Sentenza del 06/12/2022 n. 35840 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

1. L'Agenzia delle Entrate notificava in data 27 giugno 2012 avviso di accertamento integrativo relativo a maggiori imposte e sanzioni (anno 2004), il tutto con riferimento alla violazione dell'obbligo di dichiarazione (quadro RW) di redditi derivanti da rapporti di conto corrente in valuta estera, intrattenuti in stati a fiscalità privilegiata, in aggiunta a quanto già accertato per condotta analoga, ma in questo caso traendo ulteriori elementi da nuovi documenti che sarebbero stati prodotto dal contribuente solo in sede di procedimento di accertamento con adesione. Il A.A. proponeva ricorso alla CTP, la quale lo accoglieva. Avverso tale decisione l'Agenzia proponeva gravame davanti alla CTR. Quest'ultima accoglieva l'appello respingendo il ricorso introduttivo del contribuente.

2. A.A. propone quindi ricorso in cassazione avverso la sentenza della CTR, affidato a cinque motivi. L'Agenzia è rimasta intimata, non avendo depositato e notificato - ai sensi dell'art. 370 c.p.c., comma 1, - alcun controricorso (non essendo tale la mera nota di costituzione depositato "solo al fine dell'eventuale partecipazione all'udienza pubblica").

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo il contribuente denuncia violazione e falsa applicazione del D.L. 1 luglio 2009, n. 78, art. 12, commi 2, 2-bis e 2-ter, convertito con modificazioni dalla L. 3 agosto 2009, n. 102; nonchè della L. 27 luglio 2000, n. 212, artt. 3 e 10; art. 11, preleggi e artt. 24 e 25 Cost., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3.

Ad avviso del contribuente infatti la sentenza d'appello era erronea nella parte in cui stabiliva che le disposizioni di cui all'art. 12, comma 2 (portante presunzione relativa di costituzione degli investimenti presenti in paesi a fiscalità privilegiata, siccome rinvenienti da redditi sottratti a tassazione) e 2-bis (portante raddoppio dei termini di cui al D.P.R. 26 settembre 1973, n. 600, art. 43 e del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 57, per l'accertamento dei redditi di cui sopra) del D.L. n. 78 del 2009.

2. Con il secondo motivo il contribuente denuncia violazione dell'art. 112, c.p.c. per omessa pronuncia sulla ritenuta violazione del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 43, comma 3, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4. Il contribuente infatti allega di aver dedotto, nei precedenti gradi di giudizio, la circostanza per cui i documenti su cui l'Agenzia fonda il maggior accertamento d'imposta, lungi dall'essere nuovi e non conosciuti, erano già ad essa noti in quanto depositati presso la Procura della Repubblica con timbro 3 aprile 2006, e l'Autorità Giudiziaria già il 17 giugno 2010 aveva rilasciato specifico nulla osta per l'ostensione degli stessi

all'Agenzia, cui gli stessi erano stati quindi consegnati. Pertanto, il 21 aprile 2011, epoca della notifica degli originali avvisi di accertamento, l'Agenzia aveva già cognizione di tali atti, che dunque non apprendeva come asserito per la prima volta il 23 novembre 2011, in sede di procedura di accertamento con adesione.

3. Con il terzo motivo viene denunciato l'omesso od insufficiente esame di un fatto decisivo oggetto di discussione fra le parti, consistente nei documenti posti a base dell'accertamento integrativo e in particolare della loro anteriore disponibilità in capo all'Agenzia, facendo parte del fascicolo processuale del procedimento penale trasmesso alla stessa a seguito di nulla osta dell'Autorità Giudiziaria (Tribunale di Milano).

4. Con il quarto motivo si denuncia violazione e falsa applicazione della L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 7 e D.P.R. n. 600 del 1973, art. 42, e art. 24 Cost., per carente e contraddittoria motivazione.

In effetti era stato censurato l'operato dell'Agenzia che aveva motivato per relationem l'avviso, facendo riferimento all'operato della Guardia di Finanza, che però non aveva individuato violazioni con riferimento all'anno 2004. La sentenza impugnata sul punto aveva motivato nel senso che, dato il complesso iter svolto, ben poteva l'Agenzia trarre spunti nuovi e diversi rispetto ai processi verbali redatti dalla Guardia di Finanza.

