

Sentenza del 01/07/2024 n. 18029 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

In seguito ad attività d'indagine della GdF di Milano a carico dell'istituto di credito elvetico Credit Suisse, emerse che la Signora A.A. (d'ora in avanti, anche "la contribuente") era intestataria in Svizzera del rapporto finanziario n. (Omissis) a partire dal 7/2/2006 e fino al 17/4/2014.

L'Agenzia delle Entrate di Varese invitò al contraddittorio la contribuente e, successivamente, emise l'avviso di accertamento n. (Omissis) per l'anno d'imposta 2007 con il quale furono ripresi a tassazione: 1) l'importo di euro 30.437,32 a titolo di "novella ricchezza" ai sensi dell' art. 12 , commi 2 e 2 bis, del D.L. n. 78 del 2009 ; 2) l'importo di euro 410,90 da considerarsi reddito di capitale ex art. 44 del Tuir da tassare ordinariamente; 3) l'importo di euro 220,15 da considerarsi reddito di capitale ex art. 44 Tuir da assoggettare ad imposta sostitutiva con aliquota del 27%. La C.T.P. di Varese, su ricorso della contribuente, annullò l'avviso di accertamento sulla base della considerazione che l' art. 12 , commi 2 e 2 bis, del D.L. n. 78 del 2009 reca disposizioni di carattere sostanziale, che non si applicano a fattispecie anteriori alla sua entrata in vigore.

Su appello dell'Ufficio, la C.T.R. riformò integralmente la sentenza in favore dell'erario.

La contribuente ha proposto ricorso per cassazione affidato a tre motivi.

Resiste l'Agenzia delle Entrate con controricorso.

Con ordinanza interlocutoria n. 36676/2022 del 14/12/2022, la sesta sezione ha rimesso la causa alla pubblica udienza.

Il sostituto procuratore Generale, dott. Rosa Maria Dell'Erba, ha depositato una requisitoria scritta.

Motivi della decisione 1. Per ragioni di ordine logico, occorre esaminare anzitutto il secondo motivo di ricorso, così rubricato "Nullità della sentenza per violazione e falsa applicazione degli artt. 43 e 45 del D.Lgs. n. 546 del 1992 e 6, comma 10, del D.L. n. 119 del 2018 , in relazione all' art. 360 , comma 1, n. 4 c.p.c. - eccezione di estinzione del giudizio".

Premette la contribuente che in data 15/4/2019 la C.T.R. della Lombardia aveva emesso l'ordinanza n. 809/2019 con la quale sospese il giudizio fino al 10/6/2019 ai sensi dell' art. 6 , comma 10, del D.L. n. 119 del 2018 , a seguito dell'istanza da lei inoltrata. Ella aveva mostrato inizialmente interesse alla possibilità di definire le liti fiscali pendenti, ma successivamente decise di non aderire alla "sanatoria".

Solo in data 21/1/2021, cioè oltre diciotto mesi dalla scadenza del termine di sospensione (10/6/2019), l'Agenzia delle Entrate depositò istanza di trattazione/riassunzione dell'appello, chiedendo alla C.T.R. di fissare l'udienza per la discussione della causa, udienza poi concretamente fissata per il 7/6/2021.

Secondo la contribuente, l'istanza di trattazione/riassunzione del giudizio di appello, formulata illo tempore dall'Agenzia delle Entrate, era stata depositata tardivamente rispetto al termine perentorio di sei mesi previsto dall' art. 43 del D.Lgs. n. 546 del 1992 , con la conseguenza che essa avrebbe dovuto essere considerata tam quam non esset e che il giudizio di appello avrebbe dovuto essere dichiarato estinto, con il passaggio in giudicato della sentenza di primo grado.

La sentenza impugnata, pertanto, sarebbe viziata da error in procedendo, avendo deciso nel merito, in senso sfavorevole alla contribuente, un giudizio di appello che avrebbe dovuto essere dichiarato estinto.

1.1. Il motivo è infondato.

Il comma 10 dell' art. 6 del D.L. n. 119 del 2018 , conv. in L. n. 136 del 2018 , dispone che "le controversie definibili non sono sospese, salvo che il contribuente faccia apposita richiesta al giudice, dichiarando di volersi avvalere delle disposizioni del presente articolo. In tal caso il processo è sospeso fino al 10 giugno 2019. Se entro tale data il contribuente deposita presso l'organo giurisdizionale innanzi al quale pende la controversia copia della domanda di definizione e del versamento degli importi dovuti o della prima rata, il processo resta sospeso fino al 31 dicembre 2020".

La questione, affatto nuova nella giurisprudenza di legittimità, è se, nel caso in cui il contribuente abbia fatto istanza al giudice di sospensione del processo dichiarando di volersi avvalere della possibilità di definire la controversia ai sensi dell' art. 6 del D.L. n. 119 del 2018 , il processo si estingua nel caso in cui, non avendo il contribuente depositato dinanzi all'organo giurisdizionale copia della domanda amministrativa di definizione e del versamento degli importi dovuti o della prima rata, la parte interessata non presenti istanza di trattazione (prosecuzione) del giudizio entro sei mesi dalla data in cui è cessata la causa della sospensione, in applicazione degli artt. 43 e 45 del D.Lgs. n. 546 del 1992 .

Il Collegio ritiene che per la risposta negativa depongono dirimenti indici sistematici.

Innanzitutto, nel corpo dell'art. 6, citato, manca una norma espressa che disponga l'estinzione del giudizio se entro sei mesi dal 10 giugno 2019 la parte interessata non abbia presentato istanza di trattazione del processo che sia rimasto sospeso in attesa del deposito da parte del contribuente di copia della documentazione amministrativa.

Infatti, è prevista dal comma 13 l'estinzione nel caso in cui non sia presentata l'istanza di trattazione entro il 31 dicembre 2020 a cura della parte interessata, sul presupposto che il processo sia rimasto sospeso in seguito al deposito di copia della documentazione amministrativa e che sia intervenuto il provvedimento di diniego della definizione agevolata della lite.

Né, d'altronde, l'onere del deposito dell'istanza di trattazione (prosecuzione) del giudizio a pena di estinzione entro sei mesi dal 10 giugno 2019 può essere argomentato ai sensi delle disposizioni di cui alla sezione V del capo I del titolo II del D.Lgs. n. 546 del 1992 (in tema di sospensione del processo), richiamate per il giudizio di appello dall' art. 61 del D.Lgs. n. 546 del 1992 .

Nell'ambito delle disposizioni generali che regolano il processo tributario, infatti, la sospensione dalla quale deriva l'estinzione in caso di mancata riassunzione (prosecuzione, istanza di trattazione) del giudizio è quella disposta nel caso in cui, ai sensi dell' art. 39 del D.Lgs. n. 546 del 1992 , sia stata presentata querela di falso o debba essere decisa in via pregiudiziale una questione sullo stato o la capacità delle persone.

Ne deriva che la sospensione in attesa del deposito della copia della documentazione amministrativa inerente alla domanda di definizione agevolata della controversia, di cui discorre l' art. 6 , comma 10, del D.L. n. 119 del 2018 , non è una sospensione in senso tecnico-giuridico, bensì un differimento della trattazione del processo fino al 10 giugno 2019, concessa al contribuente che abbia dichiarato la sua volontà di avvalersi della definizione agevolata. La "vera" sospensione (di diritto singolare, diversa da quella disciplinata nell'ambito del D.Lgs. n. 546 del 1992 , che sfocia in estinzione nel caso previsto dall' art. 6 , comma 13, del D.L. n. 119 del 2018) comincia quando venga effettivamente depositata copia della documentazione amministrativa;

conclusione, questa, coerente con i più recenti arresti di questa Sezione, che hanno chiarito il carattere acceleratorio-ordinatorio (e non perentorio) del termine (10 giugno 2019) previsto per il deposito della copia della documentazione amministrativa inerente alla domanda di definizione agevolata della lite (cfr. Cass., sez. T, n. 31126 del 28/11/2019 , Rv. 656086 - 01; Cass., sez. T, n. 29790 del 15/11/2019 , Rv. 656538 - 01).

2. Con il primo motivo di ricorso, rubricato "Nullità della sentenza per violazione e falsa applicazione degli artt. 36 , comma 2, n. 4 del D.Lgs. n. 546 del 1992 e 132, comma 2, n. 4 c.p.c. in relazione all' art. 360 , comma 1, n. 4 c.p.c. - Omessa pronuncia", la contribuente censura la sentenza impugnata per aver sussunto la fattispecie di causa nell'ambito applicativo dell' art. 12 , comma 2 ter, del D.L. n. 78 del 2009 , anziché nell'ambito applicativo dell'art. 12, commi 2 e 2 bis del citato decreto.

In altri termini, l'atto impugnato in prime cure non era un mero atto di irrogazione delle sanzioni, bensì un avviso di accertamento fondato sulla presunzione legale di cui al comma 2 dell' art. 12 del D.L. n. 78 del 2009 , e per il quale l'Ufficio si era avvalso del raddoppio dei termini di cui all' art. 43 , comma 1 e 2, del d.P.R. n. 600 del 1973 .

3. Con il terzo motivo di ricorso, rubricato "Violazione e falsa applicazione degli artt. 11 delle disposizioni sulla legge in generale (cd. "preleggi"), 43 del d.P.R. n. 600 del 1973 , 1 e 3 della legge n. 212 del 2000 e 12 del d.l. n. 78 del 2009 , commi 2 e 2 bis, in relazione all' art. 360 , comma 1, n. 3 c.p.c.", la contribuente censura la sentenza impugnata sia per aver erroneamente inquadrato la fattispecie di causa (e dunque l'atto impugnato in primo grado con le doglianze espresse contro di esso) nell'ambito dell' art. 12 , comma 2 ter, del D.L. n. 78 del 2009 , sia per

l'essersi posta in contrasto con (e comunque per non avere correttamente applicato) i principi di diritto ricavabili, in subiecta materia, dalla giurisprudenza di legittimità, con riferimento al problema della retroattività o meno dei commi 2 e 2 bis dell' art. 12 del D.L. n. 78 del 2009 .

3.1. Il primo e il terzo motivo di ricorso, che per la loro connessione possono essere esaminati e decisi congiuntamente, sono fondati.

Questa S.C., con giurisprudenza ormai consolidata (Sez. T, Sentenza n. 31243 del 29/11/2019, Rv. 655944 - 02; Sez. T, Sentenza n. 33893 del 19/12/2019, Rv. 656380 - 01; Sez. T, Sentenza n. 2990 del 01/02/2024, Rv. 670358 - 02), ha, per un verso, stabilito che la disposizione di cui al comma 2 dell' art. 12 del D.L. n. 78 del 2009 , allestendo una presunzione legale relativa di evasione che opera contro il contribuente, ha natura sostanziale e, come tale, non è retroattiva, e dunque non si applica alle fattispecie, come quella per cui è causa, anteriori all'entrata in vigore del decreto-legge;

tuttavia, per un altro verso, ha stabilito che i fatti che, verificatisi prima dell'entrata in vigore del decreto-legge, non possono fondare una presunzione legale relativa, possono comunque fondare una presunzione semplice, nel senso che sono idonei a costituire degli indizi gravi, precisi e concordanti che l'amministrazione può valorizzare al fine di riprendere a tassazione gli investimenti detenuti all'estero in violazione delle norme sul "monitoraggio fiscale".

La stessa richiamata giurisprudenza (cui adde, ex coeteris, Cass., Sez. T, Sentenza n. 29632 del 14/11/2019 , Rv. 655916 - 01) attribuisce al raddoppio dei termini di cui ai commi 2 bis e 2 ter del citato art. 12 del D.L. n. 78 del 2009 (conv. con mod. in L. n. 102 del 2009) natura procedimentale, con la conseguenza che, anche per le fattispecie perfezionatesi in epoca anteriore all'entrata in vigore del richiamato decreto-legge, si applicano i termini raddoppiati, purché, all'entrata in vigore del decreto-legge, fossero ancora pendenti i termini originari "ordinari".

Orbene, tracciato il quadro giurisprudenziale rilevante, è il caso di rilevare che la sentenza impugnata, pur avendo riformato la sentenza di primo grado che aveva ritenuto fondato il ricorso della contribuente sulla base della natura sostanziale delle disposizioni di cui all' art. 12 , comma 2, del D.L. n. 78 del 2009 , non ha per nulla motivato sulla sussistenza dei vizi sostanziali dell'avviso di accertamento fatti valere dalla contribuente con il ricorso di primo grado: proposto l'appello da parte dell'Agenzia delle Entrate, nel riformare totalmente a favore di quest'ultima la sentenza di primo grado, la C.T.R. avrebbe dovuto esaminare l'avviso di accertamento impugnato sulla base dei vizi dedotti dalla contribuente con il ricorso di primo grado, e verificare se, ferma restando la irretroattività dell'art. 12, comma 2 del D.L. nella parte in cui allestisce la presunzione legale relativa di evasione a danno del contribuente, vi fossero comunque, nei fatti rappresentati dall'Agenzia delle Entrate nell'avviso di accertamento e ritenuti provati in giudizio, degli indizi gravi, precisi e concordanti a sostegno dell'assunto dell'amministrazione secondo il quale gli investimenti detenuti all'estero dalla contribuente in violazione degli obblighi di "monitoraggio fiscale" sarebbero stati frutto di evasione fiscale.

4. In conclusione, il ricorso deve essere accolto in relazione al primo e al terzo motivo.

La sentenza deve essere cassata e la causa deve essere rinviata per nuovo esame alla Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado della Lombardia che, in diversa composizione, regolerà anche le spese del presente giudizio.

P.Q.M. Accoglie il primo e il terzo motivo di ricorso, rigetta il secondo. Cassa la sentenza impugnata e rinvia, anche per le spese, alla Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado della Lombardia, in diversa composizione.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza