Sentenza del 18/12/2023 n. 35379 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

L'Agenzia delle Entrate ricorre nei confronti di A.A., che resiste con controricorso, avverso la sentenza in epigrafe. Con quest'ultima la C.t.r., in riforma della sentenza della C.t.p. di Pesaro, che aveva rigettato il ricorso della contribuente, ha dichiarato illegittima la pretesa tributaria di cui all'atto di irrogazione sanzioni, notificato il 23 gennaio 2014, in ragione dell'omessa compilazione, per l'anno di imposta 2003, del quadro RW per la dichiarazione degli investimenti e delle attività finanziaria detenute all'estero.

2. La contribuente ha depositato memoria ex art. 378 c.p.c..

Motivi della decisione 1. Con l'unico motivo l'Agenzia delle entrate denuncia, in relazione all' art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la violazione del D.L. 1 luglio 2009, n. 78 , art. 12 , comma 2-ter, convertito con modificazioni dalla L. 3 agosto 2009, n. 102 ; la falsa applicazione della L. 27 luglio 2000, n. 212 , art. 3 e dell' art. 12 preleggi.

Censura la sentenza impugnata per aver ritenuto che la presunzione di cui al D.L. n. 78 del 2009 , art. 12 , comma 2, ed il raddoppio dei termini di accertamento di cui all'art. 12, commi 2-bis e 2-ter D.L. cit. hanno natura sostanziale.

Osserva, altresì, che le considerazioni di cui alla motivazione, relative alla natura della presunzione di cui all'art. 12, comma 2, D.L. cit., sono estranee alla controversia e che il raddoppio dei termini di cui all'art. 12, comma 2-ter, ha natura procedimentale.

2. Preliminarmente va rigettata l'eccezione di inammissibilità del ricorso per difetto di specificità sollevata dalla controricorrente.

Il ricorso attinge chiaramente ed inequivocabilmente la sentenza impugnata nella parte in cui afferma che il termine di cui al D.L. n. 78 del 2009 , art. 12 , comma 2-ter, ha natura procedimentale e che, pertanto, trova applicazione solo a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in corso alla data di entrata in vigore della norma.

3. Sempre in via preliminare, va disattesa l'eccezione di giudicato interno e di inammissibilità del ricorso per violazione dell' art. 2909 c.c. in relazione all' art. 324 c.p.c., ed al principio del ne bis in idem.

3.1. La controricorrente rileva che la C.t.r. ha letto ed interpretato unitariamente la norma di cui all'art. 12, commi 2, 2-bis e 2-ter cit. facendo discendere direttamente dall'accertata irretroattività l'illegittimità della sanzione di cui al comma 2-ter. Assume, di conseguenza, che

sulla natura sostanziale, irretroattiva ed unitaria dell'art. 12 cit., complessivamente inteso, sia sceso il giudicato, in quanto l'unico motivo di ricorso dell'Ufficio consiste "nell'interpretazione retroattiva di una singola porzione - del D.L. n. 78 del 2009 , art. 12 , comma 2-ter, di contro alla contraria qualificazione di tale disposizione (...) in termini di rigorosa irretroattività complessiva".

La C.t.r. non ha attuato alcun distinguo tra le diverse disposizioni di cui dell'art. 12, commi 2, 2-bis e 2-ter D.L. cit., assumendone, nel complesso, la natura sostanziale e l'inapplicabilità retroattiva. L'Agenzia delle entrate, in ragione dell'oggetto del contendere, che riguardava il solo comma 2-ter - atteso che l'atto impositivo impugnato era un avviso di irrogazione sanzioni - ha contestato la violazione di legge con riferimento a detta disposizione, impedendo, pertanto, la formazione del giudicato sull'unica questione rilevante nel processo. Per le stesse ragioni, diversamente da quanto ritenuto in memoria, non può nemmeno ritenersi che la censura formulata limitatamente a quanto espresso con riferimento alla disposizione di cui al comma 2-ter, e dunque in termini "parcellizzati" come sostenuto dalla controricorrente, resti estranea alla ratio decidendi della sentenza.

4. Il motivo di ricorso è fondato.

4.1. Non è controverso che l'atto impositivo oggetto di giudizio ha ad oggetto esclusivamente la sanzione prevista dal D.L. 28 giugno 1990, n. 167 , art. 5 , comma 2, convertito con modificazione dalla L. 4 agosto 1990, n. 227 . Di tanto ne dà atto la stessa C.t.r. nella sentenza impugnata.

4.2. Questa Corte ha chiarito che hanno natura procedimentale, e non sostanziale, e soggiacciono, perciò, al principio tempus regit actum, le previsioni di cui all'art. 12, comma 2-ter, D.L. cit. che raddoppiano i termini di decadenza e di prescrizione stabiliti per la notificazione degli atti di contestazione o di irrogazione delle sanzioni per l'omessa denuncia delle disponibilità finanziarie detenute all'estero. Esse, pertanto, si applicano anche per i periodi d'imposta precedenti alla loro entrata in vigore, risalente al 1 luglio 2009, quando venga in rilievo la sottrazione alla tassazione di redditi esportati in Stati o territori a regime fiscale privilegiato, indipendentemente dalla applicabilità della presunzione legale di cui all'art. 12, comma 2, D.L. cit. (Cass. 16/05/2019, n. 29362).

Si è precisato, in proposito, che la presunzione legale stabilita dall'art. 12, comma 2, cit. - secondo cui gli investimenti o le attività di natura finanziaria, detenuti in Stati a fiscalità privilegiata in violazione degli obblighi di dichiarazione, si presumono costituiti con redditi sottratti alla tassazione - non ha natura procedimentale ma sostanziale, con conseguente impossibilità di attribuire alla stessa efficacia retroattiva, in mancanza di una espressa previsione in tal senso. Viceversa, hanno natura procedimentale e non sostanziale le disposizioni contenute sia nell'art. 12 comma 2-bis, D.L. cit. che nell'art. 12, comma 2-ter, D.L. cit. che prevedono, rispettivamente il raddoppio dei termini di decadenza stabiliti dal D.P.R. n. 600 del 1973 , art. 43 , per la notifica degli atti di accertamento della evasione presunta di cui all'art. 12, comma 2, D.L. cit. e il raddoppio dei termini (di decadenza e di prescrizione) previsti dal D.Lgs. n. 472 del 1997 , art. 20 , per la notifica degli atti di contestazione o di irrogazione delle sanzioni comminate dal D.L. n. 167 del 1990 , art. 5 , in caso di violazione dell'obbligo di dichiarazione delle disponibilità finanziarie detenute all'estero. In tal caso la natura evidentemente procedimentale della disposizione che attiene esclusivamente alla maggiorazione dei termini ordinari concessi

all'Ufficio per l'accertamento della violazione in oggetto e per la irrogazione delle sanzioni, rende palese che la norma, pur non essendo retroattiva, soggiace al diverso principio tempus regit actum, con la conseguenza che il raddoppio dei termini si applica a tutti gli avvisi di accertamento in questa materia notificati dopo l'entrata in vigore della norma (Cass. 28/11/2018, n. 30742).

Si è, altresì, evidenziato che il maggior lasso temporale concesso al Fisco per l'applicazione delle sanzioni 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 antecedente alle annualità pregresse passibili di accertamento in forza del raddoppio dei termini, valevole per gli atti di contestazione ed irrogazione di sanzioni notificati dopo l'entrata in vigore della norma in oggetto risalente al 1 luglio 2009.

4.3. La C.t.r. non si è attenuta a questi principi. Ha affermato, infatti, che, in assenza di una precisa disposizione derogatoria, deve trovare applicazione il principio di irretroattività della norma tributaria di cui alla L. 27 luglio 2000, n. 212 , art. 3 , ed ha concluso che, non solo l'applicazione della presunzione legale di cui all'art. 12, comma 2, D.L. cit., ma anche la proroga ed il raddoppio dei termini di cui ai successivi commi 2-bis e 2-ter, riferendosi esclusivamente agli accertamenti basati sulla predetta presunzione, devono trovare applicazione a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in corso alla data di entrata in vigore della norma.

4.4. Deve aggiungersi che l'art. 12 comma 2-ter, stabilisce che i termini, di decadenza e prescrizione, previsti dal D.Lgs. n. 472 del 1992, art. 20, sono raddoppiati in caso di irrogazione di sanzioni per la violazione dell'obbligo del monitoraggio fiscale di cui al D.L. n. 167 del 1990 , art. 4 , commi 1, 2 e 3, riferito a disponibilità finanziarie non dichiarate detenute in paesi a fiscalità privilegiata. Pertanto, il termine di decadenza raddoppiato - ovvero da quinquennale a decennale - non risulta trascorso. Va precisato, sul punto, che esso inizia a decorrere dalla commissione della violazione che si individua nella data di presentazione della dichiarazione omissiva; il provvedimento di irrogazione delle sanzioni è stato notificato il 23 gennaio 2014, come riportato in sentenza; quindi entro il termine scadente il 31 dicembre del decimo anno successivo a quello in cui è avvenuta la violazione. Nessuna prescrizione, anch'essa decennale, si è verificata, atteso che il decorso di essa si interrompe per tutta la durata del procedimento (D.Lgs. n. 472 del 1997 , art. 20 , comma 3).

5. In conclusione, il ricorso va accolto e la sentenza impugnata va cassata, con rinvio alla Corte di Giustizia di secondo grado delle Marche che si atterrà ai principi sopra esposti e si pronuncerà anche sulle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M. La Corte accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado delle Marche, in diversa composizione, la quale provvederà anche al regolamento delle spese del giudizio di legittimità.

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza