Sentenza del 18/03/2021 n. 7620 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

.L'Agenzia delle Entrate ha notificato al contribuente (---) un atto di contestazione, avente ad oggetto le sanzioni - di cui al Decreto Legislativo 28 giugno 1990, n. 167, articoli 2 e 4 e articolo 5, commi 4 e 5 - per l'omessa indicazione, nelle dichiarazioni dei redditi per gli anni d'imposta 2005 e 2006, dei capitali detenuti e trasferiti all'estero.

Il contribuente ha impugnato l'atto e l'adita Commissione tributaria provinciale di Roma ha accolto il ricorso.

Avverso la decisione di primo grado ha proposto appello l'Amministrazione e l'adita Commissione tributaria regionale del Lazio, con la sentenza n. 4614/1/2015, depositata il 31 agosto 2015, lo ha respinto, ritenendo l'intervenuta decadenza dell'Ufficio relativamente alle sanzioni per l'omessa dichiarazione di cui all'anno d'imposta 2005 e la nullita' - per difetto di contraddittorio preventivo - dell'atto di contestazione nella parte attinente le sanzioni per l'omessa dichiarazione di cui all'anno d'imposta 2006.

L'Agenzia delle Entrate propone ora ricorso per la cassazione della sentenza d'appello, affidato a due motivi.

Il contribuente si e' costituito con controricorso.

Il Pubblico Ministero, nella persona del sostituto Procuratore generale Dott. Mucci Roberto, ha chiesto l'accoglimento del ricorso.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Preliminarmente, si da' atto che, come dedotto dal controricorrente, il ricorso, come risulta dal corpo dello stesso in relazione alla motivazione della sentenza impugnata, investe quest'ultima limitatamente al capo relativo alla contestazione per le violazioni relative all'anno d'imposta 2006, rispetto alle quali censura la ratio decidendi della nullita' per carenza di contraddittorio preventivo, esplicitata dalla CTR specificamente con riferimento a tale dato temporale (cfr. ultimo periodo nella penultima pagina della sentenza impugnata). Non e' invece censurata nel ricorso la ratio decidendi dell'intervenuta decadenza dell'Amministrazione, altrettanto esplicitamente circoscritta (ibidem) dalla motivazione della sentenza impugnata rispetto alla contestazione delle violazioni di cui all'anno d'imposta 2005, per cui tale parte dell'atto tributario non e' oggetto di questo giudizio.

2. Con il primo motivo, formulato ai sensi dell'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 3, l'Ufficio denuncia la violazione e falsa applicazione del Decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, articolo 42, e dei principi di diritto enunciati da Cass., S. Un., 09/12/2015, n. 24823, secondo cui "In tema di diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali, l'Amministrazione finanziaria e' gravata di un obbligo generale di contraddittorio endoprocedimentale, la cui violazione comporta l'invalidita' dell'atto purche' il contribuente abbia assolto all'onere di enunciare in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere e non abbia proposto un'opposizione meramente pretestuosa, esclusivamente per i tributi "armonizzati", mentre, per quelli "non armonizzati", non e' rinvenibile, nella legislazione nazionale, un analogo generalizzato vincolo, sicche' esso sussiste solo per le ipotesi in cui risulti specificamente sancito.".

Assume infatti l'Amministrazione che la CTR avrebbe erroneamente dichiarato nullo l'atto di contestazione delle sanzioni per difetto di contraddittorio preventivo, dando luogo ad una fattispecie di nullita' dell'atto tributario non prevista dal legislatore, atteso che, nel caso di specie, si trattava di un atto di contestazione di sanzioni per inadempimento di obblighi dichiarativi, e non di recupero di tributi - e tanto meno di tributi armonizzati- e nessuna disposizione imponeva all'Ufficio di attivare il contraddittorio prima dell'emissione dell'atto impugnato.

Il motivo e' fondato, nei termini che seguono, e va accolto.

Deve invero innanzitutto rilevarsi che in questa sede e' impugnato un atto di contestazione, che si inserisce nel contesto del procedimento per l'irrogazione di sanzioni amministrative tributarie di sanzioni disciplinato nel Decreto Legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, articolo 16. All'interno di tale procedimento il legislatore ha gia' disegnato, con norme speciali, uno specifico spazio di contraddittorio con il contribuente, preventivo - rispetto all'eventuale successiva irrogazione delle sanzioni- ed anche rafforzato, con la conseguenza che ad esso non e' applicabile la disciplina del contraddittorio dettata in generale dallo Statuto del contribuente.

In questo senso, infatti, questa Corte ha ritenuto che: "In tema di diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali, l'irrogazione della sanzione amministrativa (nella specie Decreto Legislativo n. 471 del 1997, ex articolo 8, comma 3-bis), non e' assoggettata al termine dilatorio di sessanta giorni, previsto dalla L. n. 212 del 2000, articolo 12, comma 7, per gli atti di natura impositiva, trovando, invece, applicazione la disciplina speciale di cui al Decreto Legislativo n. 472 del 1997, articolo 16, ove sono indicate le peculiari modalita' con le quali viene garantito il principio del contraddittorio rafforzato." (Cass. 09/05/2017, n. 11391; nello stesso senso Cass. 17/03/2020, n. 7380; arg. altresi' da Cass. 22/07/2020, n. 15581, che in motivazione, parla di "formalita' di anticipata contestazione e conseguente contraddittorio anticipato previsti dall'articolo 16, invocato dalla contribuente"; sulla specificita' del procedimento di contestazione, prima dell'irrogazione, di cui all'articolo 16, cfr. altresi' Cass. 15/07/2015, n. 14848, in motivazione; Cass. 02/02/2021, n. 2243).

Dunque il contraddittorio con il contribuente, rafforzato, e' disciplinato dal Decreto Legislativo n. 472 del 1997, articolo 16, come posteriore all'atto di contestazione, ma preventivo rispetto al successivo atto che incide effettivamente sui diritti del contribuente, ovvero l'eventuale ulteriore

atto di irrogazione delle sanzioni che l'Amministrazione emetta, "se del caso", ai sensi della disposizione, comma 7 (salvo che lo stesso contribuente, dopo la contestazione, non abbia prodotto deduzioni difensive, ovvero non abbia utilizzato la facolta' di contraddittorio conferitagli, nel qual caso soltanto "l'atto di contestazione si considera provvedimento di irrogazione", ai sensi del predetto articolo 16, comma 4, ultimo periodo).

Tanto premesso in ordine all'esclusione dell'obbligo del contraddittorio preventivo, cosi' come inteso dalla CTR, rispetto all'atto di contestazione qui impugnato, e' sufficiente di per se' all'accoglimento del primo motivo.

Puo' altresi' aggiungersi che e' pure fondato il richiamo della ricorrente Agenzia all'orientamento di questa Corte secondo cui, " in tema di tributi "non armonizzati", l'obbligo dell'Amministrazione di attivare il contraddittorio endoprocedimentale, pena l'invalidita' dell'atto, sussiste esclusivamente in relazione alle ipotesi, per le quali siffatto obbligo risulti specificamente sancito mentre in tema di tributi "armonizzati", avendo luogo la diretta applicazione del diritto dell'Unione, la violazione dell'obbligo del contraddittorio endoprocedimentale dell'Amministrazione comporta in ogni caso, anche in campo tributario, l'invalidita' dell'atto, purche', in giudizio, il contribuente assolva l'onere di enunciare in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere, qualora il contraddittorio fosse stato tempestivamente attivato, e che l'opposizione di dette ragioni (valutate con riferimento al momento del mancato contraddittorio), si riveli non puramente pretestuosa e tale da configurare, in relazione al canone generale di correttezza e buona fede ed al principio di lealta' processuale, sviamento dello strumento difensivo rispetto alla finalita' di corretta tutela dell'interesse sostanziale, per le quali e' stato predisposto" (Cass., S. Un., 09/12/2015, n. 24823, in motivazione; conforme, ex plurimis, Cass. 11/05/2018, n. 11560; Cass. 29/10/2018, n. 27421).

Ed al riguardo, deve rilevarsi che la questione di legittimita' costituzionale profilata dal contribuente nel controricorso, con riferimento all'interpretazione dello Statuto del contribuente, articolo 12, comma 7, L. 27 luglio 2000, n. 212, derivante da tale arresto delle Sezioni Unite, non e' comunque rilevante rispetto al caso di specie, giacche' investe una disposizione che, per i motivi gia' illustrati, non si applica alla fattispecie sub iudice.

3. Con il secondo motivo, formulato ai sensi dell'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 3, l'Ufficio denuncia la violazione e falsa applicazione del Decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, articolo 32, commi 1 e 2, e dell'articolo 60, comma 1, lettera e), deducendo che comunque, prima dell'emissione dell'atto di contestazione, era stato emesso, ai sensi del predetto articolo 32, un invito a comparire, produrre documentazione relativa alla tipologia delle transazioni estere economiche e finanziarie ed evidenziare la provenienza dei capitali e l'eventuale assoggettamento a tassazione. Tale invito era stato notificato al contribuente presso il domicilio fiscale del tempo, individuato, ai sensi del Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 58, comma 2 - trattandosi di persona fisica non residente in Italia ma a Londra- nel Comune in cui si e' prodotto il reddito, ovvero in Roma, allo stesso indirizzo risultante dalla dichiarazione presentata dal contribuente nel 2011, dato confermato anche nella dichiarazione successiva. Poiche' a tale indirizzo il contribuente era risultato momentaneamente indisponibile, la notifica era stata successivamente diretta

dall'Ufficio anche all'indirizzo di residenza all'estero, ovvero a Londra, risultante all'anagrafe tributaria, in ragione del Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 60, comma 1, lettera e-bis).

Avrebbe quindi errato la CTR laddove ha ritenuto tale notifica non idonea ad instaurare un valido contraddittorio preventivo, in quanto diretta ad un indirizzo errato, poiche' il contribuente risiedeva si' a Londra, ma ad un indirizzo diverso, dove si trovava la propria dimora abituale, come aveva comunicato al Consolato generale d'Italia a Londra l'11 ottobre 2011, ma non all'Amministrazione finanziaria, come necessario, ai sensi del Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 60, comma 1, lettera e-bis).

Il motivo e' assorbito dall'accoglimento del primo, in ordine all'esclusione della nullita' dell'atto di contestazione impugnato per violazione del contraddittorio preventivo.

4. All'accoglimento del primo motivo segue la rimessione al giudice a quo per ogni altra questione rimasta assorbita nel merito e per ogni necessario accertamenti in fatto.

P.Q.M.

Accoglie il primo motivo di ricorso e dichiara assorbito il secondo;

cassa, in relazione al motivo accolto, la sentenza impugnata e rinvia alla Commissione tributaria regionale del Lazio, in diversa composizione, cui demanda di provvedere anche sulle spese del giudizio di legittimita'.

Documenti citati

Elenco citati

Questo documento non contiene citati.

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza