

Sentenza del 17/02/2023 n. 5174 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Il contribuente sig. A.A. proponeva istanza di accesso alla procedura di collaborazione volontaria di cui alla L. n. 186 del 2014, art. 1, commi 1 e 2 , (c.d. Voluntary Disclosure), ottenendo un diniego dall'Amministrazione finanziaria, tempestivamente impugnato avanti il giudice di prossimità che dichiarava inammissibile il ricorso, con pronuncia confermata in appello, sulla ragione fondamentale che tale atto di diniego non rientra nell'elencazione degli atti impugnabili di cui D.Lgs. n. 546 del 1994 art. 19 , codice del processo tributario - per cui non è data azione giurisdizionale.

Avverso questa sentenza propone ricorso per cassazione la parte contribuente, spiegando unico mezzo, mentre l'Agenzia delle entrate è rimasta intimata.

L'affare, chiamato avanti alla Sesta sezione di questa Corte, all'adunanza camerale del 27 aprile 2022, è stato rinviato per trattazione in pubblica udienza avanti questa Sezione tributaria.

In prossimità dell'adunanza la parte contribuente ha prodotto memoria a sostegno delle proprie ragioni, nonché, in prossimità dell'odierna udienza, ulteriore analoga memoria, chiedendo il patrono la distrazione delle spese a proprio favore, dichiarandosi antistatario.

Motivi della decisione

Viene proposto unico mezzo.

.I. Con l'unico motivo di ricorso si prospetta vizio ex art. 360 c.p.c. , n. 3 per violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 19 , lamentando avere la CTR ritenuto erroneamente non impugnabile la comunicazione di diniego alla istanza di collaborazione volontaria di cui L. n. 186 del 2014, art. 1, commi 1 e 2 .

Il motivo è fondato.

Risulta consolidato l'orientamento giurisprudenziale per cui, in tema di contenzioso tributario, l'elencazione degli atti impugnabili contenuta del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 19 , ha natura tassativa, ma non preclude la facoltà di impugnare anche altri atti, ove con gli stessi l'amministrazione finanziaria porti a conoscenza del contribuente una ben individuata pretesa tributaria, esplicitandone le ragioni fattuali e giuridiche, siccome è possibile un'interpretazione estensiva delle disposizioni in materia in ossequio alle norme costituzionali di tutela del contribuente (artt. 24 e 53 Cost.) e di buon andamento dell'amministrazione (art. 97 Cost.), ed

in considerazione dell'allargamento della giurisdizione tributaria, che è stato operato con la Legge 28 dicembre 2001 n. 448 , (cfr. Cass. V, n. 12150/2019; n. 1230/2020; n. 15318 del 2021).

Per altro verso, è stata in particolare riconosciuta la facoltà di ricorrere al giudice tributario avverso tutti gli atti adottati dall'ente impositore che, esplicitando concrete ragioni (fattuali e giuridiche) che la sorreggono, porti, comunque, a conoscenza del contribuente una ben individuata pretesa tributaria, senza necessità di attendere che la stessa, ove non sia raggiunto lo scopo dello spontaneo adempimento cui è naturaliter preordinata, si veda della forma autoritativa di uno degli atti dichiarati espressamente impugnabili del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 19 : sorge, infatti, in capo al contribuente destinatario, già al momento della ricezione della notizia, l'interesse, ex art. 100 c.p.c. , a chiarire, con pronuncia idonea ad acquisire effetti non più modificabili, la sua posizione in ordine alla stessa e, quindi, ad invocare una tutela giurisdizionale, comunque, di controllo della legittimità sostanziale della pretesa impositiva (e/o dei connessi accessori vantati dall'ente pubblico) (Così Cass. V, n. 17010/2012). Ne consegue che il contribuente ha la facoltà, non l'onere, d'impugnazione di atti diversi da quelli specificamente indicati del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 19 , il cui mancato esercizio non determina alcuna conseguenza sfavorevole in ordine alla possibilità di contestare la pretesa tributaria in un secondo momento; ciò comporta che la mancata impugnazione da parte del contribuente di un atto non espressamente indicato del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 19 , non determina, in ogni caso, la non impugnabilità (ossia la cristallizzazione) di questa pretesa, che può essere successivamente reiterata in uno degli atti tipici previsti dallo stesso art. 19, (in termini: Cass. V, n. 21045/2007; S.U. n. 10672/2009; V, n. 14373/2010; n. 8033/2011; n. 10987/2011; n. 16100/2011).

