



15830 16

R.G.N. 14601/15  
UD. 22.2.16  
Rom 15830

**REPUBBLICA ITALIANA**  
**In nome del popolo italiano**  
**LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE**  
**QUINTA SEZIONE CIVILE**

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati

Dott. Sergio Di Amato	-Presidente-
Dott. Camilla Di Iasi	-Consigliere-
Dott. Biagio Virgilio	-Consigliere-
Dott. Giuseppe Cricenti	-Rel. Consigliere-
Dott. Luca Solaini	-Consigliere-

**SENTENZA**

*24/16*  
Sul ricorso nr. 14601-2015 proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE, rappresentata e difesa dall'Avvocatura dello Stato presso cui è domiciliata in Roma, via dei Portoghesi, 12

**-ricorrente-**

**contro**

GIOVANNI LOMBARDI STRONATI, rappresentato e difeso dagli avvocati Musto e Della Valle, e domiciliato presso lo studio del primo, in Roma via Tembien n. 15

**-controricorrente-**

avverso la sentenza n 7873/6/14 della Commissione Tributaria Regionale di Roma depositata il 23.12.2014, udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del 22 febbraio 2016 dal Consigliere dott. GIUSEPPE CRICENTI;

uditi gli avvocati Barbara Tidore e Eugenio della Valle

udito il PM, in persona del sostituto procuratore generale, dott.ssa Paola Mastroberardino che ha concluso per l'accoglimento del ricorso principale e l'inammissibilità del ricorso incidentale.

***svolgimento del processo***

*Senza*

L'Agenzia delle Entrate ha proceduto a rettifica del reddito, ai sensi dell' art. 37 DPR 600 del 1973, nei confronti di Giorgio Lombardi Stronati, imputando a quest'ultimo redditi formalmente realizzati dalla società Credit Securization LLC, controllata da "Joguvi", a sua volta controllata dallo Stronati, sul presupposto che la società fosse un soggetto meramente interposto.

La vicenda può così riassumersi.

LLC ha acquistato crediti che Federconsorzi vantava nei confronti dello Stato e della Regione Puglia, riuscendo, dopo qualche tempo, ad incassarne il pagamento.

LLC, all'epoca, era formalmente una società americana.

Una volta acquistati i crediti da Federconsorzi, LLC ha costituito in Italia la Credsec, come sua stabile organizzazione societaria, cedendole i crediti acquistati da Federconsorzi. Come corrispettivo della cessione è stato pattuito che Credsec si accollasse la restituzione di un finanziamento infruttifero erogato da Lombardi Stronati a LLC.

L'Agenzia ha ritenuto, sul presupposto della fittizietà del finanziamento, che il profitto della cessione dei crediti, fosse direttamente di Stronati, che lo avrebbe percepito sotto forma di restituzione del finanziamento, in realtà mai da lui erogato alla cedente (LLC).

Lombardi Stronati ha impugnato l'avviso di accertamento, assumendo di essere estraneo al guadagno connesso alla cessione dei crediti, in realtà realizzato da LLC e non da lui; di essere comunque residente e cittadino britannico e dunque di non trovarsi, in ipotesi, nella condizione di soggetto fiscale in Italia.

La Commissione provinciale ha accolto solo parzialmente il ricorso relativamente all'ammontare del dovuto.

Su appello del contribuente, la Commissione regionale ha riformato la decisione di primo grado, riconoscendo che i redditi vanno imputati alla società, e che comunque lo Stronati, avendo residenza fiscale inglese, non è soggetto al Fisco italiano.

Avverso tale decisione ha proposto ricorso l'Agenzia, deducendo dieci motivi.

Si è costituito con controricorso il contribuente, che ha proposto ricorso incidentale condizionato depositando altresì memoria aggiuntiva.

#### ***motivi della decisione***

**1.-** Con il primo motivo l'Agenzia fa valere omessa pronuncia su un fatto rilevante e controverso, ai sensi del nuovo testo dell'art. 360 n. 5 c.p.c.

La ricorrente in appello aveva fatto valere un argomento preciso a sostegno della mera interposizione di LLC.

Aveva cioè depositato una schermata tratta dal sito internet americano dedicato alla registrazione delle società commerciali, da cui risultava che la LLC era stata registrata in America come società di comodo e che in quel paese non risultava di fatto operante.

Sen

Più precisamente, si trattava di una nota interna cui era allegato tale documento informatico, successivamente tradotto in italiano dalla stessa Agenzia delle Entrate.

Secondo la ricorrente la decisione impugnata non avrebbe tenuto in alcuna considerazione questo documento, decisivo per la dimostrazione della interposizione della LLC nella operazione di acquisto dei crediti.

**2.-** Con il secondo motivo si denuncia omessa motivazione su un fatto rilevante e controverso. La decisione impugnata non avrebbe motivato sulla questione relativa alla assenza di prova dei finanziamenti che il contribuente assume di avere erogato a LLC.

**3.-** Il terzo motivo denuncia erronea interpretazione dell'art. 37 DPR 600 del 1973.

L'Agenzia aveva fatto valere l'interposizione della LLC, invocando l'art. 37, in base al quale era da presumere che i redditi fossero effettivamente dello Stronati. La norma dispone, infatti, nel senso che sono imputati al contribuente i redditi di cui appaiono titolari altri soggetti quando sia dimostrato, anche per presunzioni, che egli ne è l'effettivo titolare, anche per interposta persona.

Assume la ricorrente che la Commissione avrebbe erroneamente inteso quella norma, ritenendola limitata all'interposizione fittizia, e dunque escludendone l'applicazione alla fattispecie in esame.

Così facendo la sentenza impugnata non avrebbe tenuto conto del fatto che la norma colpisce qualsiasi forma di elusione, sia essa realizzata mediante interposizione fittizia che reale.

**4.-** Con il quarto motivo si denuncia violazione e falsa applicazione degli articoli 2697 e 2729 nonché 2 TUIR e 43 c.c. relativamente alla residenza fiscale.

L'Agenzia parte dall'assunto per cui l'iscrizione del contribuente nei registri AIRE non è affatto determinante per ritenerlo soggetto d'imposta in paese diverso. Nonostante l'iscrizione AIRE, infatti, si può ritenere fiscalmente residente in Italia un contribuente qualora proprio in Italia costui abbia il centro principale dei suoi affari ed interessi.

Secondo la ricorrente la residenza fiscale italiana era stata presunta sulla base di una serie di elementi, che andavano valutati complessivamente ai fini dell'accertamento del luogo di residenza, mentre la decisione impugnata si è limitata ad un esame separato, escludendo caso per caso, e senza una valutazione complessiva, che ciascuno di essi potesse indicare una residenza fiscale italiana.

**5.-** Con il quinto motivo la ricorrente denuncia violazione delle norme sul trattato con il Regno Unito contro la doppia imposizione.

Ritiene che la sentenza impugnata abbia errato nell'intendere il significato delle disposizioni del Trattato, il quale prevede che solo in caso di doppia residenza si applica il criterio dell'abitazione permanente, mentre nel caso di specie, lo stesso

*Ferh*

contribuente sosteneva di avere una residenza sola, nel Regno Unito, caso nel quale dunque quel criterio non vale, e l'Agenzia può ritenere la residenza fiscale come diversa da quella anagrafica.

Tuttavia, anche ad utilizzare il criterio della "abitazione permanente", la sentenza sarebbe errata, proprio perché, dall'insieme dei dati raccolti, l'abitazione permanente sarebbe in Italia, mentre non è emerso alcun segno di residenza nel Regno Unito.

**6.-** Con il sesto motivo, in via gradata rispetto al quinto, si denuncia omessa motivazione rispetto ad un punto decisivo e controverso.

Infatti, a fronte dei numerosi elementi addotti dall'Agenzia a dimostrazione della residenza fiscale in Italia, la sentenza impugnata non avrebbe considerato adeguatamente il quadro emerso, trascurando l'esame complessivo di tali elementi e concludendo apoditticamente per la residenza estera.

**7.-** Con il settimo motivo l'Agenzia denuncia violazione di legge nella parte in cui il giudice di secondo grado ha immotivatamente ritenuto la nullità dell'avviso di accertamento, dovuta ad una pretesa contraddittorietà della motivazione dell'atto impositivo.

Secondo la decisione di secondo grado, infatti, l'avviso di accertamento sarebbe stato, da un lato, basato sulla interposizione fittizia della società e dall'altro su quella reale, due asserzioni tra loro ritenute incompatibili.

Deduce l'Agenzia che invece non v'è alcuna contemporanea affermazione della reale e della fittizia interposizione, quanto, piuttosto, la tesi che la società era comunque un soggetto interposto, e fittizi erano i finanziamenti.

Con l'ottavo motivo, in via subordinata, il ricorrente lamenta il mancato esame della correttezza dell'accertamento

**8.-** Con il nono motivo si fa valere violazione e falsa applicazione degli articoli 100, 101, e 112 c.p.c., lamentando che erroneamente la sentenza impugnata aveva ritenuto preclusa dai limiti della domanda una qualificazione della fattispecie in termini di abuso del diritto senza considerare che l'Ufficio aveva ritenuto complessivamente elusivo il procedimento posto in essere dal contribuente.

Si è trattato dunque della mera qualificazione delle questioni comunque poste dalla parte, e non già di pronuncia su questioni mai introdotte.

**9.-** Con il decimo motivo, infine, l'Agenzia denuncia nullità della sentenza, in quanto la motivazione costituirebbe la pedissequa ripetizione dei motivi di appello, anzi l'esatta ripetizione di quello, al punto che sembra incorporarlo meramente.

**10.-** La controversia ha due aspetti.

In primo luogo, la decisione impugnata ha ritenuto infondata la tesi dell'Agenzia secondo cui la società LLC è meramente interposta; tesi consistente nel ritenere che i redditi da cessione dei crediti, che formalmente figurano come prodotti

*Scud*

dalla società LLC, in realtà sono stati di fatto percepiti dal controricorrente. In secondo luogo, la sentenza di secondo grado ha ritenuto che, anche ammesso che i redditi debbano imputarsi allo Stronati, costui non ha l'obbligo di dichiararli in Italia, essendo soggetto fiscalmente residente nel Regno Unito.

Sulla questione della interposizione l'Agenzia fa valere, con il terzo motivo, una violazione dell'art. 37 DPR 600/1973, la cui erronea interpretazione ha portato i giudici di secondo grado ad escludere l'abuso ed a ritenere effettiva l'operazione. L'accoglimento di questo motivo, nei termini che seguono, determina l'assorbimento dei motivi primo, secondo, ottavo e nono.

Conseguentemente il terzo motivo di ricorso (quello sulla interpretazione da dare all'art. 37) va valutato unitamente al settimo (sulle conseguenze che tale interpretazione produce quanto al ritenuto vizio di ultrapetizione).

Va dunque considerato per primo il terzo motivo di ricorso.

**11.-** L'Agenzia aveva indicato alcuni elementi (riportati alle pagine 30-35 del ricorso) in base ai quali si poteva ritenere che ricorresse l'ipotesi prevista dall'art. 37 comma 3 DPR 600/1973, ossia l'interposizione nel possesso dei redditi.

Aveva in particolare sostenuto che quegli elementi indicavano un abuso, a fini elusivi, dell'intera operazione di acquisto dei crediti.

La decisione di secondo grado ha escluso l'applicazione di quella norma, e dunque ha evitato di valutare gli elementi alla luce di essa, sostenendo la tesi che l'art. 37 si riferisce alla sola interposizione fittizia, e che, essendo invece la società LLC effettivamente esistente, non poteva ritenersi soggetto fittiziamente interposto.

Conseguentemente la conclusione assunta dal giudice di appello ha come presupposto l'aver interpretato l'art. 37 come riferito alle sole interposizioni fittizie, o alle operazioni simulate.

Questo assunto è infondato, sia perché l'interposizione fittizia non richiede affatto l'inesistenza del soggetto interposto sia perché l'art. 37 terzo comma DPR 600 del 1973 (*"sono imputati al contribuente i redditi di cui appaiono titolari altri soggetti quando sia dimostrato, anche sulla base di presunzioni gravi, precise e concordanti, che egli ne è l'effettivo possessore per interposta persona"*) è norma, invece, che si riferisce a qualsiasi ipotesi di interposizione, anche a quella reale.

Come ripetutamente affermato da questa Corte, con orientamento ormai costante: *"in tema di accertamento rettificativo dei redditi, la disciplina antielusiva dell'interposizione, prevista dall'art. 37, terzo comma, del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, non presuppone necessariamente un comportamento fraudolento da parte del contribuente, essendo sufficiente un uso improprio, ingiustificato o deviante di un legittimo strumento giuridico, che consenta di eludere l'applicazione del regime fiscale che costituisce il presupposto d'imposta;*

*Jerh*

*ne deriva che il fenomeno della simulazione relativa, nell'ambito della quale può ricomprendersi l'interposizione fittizia di persona, non esaurisce il campo di applicazione della norma, ben potendo attuarsi lo scopo elusivo anche mediante operazioni effettive e reali.” (Cass. 25671 del 2013; Cass. n. 21794 del 2014; Cass. 21952 del 2015).*

In sostanza, la norma considera elusive le operazioni, che simulate o reali che siano, costituiscono il mezzo per aggirare l'applicazione della normativa fiscale sfavorevole.

Il fatto dunque che la società LLC fosse reale e che avesse effettivamente acquistato i crediti, di per sé, non poteva costituire ragione per ritenere inapplicabile l'art. 37 DPR 600/ 1973.

L'infondatezza della tesi del secondo grado è nell'aver ritenuto l'ambito della norma come limitato alle operazioni simulate, e di avere di conseguenza concluso che quelle effettive non possano prestarsi ad eludere l'applicazione del regime fiscale di riferimento.

L'art. 37, invece, secondo l'insegnamento costante di questa Corte, colpisce ogni uso improprio o ingiustificato di strumenti giuridici, pur di per sé legittimi, quando l'uso che se ne fa è volto a realizzare l'elusione.

La sentenza va pertanto cassata con affermazione del principio di diritto per cui l'art. 37 terzo comma DPR 600 del 1973 va inteso nel senso che imputa al contribuente i redditi che siano formalmente di un soggetto interposto, quando, in base a presunzioni gravi, precise e concordanti, risulti che il contribuente ne è l'effettivo titolare; senza che si debba distinguere tra interposizione fittizia e reale. Conseguentemente, il suo contenuto non è limitato alle operazioni simulate, come ha ritenuto la decisione impugnata.

**12-** Da quanto detto risulta fondato il settimo motivo. La decisione impugnata, proprio assumendo la riconducibilità all'art. 37, della sola interposizione fittizia ha ritenuto contraddittoria la motivazione dell'accertamento (ed anche della sentenza di primo grado) laddove veniva dato rilievo sia ai pretesi fatti simulatori (relativi al finanziamento ed al relativo accollo) sia a fatti di pretesa interposizione (relativi alla titolarità dei crediti oggetto di cessione).

In realtà, l'Agenzia aveva contestato una interposizione nel possesso dei redditi caratterizzata dall'uso elusivo e strumentale della operazione posta in essere, senza distinguere tra i fatti simulatori e quelli di interposizione reale.

La decisione impugnata erroneamente ha ritenuto dunque che l'avviso di accertamento contestasse la sola ipotesi di interposizione fittizia, mentre invece ha contestato l'elusione di cui all'art. 37, terzo comma. Elusione, che, come si è detto, si sarebbe realizzata attraverso operazioni effettivamente poste in essere, così come attraverso simulazioni. Con la conseguenza che non sussiste la ritenuta contraddizione logico-giuridica.

Restano perciò assorbiti il primo, il secondo, l'ottavo ed il nono motivo.

*gr*

**13.-** Il quarto motivo è relativo ad una questione logicamente subordinata. Nell'ipotesi in cui si accertasse l'interposizione, il contribuente contesta comunque di dover dichiarare i redditi in Italia essendo soggetto fiscale britannico.

Sulla residenza fiscale italiana, l'Agenzia aveva addotto alcuni elementi, che la decisione impugnata ha ritenuto, singolarmente considerati, come irrilevanti. Il giudice di secondo grado non ha proceduto alla complessiva valutazione di quegli elementi proprio sull'assunto che, da soli, singolarmente intesi, non indicassero alcunché circa la residenza fiscale italiana.

La tesi è errata.

Infatti è giurisprudenza costante di questa Corte che: *"in tema di prova per presunzioni, il giudice, posto che deve esercitare la sua discrezionalità nell'apprezzamento e nella ricostruzione dei fatti in modo da rendere chiaramente apprezzabile il criterio logico posto a base della selezione delle risultanze probatorie e del proprio convincimento, è tenuto a seguire un procedimento che si articola necessariamente in due momenti valutativi: in primo luogo, occorre una valutazione analitica degli elementi indiziari per scartare quelli intrinsecamente privi di rilevanza e conservare, invece, quelli che, presi singolarmente, presentino una positività parziale o almeno potenziale di efficacia probatoria; successivamente, è doverosa una valutazione complessiva di tutti gli elementi presuntivi isolati per accertare se essi siano concordanti e se la loro combinazione sia in grado di fornire una valida prova presuntiva, che magari non potrebbe dirsi raggiunta con certezza considerando atomisticamente uno o alcuni di essi. Ne consegue che deve ritenersi censurabile in sede di legittimità la decisione in cui il giudice si sia limitato a negare valore indiziario agli elementi acquisiti in giudizio senza accertare se essi, quand'anche singolarmente sforniti di valenza indiziaria, non fossero in grado di acquisirla ove valutati nella loro sintesi, nel senso che ognuno avrebbe potuto rafforzare e trarre vigore dall'altro in un rapporto di vicendevolesse completamente."* (Cass. n. 9108 del 2012; Cass. 19894 del 2005; Cass. sez. u. 584 del 2008).

La decisione va pertanto cassata nella parte in cui ha ritenuto di doversi limitare ad una valutazione analitica dei singoli elementi indiziari senza procedere poi ad una valutazione complessiva di quelli ritenuti potenzialmente probanti.

Il giudice di rinvio dovrà, pertanto, nel valutare se gli indizi di residenza fiscale italiana, allegati dall'Agenzia siano sufficienti, attenersi alla predetta massima di giudizio.

Restano assorbiti il quinto ed il sesto motivo.

**14.-** L'ultimo motivo, che denuncia nullità della sentenza, per coincidenza della motivazione con i motivi di appello, è infondato alla luce di Cass. sez. un. n. 642 del 2015: *"Nel processo civile ed in quello tributario, la sentenza la cui motivazione si limiti a riprodurre il contenuto di un atto di parte (o di altri atti*

*for*

processuali o provvedimenti giudiziari), senza niente aggiungervi, non è nulla qualora le ragioni della decisione siano, in ogni caso, attribuibili all'organo giudicante e risultino in modo chiaro, univoco ed esaustivo, atteso che, in base alle disposizioni costituzionali e processuali, tale tecnica di redazione non può ritenersi, di per sé, sintomatica di un difetto d'imparzialità del giudice, al quale non è imposta l'originalità né dei contenuti né delle modalità espositive, tanto più che la validità degli atti processuali si pone su un piano diverso rispetto alla valutazione professionale o disciplinare del magistrato".

**15.-** Va dichiarato invece inammissibile il ricorso incidentale condizionato.

L'appellante si duole del fatto che la sentenza di secondo grado ha rigettato l'appello nella parte in cui denunciava nullità della decisione di primo grado per difetto assoluto di motivazione.

La sentenza di appello sarebbe dunque viziata da errore in procedendo, oltre che per difetto di pronuncia su una domanda espressa.

In realtà l'impugnazione, in tali termini, della decisione di secondo grado è inammissibile per difetto di interesse.

Infatti, anche se la sentenza di secondo grado avesse dichiarato (accogliendo l'appello) la nullità di quella di primo grado, per difetto di motivazione, avrebbe dovuto conseguentemente pronunciare nel merito. Ciò che in effetti è avvenuto, con decisione favorevole al contribuente, che dunque non ha interesse a ricorrere per Cassazione.

La decisione va dunque cassata per i motivi suddetti e rinviata alla Commissione Tributaria regionale di Roma, in diversa composizione, che provvederà altresì alla liquidazione delle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

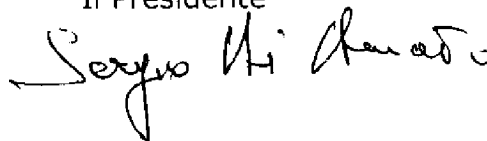
La Corte accoglie il terzo, il quarto ed il settimo motivo, rigetta il decimo, assorbiti tutti gli altri; dichiara inammissibile il ricorso incidentale. Cassa la decisione impugnata con rinvio alla Commissione Tributaria regionale del Lazio, in diversa composizione, anche per le spese del giudizio di legittimità.

Ai sensi dell'art. 13 comma 1 quater del DPR 115 del 2002, dà atto della sussistenza dei presupposti per il versamento, da parte del ricorrente incidentale, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per il ricorso incidentale, a norma del comma 1-bis, dello stesso articolo.

Roma 22.2.2016

L'estensore  


Il Presidente



DEPOSITATO IN CANCELLERIA  
L. 29 LUG. 2016



Il Funzionario Giudiziario  
Marcello B. RAOONA