5. Con il quinto motivo di deduce la nullità della sentenza in quanto avrebbe omesso di pronunciarsi sulla asserita violazione dell'art. 112, c.p.c., relativamente alla mancata applicazione del cumulo giuridico delle sanzioni, con riferimento all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4.

6. Il primo motivo è infondato.

Quanto all'applicabilità della presunzione stabilita dal D.L. 1 luglio 2009, n. 78, art. 12, comma 2, convertito con modificazioni dalla L. 3 agosto 2009, n. 102, ovvero della retroattività della disciplina sulle violazioni da investimenti in Paesi a c.d. "fiscalità privilegiata", questa corte ne ha stabilito i limiti temporali.

In particolare la giurisprudenza di questa Corte ha chiarito - con orientamento qui condiviso - che "la presunzione di evasione stabilita, con riguardo agli investimenti e alle attività di natura finanziaria detenute negli Stati o territori a regime fiscale privilegiato, dal D.L. n. 78 del 2009, art. 12, comma 2, conv., con modif., dalla L. n. 102 del 2009, in vigore dal 1 luglio 2009, non ha natura procedimentale ma sostanziale - sia perchè le norme in tema di presunzioni sono collocate, nel codice civile, tra quelle sostanziali, sia perchè una diversa interpretazione potrebbe 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 - con la conseguenza che essa non ha efficacia retroattiva" (così Cass. 14/11/2019, n. 29632; id. 29/11/2019, n. 31243).

Tuttavia, secondo questa Corte, "va ribadito il principio secondo cui la prova della esistenza di redditi non dichiarati dal contribuente, detenuti in maniera occulta in Paesi c.d. "black list", può essere fornita non solo mediante la presunzione legale del D.L. n. 78 del 2009, ex art. 12, comma 2, convertito con modificazioni dalla L. 3 agosto 2009, n. 102 (non applicabiltione 06/12/2022

ratione temporum alla fattispecie), ma anche per mezzo di presunzioni semplici, ancorchè basate su un unico elemento purchè grave e preciso. Dunque, gli elementi di prova in tema di presunzioni semplici non devono essere necessariamente molteplici, in quanto il giudice può fondare il suo convincimento anche su un solo elemento, purchè, per l'appunto, sia grave e preciso (e, quindi, dotato di elevata valenza indiziaria fortemente probabilistica) e tanto proprio in relazione al requisito della concordanza che assume rilievo solamente in presenza di più elementi presuntivi" (ex plurimis, Cass. 14/11/2019, nn. 2963229633; Cass. 26/09/2018, n. 23153; 12/02/2018, n. 3276; Cass. 22/12/2017, n. 30803, da ultimo, Cass. 27/05/2021, n. 14834). Nella specie, dopo aver dedotto l'inapplicabilità della presunzione juris tantum, il contribuente non passa a considerare la sussistenza o meno di elementi idonei a fondare una presunzione semplice, che ben può essere basata, come visto, anche su un fatto unico, quale la detenzione di investimenti in paesi a fiscalità privilegiata, circostanza implicita nell'indicazione delle relative somme riportate nell'avviso di accertamento e riprodotte alla pag. 4 del ricorso e ritenuta dalla CTR, la quale a pag. 5 della sentenza dà atto che nell'iter di accertamento non è risultato che i capitali detenuti (all'estero) fossero stati precedentemente tassati o fossero esenti (d'altronde la titolarità del conto corrente presso la Banque PICTET di Ginevra è affermato in ricorso a pag. 2).

6.1. Quanto alla contestata decadenza della potestà di accertamento, la giurisprudenza di questa Corte è in proposito ferma nel ritenere la natura procedimentale della disposizione e dunque la sua applicabilità anche a fattispecie verificatesi anteriormente alla sua entrata in vigore.

Infatti "Con riferimento al citato D.L. n. 7 del 2009, art. 12, comma 2 bis, che prevede il raddoppio dei termini "per l'accertamento basato sulle presunzioni di cui al comma 2", la disposizione deve essere interpretata nel senso che il raddoppio dei termini opera sia nel caso in cui l'Ufficio, avvalendosi della presunzione legale stabilita dalla citata norma, accerti che la disponibilità finanziaria detenuta nei "paradisi fiscali", e non dichiarata, è provento di redditi sottratti a tassazione, sia nel caso, equivalente, in cui l'Ufficio, senza ricorrere alla presunzione in oggetto in quanto non applicabile retroattivamente, contesti comunque la medesima fattispecie di sottrazione alla tassazione di redditi esportati in paesi a fiscalità privilegiata, avvalendosi, secondo le regole probatorie ordinarie, di presunzioni semplici, qualificate dalla gravità, precisione e concordanza. Giustifica tale equiparazione la ratio della disciplina palesata dal D.L. n. 167 del 2009, art. 12, comma 1, secondo cui le norme in oggetto sono dirette a dare attuazione ad una intesa tra gli Stati aderenti all'OCSE in materia di emersione di attività economiche e finanziarie detenute in paesi a regime fiscale privilegiato, fornendo agli Uffici finanziari strumenti più efficaci (quali il raddoppio dei termini per l'accertamento) per contrastare, con o senza l'ausilio della presunzione legale di cui all'art. 12 comma 2, il fenomeno della allocazione nei "paradisi fiscali" delle disponibilità finanziarie formate con redditi sottratti alla tassazione nazionale (in tal senso Cass. 14/11/2019, n. 29632).

Più precisamente valga la seguente "In tema di sanzioni amministrative pecuniarie di natura tributaria, il termine di decadenza per il potere accertativo che il D.L. n. 167 del 1990, art. 5, commi 4 e 5, conv., con modif., nella L. n. 227 del 1990, contempla per l'omissione della dichiarazione annuale per gli investimenti e le attività finanziarie all'estero di cui all'art. 4 dello stesso Decreto, deve essere individuato, tra quelli indicati dal D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 20, non

nel termine che fa riferimento al tempo della commissione della violazione, ma in quello maggiore previsto per l'accertamento del tributo dovuto, tenuto conto del raddoppio dei termini introdotto dal D.L. n. 78 del 2009, art. 12, commi 2-bis e 2-ter "(Cass. 28/11/2018, n. 30742).

Con riguardo sempre al raddoppio dei termini di decadenza e di prescrizione per la notifica degli atti di irrogazione delle sanzioni amministrative previste in caso di omessa denuncia delle disponibilità finanziarie detenute all'estero, "il maggior lasso temporale concesso al fisco non contrasta con il principio generale di irretroattività della norma sanzionatoria stabilito dal D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 3, comma 1, posto che l'applicazione "a ritroso" della sanzione, per tutto l'arco temporale consentito dal raddoppio dei termini, sconta comunque il limite della previa esistenza della norma sanzionatoria, come avviene nel caso in esame in cui la sanzione comminata dal D.L. n. 167 del 1990, art. 5 è di gran lunga antecedente alle annualità pregresse passibili di accertamento in forza del raddoppio dei termini" (Cass. 16/05/2019, n. 29632; cfr. anche Cass. 26/06/2020, n. 12745), ipotesi che si ripete anche nel caso di specie.

7. I motivi secondo e terzo, che vanno esaminati congiuntamente per la loro connessione, sono invece fondati.

Va premesso che il presupposto per l'accertamento in aumento dell'imposta sui redditi, mediante l'emissione di nuovi avvisi, è costituito dalla sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi (D.P.R. n. 600 del 1973, art. 43, comma 3).

Risulta intanto che la censura relativa all'anteriore disponibilità della documentazione rispetto alla procedura di accertamento con adesione fosse stato proposto nei precedenti gradi di giudizio, ma di ciò la CTR non fa alcun cenno. Tutto questo benchè appunto la questione fosse stata sollevata ritualmente, e nei termini sopra riportati (punto 2) in base ai quali i documenti avrebbero fatto parte del fascicolo processuale penale, utilizzato dall'Agenzia per gli accertamenti tempestivi, e ad essa trasmesso su autorizzazione dell'Autorità Giudiziaria.

Deve dunque concludersi che sul punto è stata omessa la pronuncia.

Non essendo l'eccezione - da qualificarsi come in senso stretto essendo rilevabile ad istanza di parte - inammissibile, e tenuto conto che l'omessa pronuncia costituisce error in procedendo, deve disporsi quindi l'annullamento della sentenza con rinvio (Cass. 29/07/2004, n. 14378) alla Corte di Giustizia tributaria di Secondo grado, che provvederà anche in ordine alle spese.

8. I restanti motivi risultano assorbiti dall'accoglimento dei motivi secondo e terzo.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso e cassa la sentenza impugnata, rinviando alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia, che provvederà altresì alla liquidazione delle spese di giudizio.

Così deciso in Roma, il 13 ottobre 2022.

Depositato in Cancelleria il 6 dicembre 2022

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza