

Sentenza del 16/07/2024 n. 19583 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

In data 10 febbraio 2015 la società Aviointeriors Spa presentava all'Agenzia delle Entrate - Direzione Provinciale di Latina richiesta di accesso alla procedura di collaborazione volontaria nazionale ex art. 5-quater del D.L. 28 giugno 1990, n. 167, conv. dalla legge 4 agosto 1990, n. 227, come inserito dall' art. 1, comma 1, della legge 15 dicembre 2014, n. 186, relativamente agli anni di imposta dal 2011 al 2013.

Con provvedimento di diniego prot. n. 43768/2015 del 21 settembre 2015, l'Ufficio comunicava l'inammissibilità e l'improcedibilità dell'istanza in quanto, dalle verifiche effettuate, era emerso che la documentazione allegata fosse contraffatta e non veritiera.

1.1. Avverso tale diniego la società proponeva ricorso dinanzi alla Commissione Tributaria Provinciale di Latina la quale, con sentenza n. 685/02/2016, depositata il 28 aprile 2016, previo rigetto dell'eccezione di inammissibilità del ricorso per violazione dell' art. 19 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, rigettava il ricorso stesso, ritenendo il diniego sufficientemente motivato.

1.2. Interposto gravame dalla società contribuente, la Commissione Tributaria Regionale del Lazio - sezione staccata di Latina, con sentenza n. 2380/19/2017, pronunciata il 18 gennaio 2017 e depositata in cancelleria il 2 maggio 2017, rigettava l'appello, dichiarando inammissibile il ricorso originario e compensando le spese di giudizio.

In particolare, secondo il giudice di secondo grado, il provvedimento di improcedibilità dell'istanza presentata dalla società non era un atto impugnabile, in quanto non contenente pretese impositive. Nel merito, rigettava comunque l'appello ritenendo che la definizione agevolata dei rapporti tributari non potesse basarsi su documentazione contraffatta e che, ad ogni modo, il provvedimento era sufficientemente motivato.

1.3. Avverso tale sentenza ha proposto ricorso per cassazione Aviointeriors Spa, sulla base di due motivi.

L'Agenzia delle Entrate resiste con controricorso.

La ricorrente ha depositato memoria.

2. In data 24 novembre 2015 la Aviointeriors Spa presentava istanza integrativa della precedente richiesta di voluntary disclosure, ai sensi del provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 14 settembre 2015. Anche tale istanza veniva rigettata dall'Agenzia delle Entrate - Direzione provinciale di Latina con provvedimento prot. n. 9426 del 26 febbraio 2016.

2.1 Avverso tale provvedimento la Aviointeriors Spa ha proposto ricorso dinanzi alla Commissione Tributaria Provinciale di Latina la quale, con sentenza n. 1860/04/2016, lo rigettava, sostenendo l'impossibilità di integrare l'istanza di collaborazione già respinta dallo stesso Ufficio e per la quale si era concluso il relativo procedimento.

2.2. Interposto gravame dalla società, la Commissione Tributaria Regionale del Lazio - sez. staccata di Latina, con sentenza n. 5418/19/2018, pronunciata il 18 giugno 2018 e depositata in segreteria il 31 luglio 2018, rigettava l'appello, ritenendo corretta la decisione del giudice di primo grado e condannando la soccombente al pagamento delle spese di giudizio.

2.3. Avverso tale sentenza ha proposto ricorso per cassazione Aviointeriors Spa, sulla base di un unico motivo.

L'Agenzia delle Entrate è rimasta intimata.

La ricorrente ha depositato memoria.

3. All'udienza pubblica dell'8 marzo 2024 i procuratori delle parti hanno rassegnato le conclusioni di cui al verbale in atti.

Il Pubblico Ministero ha concluso chiedendo l'accoglimento di entrambi i ricorsi.

