

Ordinanza del 04/02/2025 n. 2667 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Intitolazione:

Accertamento - Conti detenuti all'estero - Articolo 12 D.L. 1 luglio 2009, n. 78

Massima:

L'articolo 12 del D.L. 1 luglio 2009, n. 78 (contrasto ai paradisi fiscali), convertito in legge 3 agosto 2009 n. 102, prevede di dare attuazione alle intese raggiunte tra gli Stati aderenti alla Organizzazione per la cooperazione e lo sviluppo economico in materia di emersione di attività economiche e finanziarie detenute in Paesi aventi regimi fiscali privilegiati, allo scopo di migliorare l'attuale insoddisfacente livello di trasparenza fiscale e di scambio di informazioni, nonché di incrementare la cooperazione amministrativa tra Stati. La presunzione legale contenuta al comma 2, prevede che gli investimenti e le attività di natura finanziaria detenute negli Stati o territori a regime fiscale privilegiato in violazione degli obblighi di dichiarazione di cui ai commi 1, 2 e 3 dell'articolo 4 del Decreto Legge n. 167/1990, convertito dalla Legge n. 227/1990, ai soli fini fiscali si presumano costituite, salvo prova contraria, mediante redditi sottratti a tassazione, ma in ogni caso sarebbe necessario allegare ulteriori circostanze fattuali idonee a fondare un accertamento basato su presunzioni semplici rispondenti ai requisiti di cui agli articoli 2727 e 2729 del codice civile.

Massima redatta a cura del Ce.R.D.E.F.

Testo:

Svolgimento del processo

1. A.A. impugnava innanzi alla Commissione tributaria provinciale di Milano (d'ora in avanti, per brevità, CTP) l'avviso di accertamento n. (OMISSIS), con il quale l'Ufficio rettificava, in relazione all'anno di imposta 2006, il reddito complessivo (dichiarato in Euro 4.737,00) in Euro 40.342,00, accertando una maggiore IRPEF ed irrogando sanzioni per Euro 14.444,00.

L'avviso scaturiva da una segnalazione dell'Agenzia delle Dogane di Varese-Malpensa, dalla quale emergeva la titolarità, in capo al contribuente, di conti detenuti all'estero (Svizzera), sulla base della presunzione fissata dall' art. 12 , comma 2, D.L. 78/2009 .

La CTP accoglieva il ricorso ritenendo la detta norma non retroattiva.

2. Interposto gravame dal contribuente, la Commissione tributaria regionale della Liguria riformava la decisione di primo grado ritenendo, invece, retroattiva la norma, in virtù della sua natura procedimentale, e non fornita dal contribuente la prova contraria.

3. Il contribuente propone, quindi, ricorso per cassazione affidato ad un unico motivo. L'Agenzia delle entrate resiste con controricorso.

È stata, quindi, fissata l'adunanza camerale per il 16/01/2025.

Motivi della decisione

1. Con il primo (ed unico) motivo il contribuente lamenta la "violazione e/o falsa applicazione, ai sensi dell' art. 360 , comma 1, n. 3 c.p.c., dell' art. 12 comma 2 decreto legge 1 luglio 2009 n. 78 , convertito con modificazioni dalla legge 3 agosto 2009 n. 102 " per avere la CTR ritenuto l' art. 12 del D.L. 78/2009 norma di natura procedimentale, con conseguente efficacia retroattiva.

Il motivo è fondato.

2. Invero, l' art. 12 del D.L. 1 luglio 2009, n. 78 (contrasto ai paradisi fiscali), convertito in legge 3 agosto 2009, n. 102 , prevede al comma 1 che "le norme del presente articolo danno attuazione alle intese raggiunte tra gli Stati aderenti alla Organizzazione per la cooperazione e lo sviluppo economico in materia di emersione di attività economiche e finanziarie detenute in Paesi aventi regimi fiscali privilegiati, allo scopo di migliorare l'attuale insoddisfacente livello di trasparenza fiscale e di scambio di informazioni, nonché di incrementare la cooperazione amministrativa tra Stati".

Al comma 2 si dispone che "in deroga ad ogni vigente disposizione di legge, gli investimenti e le attività di natura finanziaria detenute negli Stati o territori a regime fiscale privilegiato..., in violazione degli obblighi di dichiarazione dei cui ai commi 1, 2 e 3 dell' articolo 4 del decreto-legge 28 giugno 1990, n. 167 , convertito dalla legge 4 agosto 1990, n. 227 , ai soli fini fiscali si presumono costituite, salva la prova contraria, mediante redditi sottratti a tassazione. In tale caso, le sanzioni previste dall' articolo 1 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471 , sono raddoppiate".

3. Ora, la questione della natura (sostanziale o procedurale) della norma in commento ha trovato diverse soluzioni nella giurisprudenza di merito tributaria. La soluzione ha ricadute pratiche di non poco momento, atteso che solo se si opina per la natura procedurale della norma, quest'ultima può ritenersi applicabile in via retroattiva, ovvero anche per le annualità (dal 2008 a ritroso) antecedenti alla sua entrata in vigore.

4. Questa Corte, sin dall'ordinanza del 02/02/2018 n. 2662, ha affermato la natura sostanziale della norma: la pretesa natura procedimentale della norma di cui all' art. 12 , comma 2, del D.L. n. 78/2009 che pone, in favore del fisco, una più favorevole presunzione legale relativa rispetto al quadro normativo previgente, oltre a porsi in contrasto con il tradizionale criterio della sedes materiae, che vede abitualmente le norme in tema di presunzioni collocate nel codice civile e

dunque di diritto sostanziale e non già nel codice di rito, porrebbe il contribuente, che sulla base del quadro normativo previgente non avrebbe, ad esempio, avuto interesse alla conservazione di un certo tipo di documentazione, in condizione di sfavore, pregiudicandone l'effettivo espletamento del diritto di difesa, in contrasto con i principi di cui agli artt. 3 e 24 Cost.

5. Pertanto, per questa Corte la norma in commento ha natura sostanziale, sicché non può trovare applicazione a fattispecie verificatesi prima del 1 luglio 2009, come quella in oggetto (Cass. 21/12/2018, n. 33233 ; Cass. 30/01/2019, n. 2562 ; Cass. 28/02/2019, n. 5885 ; Cass. 14/11/2019, nn. 29632 e 29633; Cass. 28/11/2019, n. 31085 ; Cass. 25/02/2020, n. 4984 ; Cass. 18/09/2020, n. 19446 ; Cass. 22/03/2021, n. 7957 ; Cass. 23/06/2021, n. 17928 ; Cass. 05/03/2024, n. 5964 ; Cass. 01/07/2024, n. 18061).

Pertanto, questa norma non può trovare applicazione con riferimento all'atto impugnato che si riferisce all'anno 2006.

6. In conclusione, accolto il ricorso, la sentenza va cassata; non essendo necessari ulteriori accertamenti di fatto, la causa può essere decisa nel merito, ai sensi dell' art 384 , secondo comma, cod. proc. civ., con l'accoglimento dell'originario ricorso introduttivo. Infatti, l'avviso di accertamento oggetto del presente giudizio (all. n. 3 del ricorso per cassazione) è basato esclusivamente sulla presunzione legale prevista dall' art. 12 , comma 2, D.L. 78/2009 : "il presente rilievo scaturisce dall'applicazione di quanto disposto dall' art. 12 , comma 2, del D.L. 78/2009 , il quale prevede che gli investimenti e le attività di natura finanziaria detenute negli Stati o territori a regime fiscale privilegiato in violazione degli obblighi di dichiarazione di cui ai commi 1, 2 e 3 dell' art. 4 del Decreto Legge 28/06/1990, n. 167 , convertito dalla Legge 4/08/1990, n. 227 , ai soli fini fiscali si presumono costituite, salvo prova contraria, mediante redditi sottratti a tassazione" (pag. 12 dell'avviso di accertamento); senza, quindi, allegazione di ulteriori circostanze fattuali idonee a fondare un accertamento basato su presunzioni semplici rispondenti ai requisiti di cui agli artt. 2727 e 2729 c.c.

7. La natura controversa della norma in commento induce a compensare integralmente tra le parti le spese dei gradi di merito.

Le spese del giudizio di legittimità seguono la soccombenza e si liquidano come da dispositivo.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, accoglie l'originario ricorso del contribuente.

Compensa tra le parti le spese di lite dei gradi di merito, e condanna l'Agenzia delle entrate, in persona del Direttore pro tempore, al pagamento, in favore del ricorrente, delle spese processuali del giudizio di legittimità, che liquida in Euro 2.300,00, oltre esborsi liquidati in Euro 200,00, oltre rimb. spese forf. nella misura del 15% dei compensi, oltre accessori di legge.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio del 16 gennaio 2025.

Depositato in Cancelleria il 4 febbraio 2025.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza