

Sentenza del 02/03/2023 n. 6258 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

SENTENZA

sul ricorso iscritto al n. 29607/2015 R.G. proposto da:

A.A., c.f. (Omissis), rappresentata e difesa, in virtù di procura speciale in calce al ricorso, dall'Avv. Alberto Iadevaia, elettivamente domiciliata in Roma, in via Crescenzo n. 19, presso lo studio dell'Avv. Riccardo Rampioni;

- ricorrente -

contro

Agenzia delle Entrate, in persona del Direttore p.t., rappresentata e difesa ex lege dall'Avvocatura Generale dello Stato, presso i cui uffici è domiciliata in Roma alla via dei Portoghesi n. 12;

- controricorrente -

avverso la sentenza n. 2165/2015 della Commissione Tributaria Regionale della Lombardia, sede di Milano, depositata in data 19/5/2015, non notificata;

udita la relazione della causa svolta dal Dott. Angelo Napolitano nella pubblica udienza del 21 dicembre 2022, tenutasi alla presenza delle parti e del Sostituto Procuratore Generale, ai sensi del D.L. n. 137 del 2020, art. 23, comma 8 bis , conv. in L. n. 176 del 2020 , su istanza dell'Avv. Iadevaia, depositata in data 23 novembre 2022;

udite le conclusioni del Sostituto procuratore Generale, Dott. Giuseppe Locatelli, che ha chiesto il rigetto del ricorso;

uditi l'Avv. Alberto Iadevaia, per la ricorrente e l'Avvocato dello Stato Davide Giovanni Pintus, per l'Agenzia delle Entrate.

Svolgimento del processo

In data 7 gennaio 2010, l'Ufficio inviò a A.A. (d'ora in poi, anche "la contribuente" o "la ricorrente") un questionario con il quale la invitò ad indicare, in apposita distinta, entro e non oltre quindici giorni dalla data di notifica, in relazione ai periodi di imposta dal 2004 al 2008, la

proprietà, il possesso e/o la disponibilità di una lunga serie di beni e servizi, tra cui, per quel che in questa sede interessa, le disponibilità finanziarie detenute all'estero.

In particolare, l'Ufficio chiese "l'elencazione delle disponibilità finanziarie detenute all'estero per gli anni 2004, 2005, 2006, 2007 e 2008", al fine di procedere all'accertamento.

Al questionario la contribuente rispose tempestivamente, con riserva di fornire ulteriori precisazioni.

La contribuente precisa che al momento della notifica del questionario, tutte le sue relazioni bancarie estere erano state poste sotto sequestro da parte del giudice penale e la custodia era stata affidata alle stesse banche depositarie.

In data 28 ottobre 2010, la Guardia di Finanza notificò alla contribuente un processo verbale di constatazione con il quale contestò, per l'anno d'imposta 2005, attività estere di natura finanziaria non dichiarate e trasferimenti non dichiarati da e verso l'estero.

In data 6 dicembre 2010 la A.A. presentò all'amministrazione finanziaria dichiarazioni dei redditi integrative in relazione ai periodi d'imposta dal 2005 al 2008, ad integrazione del quadro RW e di quelli dei frutti derivanti dalle attività finanziarie detenute all'estero, ancorchè non percepiti nei periodi d'imposta oggetto delle dichiarazioni a causa del sequestro di tutte le relazioni bancarie della contribuente.

La contribuente, inoltre, versò a titolo di ravvedimento operoso l'importo di Euro 83.975,24, risultante a debito nella dichiarazione dei redditi integrativa relativa all'anno 2009.

All'esito di una complessa attività istruttoria caratterizzata anche da frequenti confronti con la contribuente, l'Ufficio, in data 29 novembre 2011, notificò alla A.A. tre avvisi di accertamento del D.P.R. n. 600 del 1973 , ex art. 41 bis, fondati sul D.L. n. 78 del 2009, art. 12, comma 2 , in relazione agli anni 2005, 2006 e 2008; avvisi che la contribuente impugnò dinanzi alla CTP di Lodi.

La sentenza di appello, resa sull'impugnazione principale dell'Ufficio e sull'impugnazione incidentale della contribuente, confermò la sentenza di primo grado.

In particolare, la CTR della Lombardia confermò l'accertamento per il 2006 per l'importo di Euro 601.017,57, riferito alla relazione bancaria denominata "(Omissis)", ritenendolo non "coperto" dallo scudo fiscale.

La CTR, inoltre, affermò che l'Ufficio poteva legittimamente utilizzare i documenti provenienti da rogatorie internazionali e che, benchè oggetto di sequestro, le somme depositate all'estero dovevano comunque essere indicate nel quadro RW della dichiarazione.

Infine, le sanzioni irrogate alla contribuente avrebbero dovuto essere commisurate all'importo di Euro 601.017,57.

Avverso la sentenza d'appello, la A.A. ha proposto ricorso per cassazione articolato in quattro motivi.

L'Agenzia delle Entrate resiste con controricorso.

Il Sostituto procuratore Generale ha depositato requisitoria scritta. La contribuente ha depositato una memoria ex art. 378 c.p.c. .

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo di ricorso, rubricato "Violazione e falsa applicazione del D.L. n. 78 del 2009, art. 13 bis , nonché del D.L. n. 350 del 2001, artt. 14 , 15 e 17 , ai sensi dell' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3 ", la contribuente deduce che i giudici di appello avrebbero errato nel ritenere che le dichiarazioni riservate di emersione delle attività detenute all'estero, perfezionate dalla A.A. per un importo complessivo di Euro 6.489.425, fossero opponibili all'amministrazione finanziaria limitatamente alla relazione "(Omissis)", in relazione all'avviso di accertamento n. (Omissis) relativo all'anno 2006.

In particolare, la contribuente deduce che l'importo complessivo delle attività finanziarie oggetto di "scudo fiscale" da parte della A.A., pari ad Euro 6.489.425, avrebbe dovuto "coprire" integralmente anche l'importo della pretesa impositiva dell'Ufficio per l'anno 2006, pari ad Euro 5.346.309,18.

1.1. Il motivo è inammissibile.

Deducendo, in rubrica, una violazione di legge, la contribuente, in realtà, tenta di scardinare il giudizio di fatto espresso dal giudice di appello, che ha ritenuto, sebbene con motivazione stringata, che solo le relazioni bancarie "(Omissis)" e "(Omissis)" fossero ricomprese nel cd. "scudo fiscale" e che la A.A. non avesse dato prova che anche la relazione "(Omissis)" fosse stata "scudata" (Sez. 5, Sentenza n. 38722 del 06/12/2021, Rv. 663099 - 01).

2. Con il secondo motivo di ricorso, rubricato "Violazione o falsa applicazione del R.D. n. 2940 del 1866, art. 13 , di ratifica della Convenzione tra l'Italia e il Principato di Monaco firmata a Firenze il 26 marzo 1866 nonché degli artt. 2 e 5 della Convenzione Europea di assistenza giudiziale in materia penale del 20 aprile 1959, ratificata in Italia dalla L. 23 febbraio 1961, n. 215 , ai sensi dell' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3 ", la contribuente deduce che l'Ufficio, al fine di rilevare l'esistenza di somme imponibili nel Principato di Monaco, con riferimento alla relazione bancaria "(Omissis)", avesse indebitamente utilizzato documenti provenienti da una commissione rogatoria eseguita dal Principato di Monaco su richiesta dell'Italia nell'ambito di un procedimento penale.

In particolare, secondo la contribuente, l'art. 13 del R.D. del 1866 e gli artt. 2 e 5 della Convenzione Europea di assistenza giudiziale in materia penale del 20 aprile 1959 avrebbero impedito l'utilizzazione a fini di accertamento fiscale di documenti provenienti da commissioni rogatorie richieste al Principato di Monaco nell'ambito di procedimenti penali instaurati in Italia.

2.1. Il motivo è infondato.

Il R.D. 20 maggio 1866, n. 2940 , di ratifica della Convenzione tra l'Italia e il Principato di Monaco, è stato abrogato espressamente dal D.Lgs. n. 212 del 2010, art. 1, comma 1 , a decorrere dal 16 dicembre 2010.

A prescindere, dunque, dall'effettivo tenore della richiamata Convenzione del 1866, dal 16 dicembre 2010 è caduto ogni limite all'utilizzazione a fini fiscali di documenti trasmessi dal Principato di Monaco in esecuzione di commissioni rogatorie richieste dalle autorità italiane.

D'altronde, i rapporti tra l'Italia e il Principato di Monaco in materia fiscale sono stati ridefiniti con la legge del 1 dicembre 2016, n. 231 , di ratifica ed esecuzione dell'Accordo tra il Governo della Repubblica italiana e il Governo del Principato di Monaco sullo scambio di informazioni in materia fiscale, con Protocollo, fatto a Monaco il 2 marzo 2015.

Quanto agli artt. 2 e 5 della Convenzione Europea di assistenza giudiziale in materia penale del 20 aprile 1959, ratificata in Italia dalla L. 23 febbraio 1961, n. 215 , deve rilevarsi che l'art. 2 elenca i casi in cui lo Stato richiesto può rifiutarsi di prestare assistenza giudiziaria; l'art. 5, invece, riguarda i casi nei quali lo Stato richiesto di assistenza può riservarsi di rifiutare la collaborazione allo Stato richiedente. Essi sono inconferenti rispetto al caso di specie, che riguarda l'utilizzazione a fini fiscali di documenti già consegnati all'autorità giudiziaria italiana in esecuzione di una rogatoria.

3. Con il terzo motivo, rubricato "Violazione o falsa applicazione del D.L. n. 78 del 2009, art. 12, comma 2 , e D.L. n. 167 del 1990, art. 5, commi dal 4 al 6 , ai sensi dell' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3 ", la contribuente deduce che l'Ufficio, sulla base della disposizione di cui del D.L. n. 78 del 2009, art. 12, comma 2 , con l'avviso di accertamento relativo all'anno d'imposta 2006, ha presunto che "venivano costituite mediante redditi sottratti a tassazione nell'annualità 2006 consistenze estere complessivamente pari ad Euro 5.346.309,18 (Euro 4.745.291,61 (Omissis) + Euro 601.017,57 (Omissis) al 50%)".

Per la contribuente non sarebbe stato possibile costituire una provvista finanziaria in pendenza di un sequestro disposto dalla Procura della Repubblica presso il Tribunale di Milano.

Secondo lei, tutte le relazioni bancarie contestate dall'ufficio esistevano già al momento del sequestro penale e così anche la loro provvista.

Ella non sarebbe stata tenuta a compilare il quadro RW della dichiarazione relativa all'anno 2006 (l'unico tuttora in contestazione), essendo state le somme detenute all'estero oggetto di sequestro disposto dall'Autorità giudiziaria penale.

3.1. Il motivo è in parte inammissibile e in parte infondato.

La contribuente ha premesso che in appello era stata devoluta da lei la questione relativa alla ripresa a tassazione, con riferimento all'anno 2006, del conto "(Omissis)" pari ad Euro 601.017,57, che la CTR ha ritenuto, con giudizio insindacabile in questa sede, non "coperto" dallo scudo fiscale.

Orbene, con il motivo in esame, la A.A., sostenendo che la somma in questione sarebbe stata "costituita" in anni precedenti rispetto a quello oggetto di contestazione (2006), non fa altro che riproporre la stessa questione agitata con il primo motivo di ricorso. In altre parole, intende riaffermare che la somma di sua pertinenza depositata sul conto "(Omissis)" rientri tra quelle oggetto dello scudo fiscale del quale si era avvalsa.

Sotto questo profilo, il motivo in esame è inammissibile per i motivi spiegati in relazione allo scrutinio del primo motivo.

Per altro verso, la contribuente deduce che il fatto che la somma era stata fatta oggetto di sequestro da parte dell'Autorità giudiziaria penale avrebbe escluso l'obbligo in capo a lei di indicarla nel quadro RW della dichiarazione relativa all'annualità in questione (2006).

Tale profilo di censura è infondato.

Il D.L. n. 167 del 1990, art. 4, comma 1, conv. in L. n. 227 del 1990, vigente *ratione temporis*, dispone(va) che "le persone fisiche, gli enti non commerciali e le società semplici ed equiparate ai sensi dell' art. 5 del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, residenti in Italia che, nel periodo d'imposta, detengono investimenti all'estero ovvero attività estere di natura finanziaria, suscettibili di produrre redditi imponibili in Italia, devono indicarli nella dichiarazione annuale dei redditi. Sono altresì tenuti agli obblighi di dichiarazione i soggetti indicati nel precedente periodo che, pur non essendo possessori diretti degli investimenti esteri e delle attività estere di natura finanziaria, siano titolari effettivi dell'investimento...".

La lettera va letta alla luce della ratio della disposizione, che è quella di consentire all'amministrazione finanziaria di conoscere, con riferimento ai soggetti residenti in (Omissis), e dunque soggetti passivi d'imposta secondo l'ordinamento italiano, se essi dispongano di investimenti all'estero o di attività estere di natura finanziaria.

L'obbligo di indicazione degli investimenti o delle attività finanziarie estere scatta, dunque, al ricorrere di due presupposti: che il soggetto abbia la disponibilità giuridico-formale degli investimenti o delle attività estere e che tali investimenti o attività siano suscettibili di produrre redditi imponibili in (Omissis).

In particolare, il requisito della disponibilità giuridico-formale non è escluso dall'assoggettamento degli investimenti o delle attività in questione al vincolo del sequestro disposto dall'autorità giudiziaria penale, in quanto tale vincolo è temporalmente limitato, è strettamente funzionale alle esigenze di accertamento proprie del procedimento giudiziario e non radica in capo al custode una relazione finalistica con l'investimento o l'attività finanziaria equiparabile a quella che lega l'investimento o l'attività al suo titolare, con la conseguenza che, per tutto il tempo in cui dura il vincolo del sequestro, è solo il titolare giuridico-formale dell'investimento o dell'attività a soggiacere all'obbligo della relativa indicazione nel quadro RW della dichiarazione dei redditi.

4. Con il quarto motivo di ricorso, rubricato "Violazione e falsa applicazione del D.L. n. 78 del 2009, art. 12, comma 2 , nonchè del D.P.R. n. 917 del 1986, artt. 45 e 68 (TUIR) e del D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322, art. 2 , ai sensi dell' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3 ", la contribuente deduce che l'Ufficio, pur essendo consapevole che le relazioni bancarie oggetto di accertamento erano tutte oggetto di sequestro e che in caso di sequestro i frutti percepiti su tali relazioni sono tassabili solo al momento del dissequestro, ossia dell'effettiva percezione da parte del contribuente, notificò alla comparente i tre avvisi di accertamento, oggetto di impugnazione in primo grado, fondati sulla presunzione, del D.L. n. 78 del 2009 , ex art. 12, comma 2, che tali relazioni bancarie siano state costituite o alimentate dall'odierna comparente mentre le stesse relazioni erano oggetto di sequestro finalizzato alla confisca.

In particolare, la contribuente deduce che ella aveva dichiarato cumulativamente con Unico 2011 tutti i redditi realizzati in vigenza del sequestro, attenendosi alle prescrizioni dell'Ufficio secondo il quale, in base al principio di cassa, i redditi di capitale assumono rilevanza nel periodo in cui essi sono percepiti.

Nel caso di specie, essendo stati i conti detenuti all'estero dissequestrati nel 2010, con Unico 2011 si sarebbero potuti (e dovuti) dichiarare tutti i redditi di capitale prodotti dai depositi bancari nel periodo del sequestro, compresi i redditi prodotti nell'anno 2006.

Sulla base di tale argomentazione, la contribuente contesta l'affermazione del giudice d'appello secondo la quale a nulla sarebbe valsa la presentazione "posticipata" delle dichiarazioni dei redditi relative agli anni dal 2005 al 2008, visto che al tempo della presentazione i controlli fiscali erano già iniziati e, pertanto, era scaduto il termine per il ravvedimento.

4.1. Il motivo è infondato.

Occorre premettere che in questa sede di legittimità il thema disputandum è circoscritto al capo di sentenza di appello che ha visto soccombente la contribuente.

In particolare, la A.A. ha impugnato la sentenza di appello nella parte in cui non ha ritenuto ricompreso nell'importo "scudato" la somma di Euro 601.017,57 riferita al conto "(Omissis)", oggetto dell'accertamento relativo all'anno 2006.

Orbene, sostiene la contribuente che la dichiarazione dei redditi da capitale relativi ai conti correnti esteri, tra cui il conto "(Omissis)", oggetto di sequestro fino al 2010, non avrebbe potuto farsi se non dopo il dissequestro, visto che solo dopo la cessazione del vincolo di indisponibilità la contribuente avrebbe percepito i frutti del capitale sequestrato.

Tale prospettazione difensiva, tuttavia, non coglie nel segno.

Nella presente controversia, infatti, così come delimitata dall'appellatum e dal successivo ricorso avverso il capo della sentenza di appello che ha visto soccombente la contribuente, non viene in rilievo la tassazione dei redditi rivenienti dai conti correnti esteri sequestrati e percepiti dopo il dissequestro, bensì la tassazione del conto "(Omissis)" (nella misura di pertinenza della A.A.) in quanto esso stesso costituente reddito sottratto al fisco in base alla presunzione legale relativa

di cui al D.L. n. 78 del 2009, art. 12, comma 2 , conv. in L. n. 102 del 2009 , che la contribuente non è riuscita a vincere.

Orbene, avendo i giudici di merito accertato con giudizio qui insindacabile che il conto "(Omissis)" non è stato "scudato", correttamente l'amministrazione finanziaria ha recuperato a tassazione l'importo di tale conto estero ricollegabile alla A.A., considerato ex lege quale frutto di evasione, nell'anno in cui la disponibilità in senso giuridico-formale in capo alla contribuente del detto conto è stata scoperta, cioè nel 2006.

Peraltro, è corretta la motivazione della sentenza di appello nella parte in cui afferma che il ravvedimento operoso, nel caso di specie, sarebbe stato comunque precluso, essendo stato esso effettuato dopo l'inizio dell'attività di verifica dell'amministrazione (Sez. U., Sentenza n. 13378 del 30/06/2016, Rv. 640206 - 01 , p. 20).

5. In conclusione, il ricorso deve essere rigettato.

6. Le spese seguono la soccombenza e sono liquidate in dispositivo. Ai sensi del D.P.R. n. 115 del 2002, art. 13, comma 1 quater , si deve dare atto della sussistenza dei presupposti per il versamento, da parte della ricorrente, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello previsto per il ricorso, a norma dello stesso art. 13, comma 1 bis, se dovuto.

P.Q.M.

Rigetta il ricorso.

Condanna A.A. al pagamento, in favore dell'Agenzia delle Entrate, delle spese del presente giudizio, che si liquidano in Euro diecimila per onorari, oltre alle spese prenotate a debito.

Ai sensi del D.P.R. n. 115 del 2002, art. 13, comma 1 quater , dà atto della sussistenza dei presupposti per il versamento, da parte della ricorrente, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello previsto per il ricorso, a norma dello stesso art. 13, comma 1 bis, se dovuto.

Così deciso in Roma, il 21 dicembre 2022.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza