# Sentenza del 30/01/2019 n. 2562 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

## Testo

**Testo:**

L'agenzia delle entrate notificava a G.F. un avviso di accertamento relativo all'Irpef dell'anno 2005, conseguente al rinvenimento da parte della guardia di finanza di documentazione extracontabile nel contesto di un procedimento penale, dalla quale documentazione era emersa la detenzione in Svizzera (paese a fiscalità privilegiata) di attività formalmente denominate "(--)". Assumeva che lo strumento finanziario in questione (denominato (---)) era da considerare privo delle caratteristiche proprie dell'obbligazione assicurativa, corrispondendo invece a un vero conto di deposito, e dunque riteneva operante la presunzione di cui al D.L. n. 78 del 2009, art. 12, comma 2, conv. con modificazioni in L. n. 102 del 2009, per il quale gli investimenti e le attività finanziarie detenute all'estero in paesi a fiscalità privilegiata si presumono, ai fini fiscali, costituite con redditi sottratti a tassazione.

Il contribuente proponeva ricorso contro l'accertamento.

La commissione tributaria provinciale di Messina rigettava l'opposizione e la commissione tributaria regionale della Sicilia, sez. dist. di Messina, rigettavano a sua volta l'appello del G., in sintesi affermando che la L. n. 167 del 1997, (L. sul monitoraggio fiscale), aveva previsto, per le persone fisiche residenti in Italia, di indicare nella dichiarazione dei redditi (quadro RW) gli investimenti o le attività finanziarie detenute all'estero suscettibili di determinare redditi imponibili; che a sua volta del D.L. n. 78 del 2009, art. 12, aveva previsto una presunzione circa l'avvenuta costituzione di tali investimenti o di tali attività con redditi sottratti a tassazione; che le somme afferenti - versate ai fini della costituzione della polizza - dovevano considerarsi a loro volta detenute all'estero; che nessuna prova contraria era stata fornita da parte del contribuente per superare la presunzione.

Per la cassazione di questa sentenza, depositata il 12-1-2017, G. ha proposto ricorso affidato a quattro motivi.

L'amministrazione ha replicato con controricorso, nel quale ha proposto un motivo di ricorso incidentale condizionato.

Il ricorrente ha depositato una memoria.

Motivi della decisione

1. - Il ricorrente propone a sostegno del ricorso i seguenti motivi:

(i) violazione e falsa applicazione del D.L. n. 78 del 2009, art. 12, comma 2, o in subordine illegittimità costituzionale della detta norma per contrasto con gli artt. 3, 24, 53 e 97 Cost., per avere l'impugnata sentenza dato rilievo in sè alla presunta detenzione patrimoniale all'estero; fatto - questo - sottratto al contraddittorio tra le parti e comunque del tutto irrilevante ai fini della presunzione di cui al cit. art. 12, che attiene al distinto tema della qualificazione come reddito dei capitali detenuti;

(ii) nullità della sentenza per violazione dell'art. 132 c.p.c., e del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 36, avendo la commissione tributaria da questo punto di vista frainteso la reale materia del contendere;

(iii) nullità della sentenza per violazione degli artt. 115 e 116 c.p.c., per avere la medesima commissione erroneamente valutato i documenti prodotti in giudizio ai fini della prova del superamento della presunzione anzidetta;

(iv) in subordine illegittimità costituzionale del cit. art. 12, per contrasto con gli artt. 3. 24, 53 e 97 Cost., nell'ipotesi di ritenuta applicabilità della norma a periodi d'imposta anteriori alla sua entrata in vigore.

2. - Con l'unico motivo di ricorso incidentale l'amministrazione a sua volta deduce la violazione o falsa applicazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 21, comma 2, nonchè eventualmente del D.Lgs. n. 218 del 1997, art. 6, comma 3, per esser stata erroneamente disattesa l'eccezione di inammissibilità dell'originario ricorso in quanto tardivo, posto che si era trattato di ricorso presentato all'ufficio oltre il termine di sessanta giorni dalla notifica dell'accertamento.

3. - In base all'insegnamento delle sezioni unite di questa Corte, facente leva sul principio costituzionale della ragionevole durata del processo, il ricorso incidentale proposto dalla parte totalmente vittoriosa nel giudizio di merito, che investa questioni pregiudiziali di rito o preliminari di merito, ha natura di ricorso condizionato, indipendentemente da ogni espressa indicazione di parte, e deve essere esaminato con priorità solo se le questioni pregiudiziali di rito o preliminari di merito, rilevabili d'ufficio, non siano state oggetto di decisione esplicita o implicita (ove quest'ultima sia possibile) da parte del giudice di merito. Qualora, invece, sia intervenuta detta decisione, tale ricorso incidentale va esaminato dalla Corte di cassazione, solo in presenza dell'attualità dell'interesse, sussistente unicamente nell'ipotesi della fondatezza del ricorso principale (Cass. Sez. U n. 5456-09).

Pertanto nella fattispecie in esame devesi esaminare prioritariamente il ricorso principale, poichè la commissione tributaria regionale ha esplicitamente disatteso la questione di tardività ivi riproposta dall'amministrazione finanziaria.

4. - Il ricorso principale è, nel senso che segue, fondato in relazione ai primi tre motivi, suscettibili di unitaria trattazione perchè evidentemente connessi.

Dalla sentenza si evince - ed è confermato nel controricorso dell'avvocatura dello Stato - che l'accertamento era stato sostenuto dal rilievo che alle attività finanziaria detenute all'estero da G. nell'anno 2005 si dovesse applicare la presunzione di cui al D.L. n. 78 del 2009, art. 12, comma 2.

Tale norma, ai fini del contrasto ai cd. paradisi fiscali, prevede 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 di cui al decreto del Ministro delle finanze 4 maggio 1999, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica italiana del 10 maggio 1999, n. 107, e al decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 21 novembre 2001, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica italiana del 23 novembre 2001, n. 273, senza tener conto delle limitazioni ivi previste, in violazione degli obblighi di dichiarazione di cui al D.L. 28 giugno 1990, n. 167, art. 4, commi 1, 2 e 3, convertito dalla L. 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 dal D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471, art. 1, sono raddoppiate".

Sennonchè questa Corte ha chiarito che la presunzione di evasione sancita da tale norma, in vigore dal 1 luglio 2009, non ha efficacia retroattiva, in quanto non può attribuirsi alla stessa natura processuale, essendo le norme in tema di presunzioni collocate, tra quelle sostanziali, nel codice civile. Inoltre una differente interpretazione finirebbe per pregiudicare - in contrasto con gli artt. 3 e 24 Cost., - l'effettività del diritto di difesa del contribuente rispetto alla scelta in ordine alla conservazione di un certo tipo di documentazione probatoriamente rilevante (v. Cass. n. 2662-18).

Tale principio deve trovare conferma, decisivo essendo che l'effetto della presunzione opera in termini di determinazione della base imponibile, la quale appunto si presume in forza della disponibilità estera.

5. - Il ricorso incidentale dell'amministrazione è inammissibile.

La tesi sostenuta è che il ricorso contro l'avviso di accertamento era stato presentato oltre il termine di cui al D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 21, visto che il contribuente non poteva beneficiare della sospensione prevista dal D.Lgs. n. 218 del 1997, art. 6, comma 3, poichè non aveva proposto un'istanza di accertamento con adesione, sebbene (al di là del nomen iuris utilizzato) una mera richiesta di autotutela.

Sennonchè è decisivo che la commissione tributaria regionale ha rigettato l'eccezione, ivi riproposta mediante appello incidentale, per essere il motivo di gravame "destituito di fondamento". Donde ha confermato l'esatta contraria tesi riportando, in premessa, i fatti ritenuti rilevanti, vale a dire che il contribuente aveva presentato "istanza di accertamento con adesione D.Lgs. n. 218 del 1997, ex art. 1".

A fronte di tanto l'amministrazione ha mancato di riportare, nel corpo del controricorso, il tenore dell'istanza alla quale ha inteso riferirsi, così violando il principio di autosufficienza. Al principio invero non fa eccezione il caso in cui sia dedotta una violazione di norma processuale che postuli la nullità della sentenza o del procedimento (cfr. in particolare Cass. Sez. U n. 8077-12). E' anzi utile puntualizzare che la positiva delibazione della censura presupporrebbe l'esame di un atto anteriore al processo, qual è per l'appunto l'istanza di accertamento con adesione, che qui si dice avere invece assunto la distinta veste di domanda di autotutela; sicchè l'atto al quale l'amministrazione si riferisce è addirittura estraneo al processo, e neppure astrattamente può

considerarsi rientrante tra quelli sui quali la Corte sarebbe legittimata a estendere il proprio diretto esame dinanzi alla deduzione di un vizio de iure procedendi.

6. - In conclusione, va accolto il ricorso principale e dichiarato inammissibile il ricorso incidentale.

L'impugnata sentenza va cassata con rinvio alla medesima commissione tributaria regionale, diversa sezione, per nuovo esame.

La commissione si uniformerà al principio di diritto esposto al superiore punto 3 e provvederà anche sulle spese del giudizio svoltosi in questa sede di legittimità.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso principale e dichiara inammissibile l'incidentale, cassa l'impugnata sentenza e rinvia, anche per le spese del giudizio di cassazione, alla commissione tributaria della Sicilia.

Così deciso in Roma, nella Camera di consiglio della quinta sezione civile, il 12 dicembre 2018.

Depositato in Cancelleria il 30 gennaio 2019

## Documenti citati

## Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza