevista dal D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 52, comma 2, costituisce un provvedimento amministrativo che si inserisce nella fase preliminare del procedimento di formazione dell'atto impositivo ed i suoi eventuali vizi si riverberano sull'atto conclusivo, determinandone l'invalidità solo con riferimento a quelle parti che siano legate all'atto istruttorio da un nesso di insostituibile e necessaria consequenzialità, mentre nessuna conseguenza comportano per quelle altre parti che siano del tutto distinte ed indipendenti (Cass. 11 novembre 2011, n. 23595).

4.- Col secondo motivo del ricorso incidentale proposto nel medesimo giudizio, C. denuncia, ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, l'omessa pronuncia in ordine al motivo d'impugnazione delle modalità di svolgimento della verifica da parte della Guardia di finanza, lamentando, in particolare, l'omessa consegna del verbale riportante i singoli rilievi quotidianamente accertati.

La censura è inammissibile e comunque infondata.

Essa è inammissibile, in quanto priva d'interesse ad agire: non si specifica, difatti, quale documento sia scaturito dall'omessa comunicazione dei rilievi accertati quotidianamente, considerato che il contribuente non contesta di aver avuto conoscenza del verbale di chiusura.

La censura è comunque infondata, in quanto il D.P.R. n. 633 del 1972, art. 52, comma 6, presidia l'interesse ad ottenere copia del verbale di chiusura delle operazioni, in quanto potenzialmente prodromico alla

successiva emanazione dell'avviso di accertamento (arg. ex Cass. 17 aprile 2015, n. 7843 e da Cass. 15624/14); e, come si è testè precisato, questo verbale è stato conosciuto da C..

5.- La censura proposta col terzo motivo del ricorso incidentale in questione, con la quale il contribuente lamenta la violazione dell'art. 12, comma 7, dello statuto dei diritti del contribuente, nonchè dell'art. 43 c.c., là dove la Commissione tributaria regionale ha reputato equipollente alla notifica presso il domicilio eletto quella compiuta a mani dell'interessato, è inammissibile per difetto d'interesse ad agire, in quanto il contribuente non allega il pregiudizio ricevuto dall'aver ricevuto a mani la notifica in questione.

6.- Inammissibile è poi il quarto motivo del ricorso incidentale in oggetto, proposto ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, col quale C. si duole dell'omessa ed insufficiente motivazione della sentenza impugnata, proponendo, in maniera del tutto generica e circolare un quesito così formulato: "dica la Suprema Corte se esaminata la sentenza sussista la motivazione della ratio decidendi nella pronuncia contestata".

7.- Quanto al ricorso principale, va anzitutto respinta l'eccezione d'inammissibilità per tardività proposta in controricorso.

Al cospetto del deposito della sentenza impugnata, non notificata, risalente al 19 gennaio 2009, il termine annuale all'epoca applicabile maggiorato dei quarantasei giorni di sospensione feriale è andato a scadere il 6 marzo 2010, che era sabato. A norma dell'art. 155 c.p.p., comma 5, per conseguenza, il termine è stato prorogato al lunedì successivo, giusta la L. n. 69 del 2009, art. 58, comma 3, secondo cui "le disposizioni di cui ai commi quinto e sesto dell'art. 155 c.p.c. si applicano anche ai procedimenti pendenti alla data del 1 marzo 2006".

Tempestivamente, dunque, l'Agenzia ha consegnato per la notificazione il ricorso lunedì 8 marzo 2010.

Parimenti infondata è la deduzione d'inammissibilità proposta dal sostituto procuratore generale in udienza, per la mancanza del quesito di fatto.

La doglianza si conclude difatti col sintetico richiamo alle "numerose evidenze fattuali" appena prima compiutamente enumerate.

8.- Col motivo in questione, che esaurisce il ricorso principale, l'Agenzia lamenta, ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, l'omessa motivazione in ordine alla sussistenza del centro di interessi economici ed effettivi in Italia.

In tema d'imposte sui redditi, il D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 2, comma 2, individua, perchè sussista la residenza fiscale nello Stato, tre presupposti, indicati in via del tutto alternativa: il primo, formale, rappresentato dall'iscrizione nelle anagrafi delle popolazioni residenti, gli altri due, di fatto, costituiti dalla residenza o dal domicilio nello Stato ai sensi del codice civile; ne consegue che l'iscrizione del cittadino nell'anagrafe dei residenti all'estero non è elemento determinante per escludere la residenza fiscale in Italia, allorchè il soggetto abbia nel territorio dello Stato il proprio domicilio, inteso come sede principale degli affari ed interessi economici, nonchè delle proprie relazioni personali (Cass. n. 13803/01; 10179/03; n. 14434/10; 24246/11; 29576/11; 678/15).

8.1.- L'interpretazione qui accolta del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 2 è in armonia con l'affermazione della giurisprudenza della Corte di giustizia, secondo cui "ai fini della determinazione del luogo della residenza normale, devono essere presi in considerazione sia i legami professionali e personali dell'interessato in un luogo determinato, sia la loro durata, e, qualora tali legami non siano concentrati in un solo Stato membro, l'art. 7, n. 1, comma 2, della direttiva 83/182/CEE riconosce la preminenza dei legami personali sui legami professionali. Nell'ambito della valutazione dei legami personali e professionali dell'interessato, tutti gli elementi di fatto rilevanti devono essere presi in considerazione, vale a dire, in particolare, la presenza fisica di quest'ultimo nonchè quella dei suoi familiari, la disponibilità di un'abitazione, il luogo di esercizio

delle attività professionali e quello in cui vi siano interessi patrimoniali" (v., in tal senso, sentenza 12 luglio 2001 in causa C262/99, Louloudakis, punti 52, 53 e 55, i cui principi sono stati ribaditi da Corte giust. 7 giugno 2007, in causa C-156/04, Commissione c. Grecia. Da ultimo, in termini, Corte giust. 27 aprile 2016, causa C528/14, X).

8.2.- In questo contesto la motivazione della sentenza impugnata si manifesta gravemente insufficiente, in quanto il giudice d'appello non ha valutato i numerosi elementi, di potenziale valore decisivo, ritualmente e tempestivamente adottati dall'ufficio, tra i quali si segnalano, a titolo esemplificativo, l'apertura da parte del contribuente di numerosi conti correnti in Italia, le numerosissime tracce di frequenti soggiorni in Italia enumerate in ricorso, la circostanza che i numerosi contratti di sponsorizzazione prevedano come foro competente in caso di controversie quello italiano, l'avvenuta stipula da parte di C. di polizze assicurative in Italia, la circostanza del recapito della corrispondenza all'indirizzo di Rovato in Italia.

D'altronde, lo stesso contribuente ammette in controricorso che "il C. non ha legami sentimentali stabili..., ma è profondamente legato al figlio avuto dall'ex compagna e si reca a fargli visita -in Italia- o lo porta con sé il più spesso possibile".

9.- Inammissibile, infine, è il quinto motivo del ricorso incidentale proposto dal contribuente nel giudizio iscritto al n. 6452/10, col quale egli propone, ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la violazione dell'art. 2, comma 2-bis, del D.P.R. del tuir per mancato esame comparativo della documentazione da lui fornita.

Ciò in quanto, anzitutto, dietro lo schermo della violazione di legge, il contribuente intende ottenere una rivalutazione del compendio probatorio già considerato dal giudice di merito; inoltre, il quesito che correde la censura è manifestamente generico ed astratto, essendo così formulato: "dica la Suprema Corte se la documentazione depositata agli atti dal ricorrente valga a confermare che il ricorrente è sostanzialmente residente all'estero e valga altresì a superare la presunzione di legge di cui al D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 2, comma 2-bis".

10.- In conclusione, in accoglimento del solo ricorso principale, la sentenza va cassata, con rinvio alla Commissione tributaria regionale della Lombardia in diversa composizione perchè riesamini la fattispecie e regoli le spese.

P.Q.M.

La Corte:

dispone la riunione dei ricorsi; dichiara inammissibile il ricorso incidentale proposto nel giudizio iscritto al n. 6429/10; accoglie il ricorso principale; rigetta il ricorso incidentale proposto dal contribuente nel giudizio iscritto al n. 6452/10; cassa la sentenza impugnata e rinvia, anche per le spese, alla Commissione tributaria regionale della Lombardia in diversa composizione.

Così deciso in Roma, il 17 maggio 2016.

Depositato in Cancelleria il 15 giugno 2016