Motivi della decisione1. Preliminarmente, deve essere disposta la riunione del ricorso n. 2757/2019 R.G. al ricorso n. 27546/2017 R.G., riguardando entrambi la medesima richiesta di collaborazione volontaria nazionale ex art. 5-quater D.L. n. 167/1990, conv. dalla legge n. 227/1990.

2. Il ricorso n. 27546/2017 R.G., come si è detto, è affidato a due motivi.

2.1. Con il primo motivo di ricorso, la Aviointeriors Spa eccepisce violazione e/o falsa applicazione dell' art. 19, comma 1, del D.Lgs. n. 546/1992, nonché dei principi elaborati dalla giurisprudenza di legittimità in merito al novero degli atti impugnabili dinanzi al giudice tributario, in relazione all'art. 360, primo comma, num. 3), cod. proc. civ.

Deduce, in particolare, che il provvedimento di diniego impugnato rientrerebbe tra gli atti impugnabili previsti dall' art. 19, comma 1, lett. h), del D.Lgs. n. 546/1992, che individua quali atti impugnabili "il diniego o la revoca di agevolazioni o il rigetto di domande di definizione agevolata di rapporti tributari". Ad avviso della ricorrente, in primo luogo la procedura della "collaborazione volontaria" costituirebbe una vera e propria agevolazione di rapporti tributari, per cui rientrerebbe a pieno tra i casi previsti dalla norma citata. In secondo luogo, il provvedimento impugnato avrebbe una specifica conseguenza impositiva, sia pure mediata, in quanto impedirebbe al contribuente di accedere alle agevolazioni previste dal D.L. n. 167/1990, come modificato dalla L. n. 186/2014. In ultimo luogo, la circostanza per cui nel provvedimento in questione non fosse indicato né il termine entro cui impugnare né l'organo giudiziario dinanzi a cui ricorrere, non escluderebbe di per sé la sua impugnabilità.

2.2. Con il secondo motivo, parte ricorrente eccepisce violazione dei limiti esterni della giurisdizione, nonché dell' art. 112 cod. proc. civ. e dei principi generali regolanti l'esercizio della giurisdizione sul merito, dell'art. 187, terzo comma, e dell' art. 276, secondo comma, cod. proc. civ. siccome applicabili al processo tributario, in relazione all'art. 360, primo comma, nn. 1), 3) e 4), dello stesso codice.

Secondo la contribuente, il giudice a quo non avrebbe potuto, a seguito della pronuncia di inammissibilità del ricorso introduttivo, pronunciarsi anche sul merito del ricorso, in quanto si sarebbe già spogliato della potestas iudicandi.

3. Con l'unico motivo del ricorso n. 2757/2019 R.G., la società ricorrente eccepisce violazione e/o falsa applicazione dell' art. 5-sexies D.L. 167/1990, nonché dell' art. 2909 cod. civ. e dell' art. 324 cod. proc. civ., in relazione all'art. 360, primo comma, num. 3), cod. proc. civ.

Deduce, in particolare, che la dichiarazione integrativa della richiesta di accesso alla procedura di collaborazione volontaria sarebbe un atto autonomo e legittimamente impugnabile dinanzi al giudice tributario in quanto sostituirebbe l'originaria istanza, da ciò conseguendo che a nulla rileverebbe il rigetto di quest'ultima.

4. Procedendo quindi all'esame dei motivi di ricorso, osserva la Corte quanto segue.

4.1. In relazione al ricorso R.G. n. 27546/2017, il primo motivo di ricorso risulta fondato.

Secondo l'orientamento di questa Corte, "in tema di contenzioso tributario, l'elencazione degli atti impugnabili contenuta nell' art. 19 del D.Lgs. n. 546 del 1992 ha natura tassativa, ma, in ragione dei principi costituzionali di tutela del contribuente e di buon andamento della p.A., ogni atto adottato dall'ente impositore che porti, comunque, a conoscenza del contribuente una specifica pretesa tributaria, con esplicitazione delle concrete ragioni fattuali e giuridiche, è impugnabile davanti al giudice tributario, senza necessità che si manifesti in forma autoritativa" (Cass. 5 giugno 2017, n. 13963; v. anche Cass. 3 giugno 2021, n. 15318; Cass. 21 gennaio 2020, n. 1230; Cass. 8 maggio 2019, n. 12150; Cass. 28 maggio 2014, n. 11929).

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 natura/iter preordinata, si vesta della forma autoritativa di uno degli atti dichiarati espressamente impugnabili dall'art. 19 del D.Lgs. n. 546/1992: sorge, infatti, in capo al contribuente destinatario, già al momento della ricezione della notizia, l'interesse, ex art. 100 cod. proc. civ., 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) (cfr. Cass. 5 ottobre 2012, n. 17010).

Ne consegue che il contribuente ha la facoltà, non l'onere, d'impugnazione di atti diversi da quelli specificamente indicati nell'art. 19 cit., 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 nel citato art. 19 D.Lgs. n. 546/1992 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. 8 ottobre 2007, n. 21045; Cass., sez. U., 11 maggio 2009, n. 10672; Cass. 15 giugno 2010, n. 14373; Cass. 7 aprile 2011, n. 8033; Cass. 18 maggio 2011, n. 10987; Cass. 22 luglio 2011, n. 16100).

Al proposito, si è anche precisato che la tassatività dell'elencazione degli atti impugnabili contenuta nel 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 talché 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. 15 febbraio 2018, n. 3775).

Ciò posto, questa Corte ha ritenuto applicabile il predetto principio anche ad altre fattispecie, ritenendo ad esempio 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. 19 febbraio 2016, n. 3315).

Per quanto riguarda il caso di specie, occorre puntualizzare che l'istanza di collaborazione volontaria di cui alla legge n. 186/2014 è una procedura configurabile quale strumento di definizione agevolata che presuppone già un debito tributario.

La collaborazione volontaria (cd. voluntary disclosure), introdotta con la legge 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, comma 1, lett. a): cd. nero transfrontaliero), ovvero redditi occultati in Italia (artt. 1, comma 2, 3 e 4 legge cit.: c.d. nero domestico).

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.

Con una serie di pronunce recenti, questa Corte ha precisato che tale procedura ha valenza confessoria irretrattabile (cfr. Cass. 12 gennaio 2023, n. 738), 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.

Ciò chiarito, in punto di impugnabilità degli atti dell'Ufficio a seguito di istanza di collaborazione volontaria, è necessario evidenziare che questa Corte ha già ritenuto impugnabili sia il silenzio-rigetto formatosi sulla domanda di accesso alla procedura in questione (Cass. 16 gennaio 2023,

n. 1002), sia il diniego espresso sull'istanza (Cass. 17 febbraio 2023, n. 5174), dovendosi quindi necessariamente riconoscere 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.

Per tali ragioni, anche il provvedimento con cui l'Agenzia delle Entrate ha dichiarato improcedibile l'istanza è atto autonomamente impugnabile, in quanto è assimilabile a un diniego espresso e, quindi, al rigetto di una domanda di definizione agevolata di rapporti tributari, quest'ultima espressamente contemplata del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 19.

4.2. Il secondo motivo di ricorso deve invece ritenersi inammissibile.

Secondo il costante orientamento di questa Corte, "ove il giudice, dopo avere dichiarato inammissibile una domanda, un capo di essa o un motivo d'impugnazione, in tal modo spogliandosi della potestas iudicandi, abbia ugualmente proceduto al loro esame nel merito, le relative argomentazioni devono ritenersi ininfluenti ai fini della decisione e, quindi, prive di effetti giuridici, di modo che la parte soccombente non ha l'onere né l'interesse ad impugnarle, essendo tenuta a censurare soltanto la dichiarazione d'inammissibilità, la quale costituisce la vera ragione della decisione" (cfr. Cass. 19 settembre 2022, n. 27388; Cass. 16 giugno 2020, n. 11675).

Su tale base, pertanto, il successivo giudizio sul merito della vicenda da parte del giudice di secondo grado deve ritenersi tamquam non esset, essendosi quest'ultimo spogliato della relativa potestas iudicandi nel momento in cui ha dichiarato inammissibile il ricorso introduttivo. Stante l'improduttività di effetti di tale capo della sentenza impugnata, dunque, il relativo motivo di ricorso per cassazione deve ritenersi inammissibile, per carenza di interesse del ricorrente (Cass., sez. U., 2 aprile 2007, n. 8087; Cass., sez. U., 30 ottobre 2013, n. 24469).

4.3. Per quanto riguarda il ricorso R.G. n. 2757/2019, occorre precisare quanto segue.

Tale ricorso riguarda il provvedimento prot. n. 9426 del 26 febbraio 2016 con cui l'Agenzia delle Entrate - Direzione Provinciale di Latina ha rigettato un'istanza integrativa a quella di cui è causa il ricorso R.G. n. 27546/2017, presentata, in data 24 novembre 2015, dalla medesima società.

Avverso tale provvedimento, Aviointeriors Spa ha proposto ricorso dinanzi alla Commissione Tributaria Provinciale di Latina, la quale, con sentenza n. 1860/04/2016, lo ha rigettato, sostenendo l'impossibilità di integrare l'istanza di collaborazione già respinta dallo stesso Ufficio e per la quale si era concluso il relativo procedimento. Interposto poi gravame dalla società, la Commissione Tributaria Regionale del Lazio - sezione staccata di Latina, con sentenza n. 5418/19/2018, pronunciata il 18 giugno 2018 e depositata in segreteria il 31 luglio 2018, ha respinto l'appello, ritenendo corretta la decisione del giudice di primo grado e condannando la soccombente al pagamento delle spese di giudizio.

Ciò precisato in punto di fatto, parte ricorrente formula un unico motivo di ricorso con il quale eccepisce violazione e/o falsa applicazione dell'art. 5-sex/es del D.L. 167/1990, conv. in legge n.

227/1990, nonché dell' art. 2909 cod. civ. e dell' art. 324 cod. proc. civ., in relazione all'art. 360, primo comma, num. 3), cod. proc. civ.

Deduce, in particolare, che la dichiarazione integrativa della richiesta di accesso alla procedura di collaborazione volontaria sarebbe un atto autonomo e legittimamente impugnabile dinanzi al giudice tributario in quanto sostituirebbe l'originaria istanza, da ciò conseguendo che a nulla rileverebbe il rigetto di quest'ultima.

4.3.1. Sul presupposto di quanto già chiarito in merito all'impugnabilità del diniego dell'Ufficio con il quale ha dichiarato improcedibile l'istanza di collaborazione volontaria, le medesime conclusioni sono applicabili anche al rigetto della citata istanza integrativa, dato che non si era ancora formato alcun giudicato sul rigetto dell'istanza principale e, pertanto, il procedimento non era da ritenersi ancora come definitivamente concluso.

5. Consegue l'accoglimento di entrambi i ricorsi, nei termini indicati in precedenza. Le sentenze impugnate devono quindi essere cassate, in relazione ai motivi accolti, con rinvio, per nuovo giudizio, alla Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado del Lazio - sezione staccata di Latina, la quale provvederà anche alla regolamentazione delle spese dei giudizi di legittimità.

P.Q.M.La Corte dispone la riunione del ricorso n. 2757/2019 R.G. al ricorso n. 27546/2017 R.G.

Accoglie il primo motivo del ricorso n. 27546/2017 R.G., e dichiara inammissibile il secondo motivo; accoglie il ricorso n. 2757/2019 R.G..

Cassa le sentenze impugnate in relazione ai motivi accolti e rinvia, per nuovo giudizio, alla Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado del Lazio - sezione staccata di Latina, in diversa composizione, anche per la regolamentazione delle spese del giudizio di legittimità.

Documenti citati

Elenco citati

Questo documento non contiene citati.

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza