BUSINESSJUS
IL MONDO DEL DIRITTO CAMBIA

ESENTE DA REGISTRAZIONE
AI SENSI DEL D.P.R. 26/4/86
N° 131 TAB. ALL. B - N. 5
MATERIA TRIBUTARIA

14071 ggetto 11
TRIBUTI

REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONE TRIBUTARIA CIVILE

R.G.N. 17253/2006
R.G.N. 11705/2007
R.G.N. 12116/2007

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. MARCO PIVETTI - Rel. Presidente - Cron. 14071

Dott. ETTORE FERRARA - Consigliere - Rep.

Dott. FRANCESCO TIRELLI - Consigliere - Ud. 31/05/2011

Dott. ANTONIO GRECO - Consigliere - PU

Dott. STEFANO OLIVIERI - Consigliere -

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

sul ricorso 17253-2006 proposto da:

MINISTERO DELL'ECONOMIA E FINANZE in persona del Ministro pro tempore, AGENZIA DELLE ENTRATE in persona del Direttore pro tempore, elettivamente domiciliati in ROMA VIA DEI PORTOGHESI 12, presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO, che li rappresenta e difende ope legis;

2011

1634

- ricorrenti -

contro

elettivamente domiciliato in ROMA VIA A. FARNESE 7, presso lo studio dell'avvocato BERLIRI CLAUDIO, che lo rappresenta e difende unitamente

all'avvocato COGLIATI DEZZA ALESSANDRO, giusta delega a margine;

- controricorrente -

sul ricorso 11705-2007 proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE in persona del Direttore pro tempore, elettivamente domiciliato in ROMA VIA DEI PORTOGHESI 12, presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO, che lo rappresenta e difende ope legis;

- ricorrente -

contro

, elettivamente domiciliato in ROMA VIA A. FARNESE 7, presso lo studio dell'avvocato BERLIRI CLAUDIO, che lo rappresenta e difende unitamente all'avvocato COGLIATI DEZZA ALESSANDRO, giusta delega a margine;

- controricorrente -

sul ricorso 12116-2007 proposto da:

, elettivamente domiciliato in ROMA VIA A. FARNESE 7, presso lo studio dell'avvocato BERLIRI CLAUDIO, che lo rappresenta e difende unitamente all'avvocato COGLIATI DEZZA ALESSANDRO, giusta delega a margine;

- ricorrente -

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE UFFICIO DI BOLOGNA 2;

- intimato -

nonchè contro

AGENZIA DELLE ENTRATE in persona del Direttore pro tempore, elettivamente domiciliato in ROMA VIA DEI PORTOGHESI 12, presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO, che lo rappresenta e difende ope legis;

- resistente con richiesta di comunicazione -

avverso la sentenza n. 26/2005 della COMM.TRIB.REG. di BOLOGNA, depositata il 12/04/2005, sentenza n. 12/2006 depositata il 22/02/2006, sentenza n. 21/2006 depositata il 10/04/2006;

udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del 31/05/2011 dal Presidente e Relatore Dott. MARCO PIVETTI;

udito per il ricorrente e nn. di r.g. 17253/06 e 11705/07 l'Avvocato URBANI NERI, che ha chiesto l'accoglimento;

udito per il resistente e nn. di r.g. 17253/06 e 11705/07 l'Avvocato BERLIRI, che ha chiesto il rigetto;

udito per il ricorrente n. di r.g. 12116/07 l'Avvocato BERLIRI, che ha chiesto l'accoglimento;

udito per il resistente n. di r.g. 12116/07 l'avvocato URBANI NERI, che ha chiesto il rigetto;

udito il P.M. in persona del Sostituto Procuratore Generale Dott. UMBERTO APICE, che ha concluso per i nn. di r.g. 17253/06 e 11705/07 l'accoglimento dei

ricorsi, per il n. di r.g. 12116/07 il rigetto del ricorso.

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

1.1. Con avviso di accertamento n. 600995/01 per IVA 1995 (collegato all'avviso di accertamento n. 7961007219 per IRPEF 1995 successivamente definito con condono) l'Agenzia delle entrate di Bologna accertò a carico di compensi a lui corrisposti da teatri italiani per le sue prestazioni quale cantante lirico. Il secondo l'amministrazione finanziaria, benché avesse trasferito la sua residenza nel Principato di Monaco fin dal 1989, aveva di fatto mantenuto in Italia la sede principale dei propri affari e interessi patrimoniali e morali e quindi la propria residenza effettiva. A sostegno di tale assunto l'Ufficio adduceva i seguenti elementi: la moglie del contribuente era rimasta residente a Bologna e solo alla fine del 1994 aveva trasferito la sua residenza a Montecarlo; nel 1995 il contribuente aveva acquistato un immobile nel Comune di Pesaro, beneficiando delle agevolazioni per la prima casa; nel 1999 l'immobile di cui sopra era stato concesso in locazione per uso abitazione turistica; nello stesso anno il signor aveva stipulato un contratto di mutuo in Rimini; lo stesso era intestatario di una utenza per la fornitura di energia elettrica, ad uso di abitazione privata, nell'immobile citato, sito nel comune di Pesaro; il signor aveva utilizzato carte di credito in località italiane, nel corso del 1995, in ben 93 giorni; erano risultati accesi due conti correnti bancari, uno in Bologna (con il n. 34127) e l'altro in Marzabotto (BO) (con il n. 3407) utilizzati per la gestione degli addebiti delle carte di credito; sul sito Internet www.operisslmo.com. nella biografia del contribuente, veniva indicato l'indirizzo di Sasso Marconi (Bo) ed un numero telefonico (intestato alla moglie); l'assidua frequentazione dell'abitazione di Marzabotto (e nel periodo estivo di quella in Comune di Pesaro) era rilevabile dagli acquisti di carburante effettuati presso le stazioni di servizio delle località vicine agli immobili; il contribuente, nel 1995, risultava abbonato a servizi TV a pagamento e fruitore di servizi per il tempo libero presso vari golf club italiani; la dimora abituale in Italia, presso l'abitazione di Marzabotto, era confermata dall'elevato ammontare dell'utenza per la fornitura dell'energia elettrica ivi collegata, intestata alla moglie.

1.2. Il contribuente si oppose all'accertamento affermando: che per poterlo considerare residente in Italia sarebbe stato indispensabile riscontrare che il domicilio o la residenza fosse stata mantenuta nel territorio dello Stato per la "maggior parte del periodo d'imposta", e cioè per almeno 183 giorni in un anno (mentre il dato relativo all'utilizzazione delle carte di credito riguardava solo 93 giorni); che la residenza ed il

domicilio a Montecarlo erano dimostrati dal contratto di locazione stipulato per un appartamento in quello stato e dai pagamenti dei canoni relativi; che tra i coniugi vigeva il regime di separazione dei beni e che la anche la moglie aveva trasferito la sua residenza nel Principato di Monaco nel 1994, una volta cessata l'esigenza di assistere il genitore, perché deceduto; che l'utilizzo delle carte di credito in Italia era avvenuto per un periodo di tempo di molto inferiore ai 183 giorni; che i dati che lo riguardavano riportati su Internet rivestivano interesse essenzialmente ai fini pubblicitari della propria attività di artista; che i dati forniti dagli enti committenti e riguardanti le sue prestazioni erano puramente indicativi e privi del requisito della precisione e della certezza.

Il contribuente aggiungeva atre deduzioni riguardanti la determinazione dei compensi ricevuti.

1.3. La Commissione tributaria provinciale accoglieva il ricorso perché l'utilizzo delle carte di credito era avvenuto in Italia per la metà del tempo necessario a far maturare una presunzione di residenza fiscale in Italia.

1.4. L'Agenzia delle entrate propose appello facendo valere che, come dimostrato dalla documentazione relativa all'uso delle carte di credito le forniture di beni e di servizi al contribuente in Italia erano state molto più numerose rispetto a quelle in territorio monegasco; che l'accensione di due conti correnti bancari in Italia e l'acquisto di immobili dimostrava che il contribuente aveva qui mantenuto il proprio centro di affari. L'appello lamentava quindi che la sentenza di primo grado non avesse preso in considerazione l'insieme degli altri elementi di convincimento forniti.

1.5. Costituendosi in giudizio, osservava che la disciplina IVA, nel regolare gli obblighi relativi alle cessioni di beni ed alle prestazioni di servizi effettuati nel territorio dello Stato da soggetti non residenti, ai sensi dell'articolo 17, 3° comma del D.P.R.633/72, prevede che tutti gli adempimenti stabiliti da tale imposta debbano essere posti in essere dai committenti che devono emettere autofattura e quindi nessun danno poteva comunque essersi verificato per l' Erario.

1.6. La Commissione tributaria regionale, con sentenza n. 26/9/05 ha respinto l'appello. Dopo aver precisato che l'articolo 2, comma 2, del TUIR, che disciplina il concetto di residenza dei soggetti passivi, era applicabile solamente ai fini delle imposte sui redditi e non anche ai fini IVA, ricorda che l'articolo 17, terzo comma, del D.P.R. 633 del 1972 articolo 17, 3° comma demanda ai committenti gli obblighi relativi alle prestazioni di servizi effettuate nel territorio dello Stato da soggetti residenti all'estero. In tal caso la responsabilità derivante da violazioni dei

suddetti obblighi ricade esclusivamente sul committente che non abbia adempiuto, ad esempio, al dovere di autofattura. Con riferimento al caso in esame la sentenza impugnata ha osservato che alcuni degli elementi riportati nell'avviso di accertamento non erano sufficientemente espressivi di presunzioni a sfavore del contribuente. In particolare l' Ufficio aveva dimostrato un utilizzo delle carte di credito solo per 93 giorni su un minimo di 183, nei quali, inoltre, i rifornimenti di carburante, effettuati in stazioni di servizio vicino Marzabotto (Bo) e Pesaro erano stati, in tutto il 1995 rispettivamente, in numero di 8 e di 5; l'appartamento situato nell'ambito del Comune di Pesaro poteva essere stato destinato ad un uso limitato nel tempo; non aveva controllato che gli abbonamenti a pay tv e le frequentazioni di golf club fossero rilevabili dall'uso delle carte di credito ad iniziare dall'anno 1998 e non nel 1995; aveva sottolineato particolari rapporti di frequentazione con la propria moglie in Italia sempre nel1995 quando la stessa era emigrata nel Principato di Monaco già nel novembre del 1994; non aveva ritenuto giustificabile l'accensione dei due conti correnti bancari con la necessità di gestire l'utilizzo delle carte di credito.

1. 7. L'Agenzia delle entrate ha proposto ricorso per cassazione, cui ha resistito Paolo Coni depositando controricorso.

2.1. Con avviso di accertamento n. 601140/2002 l'Agenzia delle entrate di Bologna accertò per l'anno 1996 compensi per Lit. 695.947.000 corrisposti da diversi teatri italiani a Paolo Coni, il quale, benché avesse trasferito dal 1989 la residenza anagrafica dal Comune di Marzabotto al Principato di Monaco per beneficiare di un miglior trattamento fiscale, aveva in realtà mantenuto in Italia la sede dei suoi affari. Pertanto ai sensi dell'art. 7 comma 3 del DPR 633/72 le sue prestazioni effettuate in Italia dovevano ritenersi qui imponibili.

2.2. Contro tale accertamento il contribuente propose ricorso alla Commissione tributaria provinciale deducendo che, non essendo egli residente in Italia, non era obbligato alla liquidazione e al versamento dell'imposta, tali obblighi gravando invece sul committente, in virtù della previsione contenuta nell'art. 17,3° comma del DPR 633/72.

2.3.. La Commissione tributaria provinciale accolse il ricorso mentre la Commissione tributaria regionale accolse l'appello dell'Ufficio ritenendo che l'Ufficio avesse ampiamente dimostrato che il contribuente domiciliava in Italia e quindi, ai sensi dell'art. 7, 3°comma , DPR 633/1972 le prestazioni dovevano ritenersi imponibili in Italia e dovevano essere assoggettate ad Iva da parte del contribuente.

2.4. Contro tale pronunzia ha proposto ricorso il Coni

esponendo due motivi di censura illustrati anche con memoria.

L'Agenzia delle entrate non ha depositato controricorso ma ha partecipato alla discussione.

3.1. Con avviso di accertamento IVA n. 600738/2000 per l'anno 1994 l'Ufficio delle entrate di Bologna accertò che o formalmente residente nel Principato di Monaco, aveva percepito compensi per un totale di lire 414.750.000 corrisposti da diversi teatri italiani per le sue prestazioni canore e che per tali compensi non aveva corrisposto l'iva e non aveva presentato la dichiarazione. Come risultava da una serie di elementi di fatto (quelli già riportati al precedente paragrafo 1.1.) la residenza del nel Principato di Monaco era fittizia, mentre egli doveva essere considerato a tutti gli effetti domiciliato e residente in Italia ed in particolare nel comune di Marzabotto dove egli aveva mantenuto il centro principale dei suoi affari e interessi nonostante il trasferimento formale della residenza nel Principato di Monaco fin dal 1989.

3.2. Il contribuente proponeva ricorso alla Commissione tributaria provinciale di Bologna, la quale con sent. 132/8/2005 riteneva "innegabile e difficilmente contestabile quanto sostenuto dall'ufficio in merito al fatto che il centro degli interessi del ricorrente era ed è rimasto in Italia, nonostante il suo trasferimento in un luogo caratterizzato dalla vigenza di normative fiscali alquanto favorevoli"; osservava inoltre che era significativa in tal senso l'adesione del ricorrente, ai fini del condono, all'accertamento in tema di imposte dirette . Il ricorrente era quindi da considerare residente in Italia a tutti gli effetti, e di conseguenza tenuto alla dichiarazione iva. La Commissione tributaria provinciale tuttavia accoglieva parzialmente il ricorso ritenendo non sussistente il debito di imposta perché l'iva era stata regolarmente versata dai committenti. Riteneva invece dovute le sanzioni per omessa presentazione della dichiarazione (presentazione cui il contribuente era tenuto in quanto soggetto effettivamente residente in Italia), respingendo su questo capo il ricorso del contribuente.

3.3. Il proponeva appello principale alla Commissione tributaria regionale di Bologna contestando la decisione di primo grado sulla ritenuta residenza fiscale in Italia, sul conseguente obbligo di presentare la dichiarazione iva e sulla sanzione per omessa dichiarazione. In subordine rilevava che non essendovi debito di imposta non era applicabile la sanzione proporzionale

all'imposta dovuta, ma semmai la sanzione minima prevista dal decreto legislativo 471/97.

3.4. L'amministrazione finanziaria proponeva appello incidentale avverso il capo in cui la sentenza di primo grado aveva ritenuto non dovuta l'imposta perché corrisposta dai teatri committenti. L'ufficio osservava che una volta stabilito dai giudici di primo grado che il Coni dimorava di fatto in Italia, ai sensi dell'art. 7,comma 3, D.P.R. 633/72 ne derivava che i compensi dovevano essere assoggettati ad iva da parte dell' artista. In particolare l'appello incidentale deduceva che la prestazione non era stata assoggettata ad imposta dai committenti e che quindi non vi sarebbe stata duplicazione nel recuperare l'imposta a carico del prestatore.

3.5. La Commissione tributaria regionale con la sentenza n. 12/20/06 qui in esame ha accolto l'appello del contribuente e respinto l'appello incidentale dell'Ufficio, dichiarando non dovute le sanzioni. Secondo la Commissione tributaria regionale "la decisione della controversia richiedeva un'analisi preliminare del concetto di residenza ai fini dell'IVA. Invero, se da un lato l'art. 2 del D.P.R. 917/1986 fa un esplicito rinvio al codice civile per l'apprezzamento della residenza o del domicilio di una persona al fine di inferirne lo status di soggetto passivo IRPEF, dall'altro la normativa in materia IVA non contiene un'analoga norma e detta all'art. 17 del D.P.R. 633 specifiche disposizioni per l'individuazione del soggetto passivo nel caso di soggetti non residenti che non siano identificati direttamente ai sensi dell'articolo 35-ter dello stesso DPR. L'art. 17 dispone infatti al 2° comma che "gli obblighi relativi alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi effettuate nel territorio dello stato da soggetti non residenti che non siano identificati ai sensi dell'art. 35-ter sono adempiuti dai cessionari o committenti ... " L'art. 35 ter, attualmente vigente, prevede poi la possibilità per i soggetti non residenti di diventare soggetti IVA, acquisendo diritti ed obblighi, con apposita dichiarazione; tale articolo dispone infatti testualmente: "i soggetti non residenti nel territorio dello stato che ... intendono assolvere gli obblighi ed esercitare i diritti in materia di imposta sul valore aggiunto direttamente devono fame dichiarazione all'Ufficio competente". Nella normativa vigente all' epoca dei fatti contestati le disposizioni concernenti le opzioni concesse al contribuente in tema di modalità per adempiere le obbligazioni IV A erano regolate direttamente dall'art. 17 (2° comma) che prevedeva analoga facoltà di nominare un rappresentante residente nel territorio dello stato. In

mancanza di tale nomina tutti "gli obblighi relativi alle cessioni dei beni e alle prestazioni di servizi effettuati nello Stato da residenti all'estero ... devono essere adempiuti dai cessionari o committenti (art. 17, comma 3 nella formulazione applicabile all'epoca dei fatti contestati). Sulla base di tali considerazioni la Commissione tributaria regionale riteneva non fondato l'appello incidentale dell'ufficio poiché da un lato *non sussiste ai fini iva il presupposto della residenza*; né poteva essere accolta la tesi dell'unitarietà della decisione rispetto quanto deciso in materia di imposte dirette stante i diversi presupposti impositivi e la diversa regolazione sia delle obbligazioni di pagamento, sia degli obblighi di dichiarazione. Il legislatore ha infatti regolato in maniera affatto differente – sostiene la sentenza impugnata - l'attribuzione della qualifica di residente ai fini delle imposte dirette e dell'IVA., per cui non è legittimo il riferimento all'art. 2 del DPR 917/1986, giacché tale norma riguarda solo l'imposizione diretta e non è applicabile in materia di IVA, stante la specifica normativa in materia di residenza dettata per tale tributo dal D.P.R. 633/1972 (artt. 17 e 35 ter). Ne conseguiva l'infondatezza anche della pretesa fiscale relativa alle sanzioni, in quanto l'art. 17, 3° comma nella versione vigente all'epoca dei fatti (art. 35 ter attuale) dispone che solo chi intende esercitare direttamente i diritti in materia di IVA ha anche i correlati obblighi e dispone espressamente che per assumere tale status di soggetto d'imposta ai fini IVA il contribuente non residente debba nominare un rappresentante residente con apposita dichiarazione all'Ufficio competente. Nel caso in esame il contribuente non aveva presentato tale dichiarazione e pertanto gli obblighi di versamento dell'imposta sono stati assolti, ai sensi dell'art. 17 citato, dal committente che ha provveduto a versare l'imposta dovuta sulle prestazioni rese dal sig. Coni quale soggetto non residente.

3.6. Contro la sentenza della Commissione tributaria regionale l'Agenzia delle entrate ha proposto ricorso cui il sig. ha resistito con controricorso.

4. All'odierna udienza è stata disposta la riunione dei corsi, i quali sono stai poi discussi e decisi.

MOTIVI DELLA DECISIONE

Con i propri ricorsi l'Agenzia delle entrate ha denunziato la violazione degli articoli 2 del D.P.R. 917 del 1986, degli

articoli 7, 17 e 43 del D.P.R. 633 del 1972 nonché dell'articolo 43 cod.civ. .

Il motivo è fondato.

La sentenza n. 12/20/06 di cui al precedente paragrafo 3.5. ha ritenuto che i concetti di residenza e di domicilio di cui all'articolo 43 cod.civ., ai quali fa riferimento l'articolo 2 del D.P.R. 917 del 1986 sono rilevanti nel campo delle imposte dirette ma non anche nel campo dell'IVA. Ai fini di tale imposta - secondo la sentenza qui in esame - trova applicazione l'articolo 17, secondo comma, del D.P.R. 633 del 1972, secondo cui gli obblighi relativi alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi effettuate nel territorio dello stato da soggetti non residenti che non siano identificati ai sensi dell'art. 35-ter sono adempiuti dai cessionari o committenti. Di qui la irrilevanza , per la Commissione tributaria regionale, della questione relativa alla residenza effettiva del Coni.

L'impostazione seguita dalla sentenza impugnata (e dal contribuente) è con tutta evidenza giuridicamente e logicamente erronea. Il citato secondo comma dell'articolo 17, infatti, si applica esclusivamente nelle ipotesi in cui il prestatore dell'opera o del servizio sia residente all'estero e quindi richiede, per poter trovare applicazione, che sia accertato se il prestatore sia o meno residente all'estero. E poiché il concetto di residenza non trova nella normativa IVA alcuna definizione speciale, deve necessariamente ritenersi applicabile quella stabilita dall'articolo 43 del cod.civ. . L'affermazione della sentenza impugnata – secondo cui *non sussiste ai fini iva il presupposto della residenza* è quindi incomprensibile e comunque erroneo. La Commissione tributaria regionale avrebbe quindi dovuto accertare sulla base delle deduzioni delle parti e delle prove acquisite e acquisibili se effettivamente il sig. paolo Coni aveva nel principato di Monaco e non in Italia la sede principale dei suoi affari ed interessi ovvero la sua dimora abituale.

La sentenza n. 12/20/06 ha ritenuto sostanzialmente superfluo tale accertamento e lo ha quindi omesso. Deve quindi essere cassata e a tale accertamento dovrà provvedere il giudice di rinvio.

Non è infatti fondata la tesi sostenuta dall'amministrazione finanziaria secondo cui l'affermazione dei giudici di primo grado, che "era innegabile e difficilmente contestabile quanto sostenuto dall'ufficio in merito al fatto che il centro degli interessi del ricorrente era ed è rimasto in Italia, nonostante il suo trasferimento in un luogo caratterizzato dalla vigenza di

normative fiscali alquanto favorevoli" non sia stata oggetto di impugnazione in sede di appello. Il sig. ha proposto gravame anche avverso tale accertamento avendo basato le sue ragioni proprio sul atto che egli non era residente in Italia. Comunque l'eccezione di acquiescenza proposta dall'Agenzia delle entrate è priva del requisito dell'autosufficienza, avendo la ricorrente omesso di specificare in modo preciso il gravame prospettato dal contribuente avverso la sentenza della Commissione tributaria provinciale.

Neppure fondata è la deduzione esposta nel controricorso, secondo cui l'amministrazione finanziaria aveva originariamente basato la sua pretesa sull'applicazione dell'articolo 2 del D.P.R. 917 del 1986 – norma inapplicabile in materia di IVA – e non sull'articolo 7 del D.P.R. 633 del 1972. Per entrambe le imposte vale il concetto civilistico di residenza, salva l'applicazione, per le imposte dirette, del criterio della prevalenza quantitativa-temporale. In realtà il concetto della prevalenza (qualitativa e/o quantitativa) può essere rilevante anche per la determinazione del luogo di residenza ai sensi dell'articolo 43 cod.civ. , ma il legislatore ha ritenuto opportuno specificarlo espressamente ai soli effetti dell'applicazione delle imposte sui redditi, evidentemente perché il presupposto delle stesse è spesso determinato da fatti a verificazione plurima o di durata. Comunque, il fatto che l'Agenzia delle entrate abbia abbia fatto all'inizio riferimento all'articolo 2 del D.P.R. 917 del 1986 e non all'articolo 7 del D.P.R. 633 del 1972 non determina una inammissibile immutazione della domanda.

La denunzia di violazione degli articoli 2, comma secondo, D.P.R. 917 del 1986, degli articoli 7 e 17 D.P.R. 633 del 1972 e degli articoli 43 e 2697 cod.civ., è fondata anche con riferimento alla sentenza n. 26/9/05 che viene fondatamente criticata dall'Agenzia delle entrate anche sotto il profilo della carenza e contraddittorietà della motivazione.

La falsa applicazione dell'articolo 2, comma secondo, del D.P.R. 917 del 1986 è fondata sotto il profilo che la sentenza impugnata ha fatto applicazione per la determinazione della residenza effettiva in materia di IVA del criterio quantitativo cronologico previsto da tale norma che è invece limitata espressamente all'imposizione diretta. E' quindi erronea e di per sé idonea ad inficiale giuridicamente la ratio decidendi la considerazione contenuta nella sentenza impugnata secondo cui l'ufficio aveva dimostrato un utilizzo delle carte di credito in Italia per soli 93 giorni *su un minimo di 183*. Tale considerazione è illogica in sé (ciò che

rileva agli effetti della denunzia di vizio di motivazione) - posto che essa appare istituire una incongrua stretta corrispondenza biunivoca tra giorni di utilizzo delle carte di credito in Italia e giorni di permanenza in questo paese - ma soprattutto essa sottende un concetto di residenza legato alla prevalenza cronologica della residenza in Italia nel periodo di imposta che è proprio esclusivamente del regime delle imposte dirette e non è applicabile all'IVA, come peraltro la stessa sentenza impugnata espressamente aveva riconosciuto.

Ma, per quanto riguarda la sentenza in esame è in particolare fondata la denunzia di motivazione illogica e insufficiente in ordine alla negazione del dedotto carattere fittizio del trasferimento della residenza nel principato di Monaco.

Con riferimento all'accertamento del domicilio e della residenza agli effetti degli articolo 7 e 17 del D.P.R. 633 del 1972 – che fanno esclusivo riferimento alle corrispondenti nazioni civilistiche - secondo cui il domicilio è nel luogo in cui la persona ha stabilito la sede principale dei suoi affari ed interessi e la residenza è il luogo in cui essa ha la sua dimora abituale – l'accertamento compiuto dal giudice di merito è di regola incensurabile in cassazione purché non sia inficiato da insufficienze ed illogicità della motivazione.

Nella specie - come risulta dalla sentenza impugnata – l'ufficio finanziario aveva svolto una approfondita e minuziosa attività di indagine dalla quale erano emersi numerosi elementi, l'insieme dei quali aveva portato l'ufficio alla convinzione che il trasferimento della residenza a Montecarlo era meramente formale, ed era stato così effettuato al solo scopo di profittare di un più favorevole regime fiscale (la questione rilevava in modo particolare per l'imposizione diretta, in ordine alla quale, peraltro, l'intervento del condono ha eliminato la controversia). La motivazione della sentenza impugnata non ha tenuto invece in alcun conto numerosi elementi che erano indiscutibilmente rilevanti in un giudizio che, per essere necessariamente indiziario, doveva necessariamente basarsi sulla considerazione complessiva degli elementi costitutivi della serie indiziante e non limitarsi ad una considerazione separata ed atomistica di ciascuno dei suoi segmenti ed anzi di alcuni soltanto di essi. In primo luogo, infatti, la Commissione tributaria regionale non ha considerato la deduzione dell'amministrazione finanziaria secondo cui gli acquisiti di beni e servizi con carte di credito che risultavano essere stati effettuati in Italia risultavano anche essere superiori a quelli effettuati nel territorio monegasco. Non ha considerato che l'immobile nel comune di Pesaro era stato acquistato dichiarandone la destinazione a prima casa di abitazione. La permanenza della residenza

in Italia della moglie del contribuente per vari anni dopo il dichiarato trasferimento di quest'ultimo a Montecarlo non poteva non essere valutato per saggiarne la idoneità o meno a funzionare quale indizio del carattere fittizio del trasferimento in quel paese. Il limitato numero dei rifornimenti di carburante veniva addotto dalla sentenza come indizio di una scarsa presenza in Italia, senza che la stessa abbia accertato la emersione o meno di altri rifornimenti effettati altrove e omettendo di considerare che non tutti i rifornimenti di carburante implicano il ricorso allo strumento delle carte di credito. La motivazione osserva che gli abbonamenti a pay tv e le frequentazioni di golf club risultavano solo a decorrere dall'anno 1998 e quindi non nel 1995: ma non dedica alcuna considerazione al fatto che nel 1998 il [illegible] era ancora formalmente residente a Montecarlo e quindi che l'elemento in esame poteva essere valutato quale indizio idoneo a dimostrare il carattere fittizio di tale trasferimento. Lo stesso rilievo può essere fatto a proposito della considerazione secondo cui i "particolari rapporti di frequentazione con la propria moglie in Italia" erano stati fatti risalire al 1995 "quando la stessa era emigrata nel Principato di Monaco già nel novembre del 1994": ma il problema era quello di accertare se tale emigrazione era reale o fittizia. Non è comprensibile, infine, quale sia il senso attribuito dalla sentenza all'affermazione secondo cui i due conti correnti bancari accesi in Italia servivano a gestire le carte di credito.

L'insufficienza della motivazione risulta comunque soprattutto dal carattere frazionato dell'esame degli elementi di prova sottoposti ai giudici di merito dall'amministrazione finanziaria . E' proprio della prova critica che ciascuno degli elementi che compongono la serie indiziante possa essere – considerato in se stesso – compatibile con una realtà diversa da quella di cui si intende dimostrare l'esistenza. E' infatti solo dalla considerazione congiunta dell'insieme di tali elementi che può trarsi un convincimento razionale di maggiore o minore verosimiglianza e probabilità di questa o quella rappresentazione della realtà. E tale valutazione complessiva della serie degli elementi, per essere razionale, avrebbe dovuto essere nella specie più globale tenendo conto anche di quanto il contribuente avesse eventualmente dedotto circa l'abitualità della sua dimora a Montecarlo e circa gli interessi e gli affari per i quali egli aveva ivi stabilito la sede. E tenendo conto anche del fatto notorio che la diffusa aspirazione ad un regime fiscale più favorevole accresce la verosimiglianza del carattere non reale di simili trasferimenti di residenza. La distribuzione dell'onere della prova - allorquando si tratti di prova indiziaria – richiede che spetta a chi fa valere il fatto costitutivo provare la sussistenza della serie di indizi gravi, precisi e concordanti , ma spetta

di contro alla controparte dimostrare l'eventuale sussistenza di quegli elementi di discordanza che possono determinarne la falsificazione.

La necessità di una valutazione complessiva non solo degli elementi di prova ma degli stessi elementi di fatto discende poi – a fortiori - dal carattere indeterminato ed "elastico" della fattispecie legale: il concetto di sede principale dei propri affari e interessi è un concetto il buona misura indeterminato, che richiede - per verificarne la corrispondenza o meno alla realtà - un esame complessivo e sintetico di quest'ultima alla luce della norma, letta a sua volta alla luce della sua ragione pratica.

La motivazione della sentenza impugnata appare tradurre invece una valutazione frazionata e atomistica – oltre che parziale e, nei punti prima evidenziati, illogica - degli indizi prospettati dall'amministrazione finanziaria a riprova, nel loro insieme, della permanenza in Italia della residenza reale del Coni e deve quindi essere cassata con rinvio ad altra sezione della Commissione tributaria regionale di Bologna per un riesame dell'accertamento relativo alla effettività o meno del trasferimento nel principato di Monaco della sede principale degli affari e degli interessi del contribuente.

Con riguardo alla sentenza n. 21/16/06, impugnata dal contribuente, il primo motivo di censura si conclude con il seguente quesito ai sensi dell'articolo 366 bis cod.proc.civ. : *"giudichi la Suprema Corte se sia legittimo, ai sensi dell'articolo 7, comma 3, del D.P.R. 633 del 1972 , che un soggetto di professione cantante lirico, residente all'estero e privo di stabile organizzazione o rappresentante fiscale in Italia, e che abbia reso alcune prestazioni artistiche in Italia, sia tenuto in prima persona al versamento dell'IVA in Italia nonostante che i teatri italiani committenti abbiano provveduto ad auto fatturare le suddette prestazioni e a versare la corrispondente IVA"*

Tale quesito – quanto meno per la sua prima parte - è inconferente rispetto alla ratio decidendi della sentenza impugnata ed è quindi tale da rendere inammissibile il motivo.la decisione della Commissione tributaria regionale , infatti, è basata sul presupposto di fatto che il contribuente sia residente in Italia e non all'estero.

Per quanto riguarda l'autofatturazione da parte dei teatri lirici committenti, ove sia da escludere l'applicazione dell'articolo 17 terzo comma, essa non varrebbe ad esonerare il contribuente mentre sarebbero i committenti ad aver diritto di ripetizione (e comunque, il versamento da parte di detti teatri è stato contestato dall'Agenzia delle entrate e non risulta sia stato

AI SENSI DEL D.L. 546/92
N° 131 TAB. ALL. B - N. 5
MATERIA TRIBUTARIA

provato).

Il secondo motivo del ricorso proposto dal avverso la medesima sentenza n. 21/16/06 denunzia invece carenza di motivazione sull'accertamento della permanenza in Italia della effettiva residenza del contribuente.

La censura è fondata posto che la motivazione, su tale punto di fatto, è completamente assente.

Le sentenze qui esaminate debbono quindi essere cassate e la causa va rimessa ad altra sezione della Commissione tributaria regionale di Bologna che applicherà il seguente principio di diritto: in caso di prestazione di servizi effettuata in Italia da soggetto che abbia di fatto in Italia la sua dimora abituale e la sede dei suoi affari e interessi, l'Iva è dovuta da tale soggetto. Per l'accertamento del domicilio e della residenza effettivi valgono le nozioni di domicilio e di residenza di cui all'articolo 43 cod.civ. . La norma di cui all'articolo 17, terzo comma, del D.P.R. 633 del 1972 si applica soltanto se il soggetto che ha reso la prestazione non è residente in Italia. In caso di dedotta divergenza tra residenza effettiva e residenza anagrafica rileva la residenza effettiva, che può essere provata mediante la dimostrazione di una serie di elementi che il giudice ritenga nel loro insieme significativi, anche comparativamente, sulla base di un giudizio complessivo logicamente motivato con riferimento ai singoli elementi e all'insieme di essi.

P . Q . M .

- accoglie i ricorsi per quanto di ragione e di conseguenza cassa le sentenze impugnate e rinvia ad altra sezione della Commissione tributaria regionale di Bologna che provvederà all'accertamento, sulla base degli elementi acquisiti al processo, del carattere effettivo o meno del trasferimento a Montecarlo della residenza di paolo Coni e alle statuizioni consequenziali, compresa la decisione sulle spese.

Roma 31 maggio 2011

Il Presidente ed estensore

DEPOSITATO IN CANCELLERIA
Oggi 27 GIU. 2011
IL CANCELLIERE B3
Fausto Mariani

IL CANCELLIERE B3
Fausto Mariani