Al proposito, si è anche precisato che la tassatività dell'elencazione degli atti impugnabili contenuta del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 19 , non preclude la facoltà di impugnare anche altri atti, ove con gli stessi l'amministrazione finanziaria porti a conoscenza del contribuente una ben individuata pretesa tributaria, di talchè quest'ultimo ha la facoltà di impugnare il diniego del Direttore Regionale delle Entrate di disapplicazione di norme antielusive del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 , ex art. 37-bis, comma 8, in quanto seppur atto non rientrante in quelli indicati del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 19 , è il provvedimento con il quale l'amministrazione finanziaria porta a conoscenza del contribuente, pur senza efficacia vincolante per questi, il proprio convincimento in ordine ad un determinato rapporto tributario (cfr. Cass. VI-5, n. 3775/2018).

In applicazione di questo principio è stato anche ritenuto immediatamente impugnabile dal contribuente anche la comunicazione d'irregolarità, del D.P.R. 29 settembre 1973 n. 600 , ex art. 36 bis, comma 3, (c.d. avviso bonario) (Cass. VI-5, n. 3315/2016).

Questa Corte ha anche affermato che le risposte rese dall'amministrazione finanziaria agli atti di interpello di cui della Legge 27 luglio 2000 n. 212, art. 11 , non sono impugnabili, trattandosi di meri pareri che non incidono direttamente in danno del contribuente, salvo quelli resi a seguito di richiesta di disapplicazione di norme antielusive i quali, anche secondo la disciplina anteriore alle modifiche introdotte dal D.Lgs. 24 settembre 2015, n. 156 , possono essere impugnati in quanto contenenti una compiuta pretesa tributaria (Cass. V, n. 32962/2018; n. 15457/2019).

L'orientamento è stato corroborato in relazione all'autonoma impugnabilità del parere fornito dal Direttore Regionale dell'Agenzia delle Entrate sull'istanza del contribuente per la disapplicazione della disciplina delle società di comodo (Cass. V, n. 1230/2020).

.II. L'impugnabilità del provvedimento di rigetto relativo all'istanza di collaborazione volontaria di cui alla L. n. 186 del 2014 , consegue alla configurabilità di tale procedura come strumento di definizione agevolata che, preme notare fin d'ora, presuppone già un debito tributario.

La Collaborazione volontaria (cd. Voluntary Disclosure), introdotta con la L. n. 186 del 2014 , è una procedura con cui il contribuente, autodenunciandosi, dichiara al fisco "attività finanziarie e patrimoniali costituite o detenute fuori dal territorio dello Stato" non indicate nella dichiarazione (art. 5 quater/1 lett. a): cd nero transfrontaliero), ovvero redditi occultati in Italia (art. 1/2-3-4 Legge cit.: cd. nero domestico).

Com'è stato fatto notare, gli effetti della corretta presentazione dell'autodenuncia sono molteplici, ma, i più importanti possono essere così riassunti: a) regolarizzazione della propria situazione patrimoniale e reddituale; b) corresponsione integrale delle imposte e degli interessi relativi ai redditi non dichiarati; c) riduzione delle sanzioni amministrative applicabili; d) non punibilità dei reati: dl) di omessa o infedele dichiarazione, di dichiarazione fraudolenta con fatture false o altri artifici, di omesso versamento di ritenute certificate, di omesso versamento IVA; d2) di cui agli artt. 648 bis , 648 ter , 648 ter 1 c.p. Ove la dichiarazione sia infedele, l'Agenzia delle entrate esercita nuovamente il suo autonomo potere di accertamento con la revoca ex tunc dei suddetti benefici (art. 5 quinquies/10).

La procedura di Collaborazione volontaria, quindi, ha, come effetto principale, quello di fare emergere il maggior reddito occultato, su cui il contribuente deve pagare le imposte e gli interessi che avrebbe dovuto pagare oltre le sanzioni in misura ridotta.

E' ovvio, poi, che di quei beni occultati - che facevano parte del patrimonio del contribuente - una volta che siano stati esposti al fisco, il contribuente-proprietario ne possa liberamente disporre in quanto la procedura di Collaborazione volontaria non produce alcun effetto di "cristallizzazione" o "incommerciabilità" dei medesimi: l'unico effetto previsto dalla legge è che il contribuente deve pagare le imposte evase, gli interessi e, in misura ridotta, le sanzioni in cui sarebbe incorso ove l'Amministrazione finanziaria avesse effettuato nei suoi confronti un autonomo accertamento.

La collaborazione volontaria, tuttavia, a norma dell'art. 5 quater/2 "non è ammessa se la richiesta è presentata dopo che l'autore della violazione degli obblighi di dichiarazione di cui all'art. 4, comma 1, abbia avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo o di procedimenti penali, per violazione di norme tributarie, relativi all'ambito oggettivo di applicazione della procedura di collaborazione volontaria indicato al comma 1 del presente articolo. La preclusione opera anche nelle ipotesi in cui la formale conoscenza delle circostanze di cui al primo periodo è stata acquisita da soggetti solidalmente obbligati in via tributaria o da soggetti concorrenti nel reato" (Cass. pen. 14101 del 2019).

.III. Con una serie di pronunce recenti, questa Corte ha affinato il tema dell'istituto in esame, precisando trattarsi di procedura a valenza confessoria irretrattabile (cfr. Cass. T, n. 738/2023), quindi funzionale all'emersione di un debito tributario che già c'è e che dev'essere individuato e fissato proprio con la procedura in oggetto.

Per altro verso, è stato evidenziato come alla definizione della procedura in oggetto, segua la possibilità di chiedere il rimborso trattenuta all'estero (cfr. Cass. T, n. 2964/2023), per cui si deve desumere che l'accesso all'istituto è altresì funzionale a far valere un credito di imposta che risulta -indirettamente ed immotivatamente-negato ove non sia dato accesso, nè ricorso, avverso il diniego alla Voluntary Disclosure, comprimendo così il principio di divieto di doppia imposizione convenzionalmente regolato fra Italia e Confederazione elvetica.

Infine, in altra occasione (Cass. T, n. 1002/2023) è stato ritenuto pacificamente impugnabile il silenzio rigetto formatosi sulla domanda di accesso alla procedura speciale qui in scrutinio, dovendosi necessariamente riconoscere, quindi, l'impugnazione in via diretta di un diniego espresso e di ogni altro atto, provvedimento o comportamento significativo che si traduca in una limitazione al prefato accesso.

.IV. Per quanto detto sopra, ne consegue che il rigetto della domanda di Collaborazione volontaria è da ritenersi equiparabile al rigetto di una domanda di definizione agevolata di rapporti tributari espressamente contemplata del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 19 . In altri termini, si tratta sempre di atti incidenti su rapporto tributario impositivo, dove sussiste l'interesse attuale, concreto ed economicamente valutabile (art. 100 c.p.c.) del contribuente ad ottenere una diversa definizione del rapporto tributario, donde può essere valutata nel merito la sussistenza o meno delle condizioni, per esempio, l'inizio di attività ispettiva che inibisce la procedura, trattandosi di volontarietà coatta dall'avviata ispezione.

Non si tratta, quindi, di attività analogica di cui all'art. 12 preleggi e vietata per le norme penali, tributarie e speciali dal successivo art. 14, bensì di interpretazione estensiva pacificamente ammissibile ove gli istituti abbiano la medesima ragione d'essere (ratio) e mirino allo stesso scopo agevolativo (telos).

Nel caso specifico, il collegio di appello non si è attenuto ai suddetti principi quando ha qualificato atto non autonomamente impugnabile la comunicazione di diniego alla istanza di collaborazione volontaria di cui L. n. 186 del 2014, art. 1, commi 1 e 2 , limitandosi ad affermare l'inesistenza al momento della detta comunicazione di "alcun rapporto tributario che presuppone evidentemente una pretesa impositiva".

In conclusione, il ricorso è fondato e merita accoglimento con rinvio al giudice di merito.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado per la Campania - Sezione staccata di Salerno, cui demanda altresì la regolazione delle spese del presente giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, il 8 febbraio 2023.

Depositato in Cancelleria il 17 febbraio 2023

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza