

# Sentenza del 30/01/2024 n. 2777 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

## Testo

### Testo:

La Guardia di Finanza svolgeva indagini su A.A. in quanto inclusa nella c.d. lista B.B.®, relativa a contribuenti italiani che detenevano all'estero, in Svizzera, Paese dalla fiscalità privilegiata, capitali depositati presso la Banca inglese HSBC. Appartiene ormai al notorio giudiziario che C.C. era un dipendente bancario con mansioni di tecnico elettronico, che aveva estratto dall'archivio informatico dell'Istituto di credito dati personali che poi aveva ceduto, e le schede relative a singoli clienti e conti correnti erano pervenute all'Italia per effetto della collaborazione fiscale internazionale con la Francia. Concluse le investigazioni, la Guardia di Finanza consegnava alla contribuente Processo Verbale di Costatazione (PVC) il 29.11.2011.

Appurato che la contribuente aveva omissso la obbligatoria dichiarazione di detenzione di capitali all'estero, non avendo compilato il quadro RW della dichiarazione dei redditi, e ritenuto appurato che aveva sottratto tali fondi all'imposizione italiana, l'Agenzia delle Entrate, basandosi sui dati raccolti mediante il PVC, notificava alla contribuente l'avviso di accertamento n. (omissis), in relazione al tributo dell'Irpef, per un valore prossimo al milione di Euro, con riferimento all'anno 2007.

2. La contribuente impugnava l'atto impositivo innanzi alla Commissione Tributaria Provinciale di Torino, proponendo plurime censure, procedurali e di merito, ampiamente riassunte nella decisione della CTR impugnata in questa sede. La CTP rigettava il ricorso.

3. A.A. spiegava appello avverso la decisione sfavorevole conseguita nel primo grado del giudizio, innanzi alla Commissione Tributaria Regionale del Piemonte, che rigettava il ricorso, confermando la decisione della CTP.

4. Ha proposto ricorso per cassazione, avverso la pronuncia assunta dal giudice dell'appello, A.A., affidandosi a ventuno strumenti d'impugnazione. Resiste mediante controricorso l'Amministrazione finanziaria. La contribuente ha pure depositato memoria.

### Motivi della decisione RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo di ricorso, proposto ai sensi dell' art. 360 , primo comma, n. 4, cod. proc. civ., l'Amministrazione finanziaria contesta la nullità della decisione impugnata in conseguenza del vizio di ultra petizione in cui è incorso il giudice dell'appello, ritenendo che l'Agenzia delle Entrate non sia decaduta dal potere impositivo, operando il raddoppio dei termini di accertamento, ma ai sensi dell' art. 43 , terzo comma, del Dpr n. 600 del 1973 , mentre la norma invocata dall'Agenzia delle Entrate nell'atto impositivo risultava diversa.

2. Mediante il secondo strumento di impugnazione, introdotto ancora ai sensi dell' art. 360 , primo comma, n. 4, cod. proc. civ., la ricorrente censura la nullità della decisione della CTR per essersi espressa con motivazione soltanto apparente a proposito della sussistenza dei presupposti per l'obbligo di denuncia penale nei confronti della contribuente, in violazione dell' art. 132 , secondo comma, n. 4, cod. proc. civ., dell' art. 118 disp. att. cod. proc. civ., e dell' art. 36 del D.Lgs. n. 546 del 1992 .

3. Con il terzo motivo di ricorso, proposto ai sensi dell' art. 360 , primo comma, n. 3, cod. proc. civ., la contribuente critica la violazione dell' art. 43 , terzo comma, del Dpr n. 600 del 1973 , per avere la CTR erroneamente ritenuto ricorrere i presupposti per il raddoppio dei termini di accertamento.

4. Mediante il quarto mezzo di impugnazione, introdotto ai sensi dell' art. 360 , primo comma, n. 3, cod. proc. civ., la ricorrente lamenta la violazione dell' art. 12 , comma 2 bis, del D.L. n. 78 del 2009 , e dell' art. 3 , commi 1 e 3, della l. n. 212 del 2000 , per avere il giudice del gravame erroneamente ritenuto sussistere i presupposti per il raddoppio dei termini di accertamento, peraltro in contrasto con l'orientamento espresso dalla CGUE.

5. Con il quinto motivo di ricorso, proposto ai sensi dell' art. 360 , primo comma, n. 3, cod. proc. civ., la contribuente contesta la violazione dell' art. 70 del Dpr n. 600 del 1973 in combinato disposto con l' art. 191 cod. proc. civ., per non avere il giudice dell'appello ritenuto che l'illegittimità dell'acquisizione dei dati estratti dalla lista B.B.@ ne comporti l'inutilizzabilità.

6. Mediante il sesto strumento di impugnazione, introdotto ai sensi dell' art. 360 , primo comma, n. 3, cod. proc. civ., la ricorrente censura la violazione degli artt. 2 , 4 , 8 e 9 della Direttiva 77/799/CEE del 19.12.1977, e dell'art. 27 della Convenzione Italia Francia per evitare la doppia imposizione, ratificata con legge 7.1.1992, n. 20 , in cui è incorsa la CTR non rilevando la violazione delle modalità attuative legittime normativamente previste per lo scambio di informazioni tra Italia e Francia sulla lista B.B.@.

7. Con il settimo motivo di ricorso, proposto ai sensi dell' art. 360 , primo comma, n. 4, cod. proc. civ., la contribuente critica la nullità della decisione adottata dal giudice dell'appello, in conseguenza della violazione dell' art. 115 cod. proc. civ., per non avere il giudice del gravame pronunciato circa la richiesta di acquisizione della documentazione attinente lo scambio di informazioni tra Italia e Francia sulla lista B.B.@.

8. Mediante l'ottavo mezzo di impugnazione, introdotto ai sensi dell' art. 360 , primo comma, n. 3, cod. proc. civ., la ricorrente lamenta la violazione dell' art. 7 della legge n. 212 del 2000 , per avere la CTR erroneamente ritenuto che non sussistesse un obbligo di allegazione "al processo verbale di constatazione e/o all'avviso di accertamento" (ric., p. 39) degli atti relativi allo scambio di informazioni tra Italia e Francia sulla lista B.B.@.

9. Con il nono motivo di ricorso, proposto ai sensi dell' art. 360 , primo comma, n. 3, cod. proc. civ., la contribuente contesta la violazione dell' art. 42 del Dpr n. 600 del 1973 e dell' art. 240 cod. proc. pen., per avere il giudice del gravame erroneamente respinto la richiesta di voler

dichiarare la nullità dell'avviso di accertamento perché fondato sui dati estratti dalla lista B.B.®, illecitamente acquisiti, "di cui è stata ordinata la distruzione" (ric., p. 44).

10. Mediante il suo decimo strumento d'impugnazione, introdotto ai sensi dell' art. 360 , primo comma, n. 3, cod. proc. civ., la ricorrente censura la violazione dell' art. 7 , quinto comma, del D.Lgs. n. 546 del 1992 , dell' art. 17 , commi primo, terzo e quarto, della legge n. 400 del 1988 , nonché dell' art. 2 , comma 2 bis, del Tuir , per non avere la CTR ritenuto l'illegittimità, a causa dei vizi nel procedimento di approvazione, dei decreti ministeriali con i quali si è proceduto all'individuazione degli Stati aventi fiscalità privilegiata, tra cui la Svizzera.

11. Con l'undicesimo motivo di ricorso, proposto ai sensi dell'art. 360., primo comma, n. 4, cod. proc. civ., la contribuente critica la nullità della sentenza impugnata, in conseguenza della violazione dell' art. 132 , secondo comma, n. 4, cod. proc. civ., dell' art. 118 disp. att. cod. proc. civ., e dell' art. 36 del D.Lgs. n. 546 del 1992 , per avere il giudice del gravame adottato una motivazione solo apparente nel ritenere legittimo il meccanismo di calcolo adottato dall'Amministrazione finanziaria per quantificare il maggior imponibile ritenuto accertato.

12. Mediante il dodicesimo mezzo d'impugnazione, introdotto ai sensi dell' art. 360 , primo comma, n. 3, cod. proc. civ., la ricorrente lamenta la violazione dell' art. 12 , comma 2, del D.L. n. 78 del 2009 e dell' art. 2729 cod. civ., per avere il giudice dell'appello erroneamente ritenuto legittimo il meccanismo di calcolo adottato dall'Amministrazione finanziaria per quantificare il maggior imponibile ritenuto accertato.

13. Con il tredicesimo motivo di ricorso, proposto ai sensi dell' art. 360 , primo comma, n. 4, cod. proc. civ., la contribuente contesta la nullità della decisione impugnata, in conseguenza della violazione degli artt. 115 , primo comma, e 116 cod. proc. civ., per avere la CTR posto a fondamento della decisione circa la ritenuta residenza italiana della A.A. fatti per nulla incontestati, senza neppure motivare per quale ragione li abbia ritenuti accertati.

14. Mediante il quattordicesimo strumento d'impugnazione, introdotto ai sensi dell' art. 360 , primo comma, n. 4, cod. proc. civ., la ricorrente censura la nullità della sentenza, in conseguenza dell'omessa o comunque solo apparente motivazione della decisione, in violazione dell' art. 132 , secondo comma, n. 4, cod. proc. civ., dell' art. 118 disp. att. cod. proc. civ., e dell' art. 36 del D.Lgs. n. 546 del 1992 , in cui è incorso il giudice di secondo grado per non aver affatto esaminato le allegazioni probatorie offerte per negare la residenza italiana della A.A., e comunque per affermare la prevalenza di quella svizzera.

15. Con il quindicesimo motivo di ricorso, proposto ai sensi dell' art. 360 , primo comma, n. 4, cod. proc. civ., la contribuente critica ancora la nullità della sentenza della CTR, in conseguenza della violazione degli artt. 115 e 116 , primo comma, cod. proc. civ., per avere il giudice del gravame errato nella ripartizione dell'onere della prova tra le parti in materia di residenza fiscale della ricorrente, avendo tenuto conto solo degli elementi offerti dall'Amministrazione finanziaria, trascurando del tutto le controprove offerte dalla A.A.

16. Mediante il sedicesimo mezzo d'impugnazione, introdotto ai sensi dell' art. 360 , primo comma, n. 3, cod. proc. civ., la ricorrente lamenta la violazione degli artt. 4 e 6 del D.L. n. 167 del

1990 e dell' art. 12 , secondo comma, del D.L. n. 78 del 2009 , per avere il giudice dell'appello ritenuto "irrilevante l'atto di liberalità con il quale la Sig.ra A.A. ha beneficiato i nipoti dei beni relativi al rapporto intrattenuto con l'istituto HSBC" (ric., p. 76).

17. Con il diciassettesimo motivo di ricorso, proposto ai sensi dell' art. 360 , primo comma, n. 4, cod. proc. civ., la contribuente contesta la nullità della decisione emessa dalla CTR, in conseguenza della violazione dell' art. 115 , primo comma, cod. proc. civ., per avere il giudice del gravame erroneamente ritenuto non contestati i dati su cui è fondato l'avviso di accertamento, con particolare riferimento a quelli estratti dalla lista B.B.®.

18. Mediante il diciottesimo strumento d'impugnazione, introdotto ai sensi dell' art. 360 , primo comma, n. 3, cod. proc. civ., la ricorrente censura la violazione degli artt. 2727 e 2729 cod. civ., per avere la CTR ritenuto provati gli importi che le sono stati attribuiti "in base ai dati presuntivamente estratti da un sistema informatico" (ric., p. 81).

19. Con il diciannovesimo motivo di ricorso, proposto ai sensi dell' art. 360 , primo comma, n. 4, cod. proc. civ., la contribuente critica la nullità della pronuncia impugnata, in conseguenza della violazione dell' art. 132 , secondo comma, n. 4, cod. proc. civ., dell' art. 118 disp. att. cod. proc. civ., e dell' art. 36 del D.Lgs. n. 546 del 1992 , in cui è incorso il giudice di secondo grado per avere proposto una motivazione meramente "apparente, incomprensibile o, al più, caratterizzata da espressioni inconciliabili" (ric., p. 83), nel ritenere provati gli importi che le sono stati attribuiti in base ai dati presuntivamente estratti da un sistema informatico.

20. Mediante il ventesimo mezzo di impugnazione, introdotto ai sensi dell' art. 360 , primo comma, n. 4, cod. proc. civ., la ricorrente lamenta ancora la nullità della sentenza impugnata, in conseguenza della violazione dell' art. 2712 cod. civ., per avere il giudice dell'appello "erroneamente applicato le norme in materia di valutazione delle prove", in ordine alle "disponibilità finanziarie" detenute presso "l'istituto di credito HSBC" (ric., p. 87), trascurando gli elementi di prova non contestati da lei forniti.

21. Con il ventunesimo motivo di ricorso, proposto ai sensi dell' art. 360 , primo comma, n. 3 cod. proc. civ., la contribuente contesta la violazione dell' art. 12 , secondo comma, del D.L. n. 78 del 2009 , degli artt. 1 e 3 del Tuir , degli artt. 4 e 6 del D.L. n. 167 del 1990 , degli artt. 1 , 3 e 10 , della legge n. 212 del 2000 e dell' art. 53 della Costituzione, per avere la CTR ritenuto applicabile l'art. 12 cit., erroneamente reputando trattarsi di norma di natura procedimentale e retroattiva, incorrendo anche nella violazione della normativa dell'Unione Europea.

22. Occorre preliminarmente rilevare che la controricorrente Agenzia delle Entrate ha domandato dichiararsi inammissibile il ricorso proposto dalla contribuente, perché redatto in oltre cento pagine ed articolato in ventuno motivi di censura, "con ridondanza ed eccessiva prolissità degli argomenti ... con conseguente difficile intellegibilità delle questioni stesse" (controric., p. 14) proposte all'esame del giudicante. Deve allora rilevarsi che il ricorso introdotto dalla contribuente è effettivamente molto lungo, e presenta in alcuni casi un'eccessiva parcellizzazione delle questioni proposte, mentre in altri si riscontrano plurime ripetizioni. Tanto si ripercuote anche a danno della stessa ricorrente, perché può nuocere alla esatta comprensione dei suoi argomenti. Tuttavia le questioni proposte dalla contribuente sembrano

correttamente individuabili e, nell'assenza di una specifica normativa che prescriva l'obbligo di concisione e continenza nella redazione dell'impugnazione per cassazione, il ricorso proposto da A.A. può valutarsi ammissibile in relazione al profilo contestato.

23. Tanto premesso, con i suoi primi quattro motivi di ricorso la contribuente censura, in relazione ai profili della nullità della sentenza e della violazione di legge, la impugnata pronuncia della CTR per aver ritenuto che l'Amministrazione finanziaria non fosse decaduta dal potere di esercitare la pretesa impositiva quando ha notificato l'avviso di accertamento per cui è causa.

Occorre in proposito ricordare che l'atto impositivo in esame riguarda l'anno 2007 ed è stato notificato il 1°.12.2014. Il termine ordinario per la notifica è pari a cinque anni, ed occorre pertanto verificare se sussistano le condizioni per ritenere operante il raddoppio dei termini.

Deve ancora segnalarsi che la ricorrente osserva di aver contestato nel ricorso introduttivo la "inapplicabilità dell' art. 12 , comma 2 bis, del decreto legge n. 78/2009 " (ric., p. 15), perché "l'applicabilità del raddoppio dei termini di cui al citato art. 12, comma 2 bis deve escludersi in radice, non essendo applicabile al periodo d'imposta 2007" (ric., p. 23), trattandosi di norma non retroattiva, sebbene fosse proprio questa la disposizione che l'Ente impositore aveva ritenuto di poter indicare a fondamento della propria prospettazione secondo cui la notificazione dell'atto impositivo risultava tempestiva.

La ricorrente ricorda pure che l'Amministrazione finanziaria aveva replicato affermando comunque l'applicabilità del raddoppio dei termini, come disciplinata dall' art. 43 del Dpr n. 600 del 1973 . Ritiene però la contribuente che l'integrazione proposta dall'Agenzia delle Entrate sia illegittima, perché invalidamente modificativa delle motivazioni indicate nell'avviso di accertamento.

Sostiene inoltre la ricorrente la mancanza di elementi indiziari di evasione fiscale da parte propria (secondo e terzo motivo).

23.1. La CTR ha osservato che ai sensi dell' art. 12 , comma 2, del D.L. n. 78 del 2009 , e dell' art. 43 , comma 3, del Dpr n. 600 del 1973 , risulta sempre "vincolante, per il prolungamento dei termini, la rilevazione (con sicurezza) da parte del pubblico ufficiale di 'elementi del reato da denunciare'. Evento questo, come riportato nel PVC, incontestabile nel caso in esame ... Nello specifico la presenza di disponibilità finanziarie rilevanti in Paese a fiscalità agevolata non dichiarate al fisco ... comporta inevitabilmente la sussistenza di valide ragioni per applicare" (sent. CTR, p. 9) il raddoppio dei termini. Il giudice dell'appello non manca quindi di rilevare che "la Corte Costituzionale (ordinanza n. 247/2011) ha precisato come tale raddoppio non costituisca una violazione dei principi costituzionali di cui agli artt. 3 e 24" (ibidem) della Carta fondamentale.

23.2. La motivazione della CTR sul punto è pertanto presente, chiaramente intellegibile e pure condivisibile. In presenza di una dichiarazione infedele, con redditi detenuti all'estero e non dichiarati, ricorre l'obbligo di denuncia, ed appare corretto il riferimento all' art. 43 del Dpr n. 600 del 1973 . Il raddoppio dei termini, inoltre, dipende anche dalla previsione di cui all' art. 12 del D.L. n. 78 del 2009 .

Ricordato, per inciso, che la disponibilità del conto corrente in Paese dalla fiscalità privilegiata è un dato peraltro incontestato perché non negato dalla stessa contribuente, appare opportuno ricordare, per favorire la chiarezza espositiva, il testo dell' art. 12 del D.L. n. 78 del 2009 nelle parti di interesse. La disposizione detta: "2. In deroga ad ogni vigente disposizione di legge, gli investimenti e le attività di natura finanziaria detenute negli Stati o territori a regime fiscale privilegiato di cui al decreto del Ministro delle finanze 4 maggio 1999 , pubblicato nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica italiana del 10 maggio 1999, n. 107, e al decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 21 novembre 2001 , pubblicato nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica italiana del 23 novembre 2001, n. 273, senza tener conto delle limitazioni ivi previste, in violazione degli obblighi di dichiarazione di cui ai commi 1, 2 e 3 dell' articolo 4 del decreto-legge 28 giugno 1990, n. 167 , convertito dalla legge 4 agosto 1990, n. 227 , ai soli fini fiscali si presumono costituite, salva la prova contraria, mediante redditi sottratti a tassazione. In tale caso, le sanzioni previste dall' articolo 1 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471 , sono raddoppiate.

2-bis. Per l'accertamento basato sulla presunzione di cui al comma 2, i termini di cui all' articolo 43 , primo e secondo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600 , e successive modificazioni, e all' articolo 57 , primo e secondo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 , e successive modificazioni, sono raddoppiati.

2-ter. Per le violazioni di cui ai commi 1, 2 e 3 dell' articolo 4 del decreto-legge 28 giugno 1990, n. 167 , convertito, con modificazioni, dalla legge 4 agosto 1990, n. 227 , e successive modificazioni, riferite agli investimenti e alle attività di natura finanziaria di cui al comma 2, i termini di cui all' articolo 20 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472 , sono raddoppiati".

23.3. Sembra quindi opportuno premettere come questa Corte regolatrice abbia già condivisibilmente avuto occasione di statuire che "in tema di accertamento tributario, sebbene la presunzione di evasione sancita dall' art. 12 , comma 2, del d.l. n. 78 del 2009 , conv., con modif., dalla l. n. 102 del 2009 , con riferimento agli investimenti e alle attività di natura finanziaria negli Stati o territori a regime fiscale privilegiato, non sia suscettibile di essere applicata retroattivamente agli anni di imposta antecedenti alla sua entrata in vigore (prevista dal 1° luglio 2009), stante la natura sostanziale e non procedimentale delle presunzioni, l'Ufficio può ricorrere ai medesimi fatti oggetto della suddetta presunzione legale (redditi non dichiarati occultamente detenuti in Paesi a fiscalità privilegiata) sub specie di presunzione semplice. (Nella specie, la S.C. ha ritenuto corretta la decisione del giudice di merito che aveva ritenuto provata la pretesa tributaria sulla base del dato emergente dalla c.d. "lista B.B.@" che il contribuente fosse intestatario di un conto corrente in un Paese a fiscalità privilegiata), Cass. sez. V, 29.11.2019, n. 31243 .

Tanto premesso, questa Corte non ha peraltro mancato di specificare, proponendo un orientamento interpretativo ormai consolidato il quale merita di essere confermato, che "la presunzione di evasione stabilita, con riguardo agli investimenti e alle attività di natura finanziaria detenute negli Stati o territori a regime fiscale privilegiato, dall' art. 12 , comma 2, del d.l. n. 78 del 2009 , conv., con modif., dalla l. n. 102 del 2009 , in vigore dal 1° luglio 2009, non ha

natura procedimentale ma sostanziale - sia perché le norme in tema di presunzioni sono collocate, nel codice civile, tra quelle sostanziali, sia perché una diversa interpretazione potrebbe pregiudicare, in contrasto con gli artt. 3 e 24 Cost., l'effettività del diritto di difesa del contribuente rispetto alla scelta in ordine alla conservazione di un certo tipo di documentazione -con la conseguenza che essa non ha efficacia retroattiva. Viceversa, hanno natura procedimentale e non sostanziale e soggiacciono perciò al principio "tempus regit actum", le previsioni di cui ai commi 2-bis e 2-ter del medesimo art. 12, che raddoppiano, rispettivamente, i termini di decadenza per la notificazione degli avvisi di accertamento basati sulla suddetta presunzione e quelli 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, sicché esse si applicano anche per i periodi d'imposta precedenti alla loro entrata in vigore (il 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", Cass. sez. V, 14.11.2019, n. 29632 (evidenza aggiunta. Conf., tra le altre, Cass. sez. VI-V, 28.11.2018, n. 30742).

A tanto può aggiungersi, per completezza, che non è inibito all'Amministrazione finanziaria proporre ulteriori argomenti di diritto per assicurare fondamento alle tesi sostenute mediante l'atto impositivo.

I primi quattro motivi di ricorso risultano pertanto infondati e devono essere respinti.

24. Mediante gli strumenti di impugnazione dal quinto al nono, e quindi nuovamente con il diciottesimo, in relazione ai profili della nullità della sentenza e della violazione di legge, la contribuente censura la pronuncia del giudice dell'appello per aver ritenuto di poter fondare la propria decisione sui dati estratti dalla c.d. lista B.B.@, sebbene illecitamente acquisiti, anche ai sensi della normativa sovranazionale applicabile, risultando perciò inutilizzabili, senza neppure pronunciare sulla richiesta di acquisizione della documentazione attinente lo scambio di informazioni intercorso tra Italia e Francia su tali documenti, e neppure ritenendo che dovessero sin dall'origine essere allegati al PVC e/o all'atto impositivo, e sebbene in sede penale sia stata ordinata la distruzione dei dati estratti da detta lista.

24.1. La CTR scrive che "il signor C.C. consegnava la lista (illecitamente trafugata) dei detentori (stranieri) di conti presso la HSBC (banca svizzera) alle autorità francesi. Le Autorità francesi passavano alla Guardia di Finanza la parte della lista riguardante cittadini italiani (7.499) tra i quali figurava l'attuale ricorrente. Dalle informazioni derivanti l'Amministrazione provvedeva a recuperare le presunte evasioni fiscali". In conseguenza delle alterne vicende dei giudizi istaurati innanzi alle Commissioni Tributarie, la questione dell'utilizzabilità della lista B.B.@ è giunta all'esame della Suprema Corte che "con sentenze n. 16950/2015 e n. 16951/2015 consentiva l'utilizzo degli 'elementi comunque acquisiti' secondo i canoni tipici della prova per presunzioni, considerato che questi elementi non sono predeterminati né predeterminabili dalla legge". La stessa Corte di Giustizia dell'Unione Europea, ha osservato ancora il giudice dell'appello, "in più occasioni in materia fiscale ha riconosciuto" che "l'utilizzazione processuale di prove illegalmente acquisite non costituisce di per se stessa violazione, dovendosi valutare se l'intero giudizio, nel

suo complesso e nel concreto, sia improntato al giusto processo' (Hhan vs Regno Unito 35394/97)" (sent. CTR, p. 7).

24.2. Merita quindi di essere ricordato come questa Corte di legittimità abbia già avuto modo di pronunciarsi ripetutamente in materia, esprimendo principi ormai consolidati che le difese proposte dalla contribuente non inducono a rivedere.

Nella sentenza n. 8605 del 2015, ad esempio, questa Corte di legittimità ha spiegato che "esaminando il tema dell'utilizzabilità dei dati acquisiti dall'ufficio fiscale dalle autorità fiscali francesi in forza della dir. CEE 77/779, la Corte di giustizia - Corte giust., Grande Sezione, 22 ottobre 2013, causa C-276/12,- ha riconosciuto che la direttiva 77/799 non tratta del diritto del contribuente di contestare l'esattezza dell'informazione trasmessa e non impone alcun obbligo particolare quanto al contenuto di quest'ultima, aggiungendo inoltre che spetta solo agli ordinamenti nazionali fissare le relative norme. Ne consegue che il contribuente può contestare le informazioni che lo riguardano trasmesse all'amministrazione fiscale dello Stato membro richiedente secondo le norme e le procedure applicabili nello Stato membro interessato. Tale affermazione trova il suo necessario prodromo nelle Conclusioni depositate il 6 giugno 2013 dall'Avvocata generale Kokott all'interno del medesimo procedimento, avendo quest'ultima ritenuto, con specifico riferimento al valore delle informazioni acquisite tramite cooperazione fra autorità fiscali, che '... La direttiva 77/799 non contiene neanche disposizioni che prevedano il riconoscimento delle informazioni da parte dello Stato membro richiedente o riguardino in qualsiasi modo il valore probatorio delle informazioni. La Repubblica ceca e la Repubblica francese hanno quindi correttamente sottolineato che nel procedimento tributario nazionale l'apprezzamento delle prove, e quindi il modo in cui le informazioni sono impiegate, deve essere valutato in base alle norme procedurali nazionali interne. È perciò compito del giudice nazionale stabilire che valore probatorio spetti, nel caso specifico, all'informazione comunicata da uno Stato membro in base alla direttiva 77/799'. Inoltre l'art. 27 della Convenzione italo-francese firmata il 5 ottobre 1989 e ratificata con la L. n. 20 del 1992 ... chiarisce che "Le autorità competenti degli Stati si scambieranno le informazioni necessarie per applicare le disposizioni della presente Convenzione o quelle della legislazione interna degli Stati relativa alle imposte previste dalla Convenzione, nella misura in cui la tassazione che tali leggi prevedono non è contraria alla Convenzione, nonché per prevenire l'evasione e la frode fiscali. Lo scambio di informazioni non viene limitato dall'articolo 1. Le informazioni ricevute da uno Stato sono tenute segrete, analogamente alle informazioni ottenute in base alla legislazione interna di detto Stato e sono comunicate soltanto alle persone od autorità (ivi compresi i tribunali e gli organi amministrativi) incaricate dell'accertamento o della riscossione delle imposte previste dalla Convenzione, delle procedure o procedimenti concernenti tali imposte, o delle decisioni di ricorsi presentati per tali imposte. Tali persone od autorità utilizzano tali informazioni soltanto per questi fini. Esse possono servirsi di queste informazioni nel corso di udienze pubbliche di tribunale o nei giudizi. 2. Le disposizioni del paragrafo 1 non possono in nessun caso essere interpretate nel senso di imporre ad uno Stato l'obbligo: ...

b) di fornire informazioni che non potrebbero essere ottenute in base alla propria legislazione o nel quadro della propria normale prassi amministrativa o di quella dell'altro Stato" (evidenza aggiunta).

24.2.1. Quindi questo Giudice di legittimità ha sinteticamente concluso che "l'Amministrazione finanziaria, nella sua attività di accertamento della evasione fiscale può - in linea di principio - avvalersi di qualsiasi elemento con valore indiziario, con esclusione di quelli la cui inutilizzabilità discenda da una disposizione di legge o dal fatto di essere stati acquisiti dalla Amministrazione in violazione di un diritto del contribuente. Sono perciò utilizzabili, nel contraddittorio con il contribuente, i dati bancari acquisiti dal dipendente infedele di un istituto bancario, senza che assuma rilievo l'eventuale reato commesso dal dipendente stesso e la violazione del diritto alla riservatezza dei dati bancari (che non gode di tutela nei confronti del fisco)", Cass. sez. VI-V, 28.4.2015, n. 8605.

Merita di essere chiarito, in proposito, che la Suprema Corte si è pronunciata in un giudizio in cui il contribuente, così come l'odierna ricorrente, era stato sottoposto ad accertamento fiscale per aver investito capitali all'estero non avendoli dichiarati, e le somme risultavano detenute proprio presso una sede svizzera della stessa Banca, la HSBC, essendo già stata disposta la distruzione dei dati contenuti nella lista (in giudizio relativo a diverso contribuente), ed avendo il contribuente invocato la inutilizzabilità dei dati ai sensi dell' art. 240 cod. proc. civ., così come nella presente vicenda processuale. La Corte di legittimità, alla cui integrale motivazione si opera espresso richiamo, ha innanzitutto chiarito che pure in quella vicenda, "l'Agenzia delle entrate emetteva nei confronti di F.C.B. un atto di contestazione con il quale sanzionava il contribuente per l'omessa compilazione del modello RW nella dichiarazione dei redditi relativa all'anno 2006, in relazione alle movimentazioni del conto corrente esistente presso la HSBC Private Bank S.A. avente sede in Svizzera intestato al predetto. Gli elementi sui quali si era fondata la contestazione, rappresentati da una scheda di sintesi - denominata "fiche" contenente indicazioni del conto, del suo titolare e delle movimentazioni eseguite - erano stati trasmessi dall'autorità finanziaria francese attraverso i canali di collaborazione previsti dalla Direttiva n. 77/799/CEE e dalla Convenzione contro le doppie imposizioni stipulata da Italia e Francia il 5.10.1989 e ratificata con la L. n. 20 del 1992 , recepita nella legislazione italiana dal D.P.R. n. 600 del 1973 , art. 31 bis ", Cass. sez. VI-V, 28.4.2015, n. 8605.

La Suprema Corte ha quindi condivisibilmente sottolineato in motivazione, tra l'altro, che è "errata la ritenuta inutilizzabilità - da parte della CTR - dei documenti in ragione della provenienza illecita - trafugamento dei dati bancari da parte di un ex dipendente della banca svizzera HSBC, C.C. acquisiti successivamente dall'autorità francese ... la giurisprudenza di questa Corte è orientata a mantenere una netta differenziazione fra processo penale e processo tributario, secondo un principio - sancito non soltanto dalle norme sui reati tributari ( D.L. 10 luglio 1982, n. 429 , art. 12 , successivamente confermato dal D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74 , art. 20 ) ma altresì desumibile dalle disposizioni generali dettate dagli artt. 2 e 654 c.p.p., ed espressamente previsto dall' art. 220 disp. att. c.p.p., che impone l'obbligo del rispetto delle disposizioni del codice di procedura penale, quando nel corso di attività ispettive emergano indizi di reato, ma soltanto ai fini della "applicazione della legge penale" ( Cass. nn. 22984 , 22985 e 22986 del 2010; Cass. n. 13121/2012 ).

24.2.2. Si riconosce allora, generalmente, che "non qualsiasi irritualità nell'acquisizione di elementi rilevanti ai fini dell'accertamento fiscale comporta, di per sé, la inutilizzabilità degli stessi, in mancanza di una specifica previsione in tal senso ed esclusi, ovviamente, i casi in cui

viene in discussione la tutela dei diritti fondamentali di rango costituzionale (quali l'inviolabilità della libertà personale, del domicilio, ecc.), cfr. Cass. n. 24923/2011 . Non può dubitarsi nemmeno della piena utilizzabilità di elementi -qui la Lista B.B.@ - rispetto ai quali l'eventuale illiceità si colloca a monte dell'azione dell'Ufficio fiscale (francese), essendo riferibile personalmente al B.B.@. In questa direzione esistono precisi indici normativi dai quali inferire la piena utilizzabilità del materiale del quale qui si discute. Ed infatti, tanto il D.P.R. n. 600 del 1973 , art. 39 , comma 2, che l' art. 41 , comma 2, e il D.P.R. n. 633 del 1972 , art. 55, comma 1, prendono esplicitamente in considerazione l'utilizzo di elementi "comunque" acquisiti, e perciò anche nell'esercizio di attività istruttorie attuate con modalità diverse da quelle indicate nel D.P.R. n. 600 del 1973 , artt. 32 e 33 , e nel D.P.R. n. 633 del 1972 , art. 51 . Tali disposizioni individuano, quindi, un principio generale di non tipicità della prova che consente l'utilizzabilità - in linea di massima - di qualsiasi elemento che il giudice correttamente qualifichi come possibile punto di appoggio per dimostrare l'esistenza di un fatto rilevante e non direttamente conosciuto. Né l'utilizzazione, nel procedimento amministrativo volto all'accertamento di violazioni di natura fiscale, dei documenti provenienti dalla lista B.B.@ determina una lesione di diritti costituzionalmente garantiti del contribuente", Cass. sez. VI-V, 28.4.2015, n. 8605 (conf., tra le altre, Cass. sez. V, 19.8.2015, n. 16950 ).

24.2.3. Deve quindi confermarsi che "anche un solo indizio può risultare già di per sé idoneo a giustificare la pretesa fiscale, essendo ormai ferma la giurisprudenza di questa Corte nel ritenere che in materia tributaria, è sufficiente, quale prova presuntiva, un unico indizio, preciso e grave (ancorché l' art. 2729 c.c. si esprima al plurale) e la relazione tra il fatto noto e quello ignoto non deve avere carattere di necessità, essendo sufficiente che l'esistenza del fatto da dimostrare derivi come conseguenza del fatto noto alla stregua di canoni di ragionevolezza e probabilità, cfr. Cass. n. 656/2014 ; Cass. n. 12438/2007 ; Cass. n. 28047/2009 ; Cass. n. 27063/2006 ", Cass. sez. VI-V, 28.4.2015, n. 8605, principio più di recente confermato, proprio in riferimento agli elementi indiziari assicurati dalla lista B.B.@, da Cass. sez. V, 12.2.2018, n. 3276 .

24.3. Occorre allora ribadire che non risulta contestato, in questo giudizio, che la contribuente fosse titolare, nell'anno 2007, di un conto corrente presso una filiale svizzera della Banca britannica HSBC, e che la scheda estratta dalla lista B.B.@ si riferisca proprio a quel rapporto, e pertanto l'Amministrazione finanziaria può legittimamente fondare il proprio accertamento fiscale anche sul solo dato costituito dalla fiche estratta dalla lista B.B.@, fermo restando il diritto della contribuente di assicurare la prova contraria. Nel caso di specie, peraltro, non solo la scheda contenuta nella lista B.B.@, ma pure gli estratti conto allegati, sono stati portati a conoscenza della contribuente nelle forme di legge.

24.3.1. Il giudice dell'appello mostra di avere ben presenti le critiche proposte dalla ricorrente, e non sussistono quindi in materia omissioni di pronuncia da parte della CTR, bensì pronunce implicite. Il giudice del gravame ha correttamente ritenuto che non sia diritto del contribuente ottenere documentazione di attività proprie dell'Amministrazione finanziaria nella gestione dei rapporti con l'Autorità fiscale straniera, bensì conseguire comunicazione dei dati per lui rilevanti, almeno in sintesi, ed in questo caso sono stati comunicati in forma integrale. Non vi sono inoltre elementi per ritenere che la lista B.B.@ non sia pervenuta all'Autorità fiscale italiana a seguito di iniziativa spontanea dell'Autorità fiscale francese.

I motivi di ricorso dal quinto al nono, nonché il diciottesimo, risultano pertanto infondati e devono essere respinti.

25. Mediante il suo decimo mezzo d'impugnazione, la ricorrente censura la violazione di legge in cui ritiene essere incorsa la CTR per non aver rilevato l'illegittimità, a causa dei vizi nel procedimento di approvazione, dei decreti ministeriali espressamente richiamati dall' art. 12 , comma 2, del D.L. n. 78 del 2009 , con i quali si è proceduto all'individuazione degli Stati aventi fiscalità privilegiata, tra cui la Svizzera.

I decreti in questione sono stati emanati dal Ministro delle Finanze il 4.5.1999 ed il 21.11.2001, e la ricorrente ritiene doversi applicare ad essi il disposto di cui all' art. 17 , comma 4, della legge n. 400 del 1988 , il quale prevede che i regolamenti, "anche nell'ipotesi in cui l'attuazione e l'integrazione delle leggi siano rimessi alla competenza del singolo Ministro. devono essere adottati previo parere del Consiglio di Stato, sottoposti al visto ed alla registrazione della Corte dei Conti e pubblicati sulla Gazzetta Ufficiale" (ric., p. 49), emergendo invece dal preambolo che questa procedura, nel caso di specie, non è stata seguita.

25.1. La CTR sul punto, dopo aver affermato di ritenere che la questione circa la nullità dei decreti ministeriali "supera la potestà dell'attuale giudice" (sent. CTR, p. 13), poi, in realtà, pronuncia sul punto, sostenendo che i decreti sono legittimi perché emanati dal Ministro in attuazione della delega conferitagli con legge. Invero, come evidenzia anche nel suo ricorso per cassazione, la ricorrente non contesta però la sussistenza di un vizio di delega, bensì che in fase di attuazione della "delega" non sia stata seguita la procedura di approvazione del decreto ministeriale prevista dall' art. 17 , comma 3, della legge n. 400 del 1988 .

25.2. Occorre allora osservare che i decreti ministeriali in parola, emanati dal Ministro delle finanze in attuazione della pubblicazione previsione di cui all' art. 2 , comma 2 bis del Dpr n. 917 del 1986 (Tuir) che gli demandava di individuare gli "Stati o territori aventi un regime fiscale privilegiato", sono stati pubblicati sulla Gazzetta Ufficiale, quindi le censure devono comunque essere limitate al fatto che "nel preambolo" non è indicata l'intervenuta acquisizione del parere del Consiglio di Stato e l'avvenuta registrazione da parte della Corte dei Conti.

25.2.1. Sembra allora opportuno precisare che occorre distinguere per natura e contenuto i provvedimenti ministeriali emanati al fine di ottemperare a previsioni legislative. L' art. 17 della legge n. 400 del 1988 riferisce in realtà le proprie previsioni procedurali a quei provvedimenti, anche se adottati da un singolo Ministro previa autorizzazione legislativa, che contribuiscono a dettare la normativa di un istituto giuridico, integrandone la disciplina. Nel caso di specie, invece, il compito demandato dal legislatore al Ministro delle Finanze, mediante l' art. 2 , comma 2 bis del Tuir , è stato limitato ad individuare quali fossero i Paesi il cui sistema fiscale potesse qualificarsi come privilegiato, esprimendo una valutazione di natura tecnica. Per questo i decreti in parola non devono considerarsi appartenenti alla categoria dei "regolamenti" disciplinati dall' art. 17 della legge n. 400 del 1988 . I provvedimenti ministeriali la cui pretesa illegittimità è contestata in questa sede, si osservi ancora, sono denominati semplicemente: "decreto", mentre, ai sensi dell' art. 17 , comma 4, della legge n. 400 del 1988 , se avessero avuto natura normativa avrebbero dovuto essere denominati "regolamento".

Il decimo motivo di impugnazione risulta pertanto infondato e deve essere rigettato.

26. Con l'undicesimo ed il dodicesimo motivo di ricorso la ricorrente critica, in relazione ai profili della nullità della sentenza in conseguenza della motivazione apparente sul punto, nonché della violazione di legge, la decisione assunta dalla CTR in materia di modalità di quantificazione del maggior imponibile contestato.

Occorre in proposito chiarire che l'Amministrazione finanziaria ha calcolato detto imponibile conteggiando gli incrementi delle diverse categorie di investimenti, da presumersi realizzati mediante ulteriori trasferimenti di redditi sottratti a tassazione in Italia, non tenendo però conto dei decrementi degli investimenti, ed è giunta ad accertare un "maggiore reddito imponibile di euro 1.896.860" (ric., p. 52). La ricorrente contrasta tale modalità di calcolo, perché le somme indicate come giacenti sul conto nel periodo in considerazione risultano, nel loro ammontare complessivo, solo leggermente incrementate, nell'ordine di poche decine di migliaia di Euro. pertanto "le variazioni di segno positivo e negativo possono essere determinate da disinvestimenti in una classe da attività con correlati investimenti in altre classi o per effetto del variare dei corsi dei titoli" (ric., p. 56).

26.1. La CTR osserva, in materia, che "l'accertamento in esame si basa sul metodo presuntivo ... le disponibilità finanziarie detenute in paesi a fiscalità privilegiata si considerano redditi sottratti a tassazione con le conseguenze del caso, fatta salva la potestà di parte contribuente di produrre prova contraria ... la legittimità dell'operato dell'ufficio deriva dal fatto che la contribuente non ha compilato il quadro RW della dichiarazione dei redditi ... e non si è avvalsa del c.d. scudo fiscale, il criterio di calcolo utilizzato, come evidenziato nel PVC, è giustificato dalla rilevazione delle suddette disponibilità. Il risultato ottenuto, come spiegato a pag. 5 e successive del provvedimento, risponde a criteri oggettivi sulle intervenute movimentazioni finanziarie ed è stato caratterizzato da incrementi che, in relazione al metodo presuntivo adottato, rientrano nel novero dei redditi sottratti. La documentazione presentata dall'appellante, pur volendola considerare oggettiva (vista la provenienza e la data), non dimostra che le disponibilità finanziarie accertate non incidono sulla valenza probatoria della lista B.B.@, in quanto non dimostrano l'assenza del presupposto impositivo" (sent. CTR, p. 11 s.).

26.2. Occorre allora in primo luogo rilevare che la motivazione sul punto della CTR, cui il giudizio di merito sul punto competeva, non si rivela meramente apparente, e risulta anche chiaramente intellegibile. Il giudice dell'appello ha ritenuto che la modalità di calcolo adottata dall'Ufficio finanziario, la quale segue criteri oggettivi e comprensibili in considerazione delle circostanze di fatto, risulta basata su elementi probatori acquisiti ed idonei a fondare la presunzione di evasione fiscale nella misura contestata. La contribuente avrebbe potuto contrastare la prova presuntiva offerta dall'Amministrazione finanziaria fornendo la prova contraria ma, secondo il giudizio espresso dal giudice del gravame cui competeva, questa prova contraria non è stata assicurata.

In presenza di una simile valutazione espressa dal giudice dell'appello, in sede di giudizio di legittimità la ricorrente avrebbe dovuto illustrare in qual modo avesse provato i suoi assunti nel corso dei gradi di merito del giudizio, e pertanto come avesse dimostrato che gli incrementi patrimoniali riscontrati nelle diverse categorie di reddito non trovassero la loro provvista in

ulteriori redditi sottratti alla tassazione in Italia, ma fossero la conseguenza di disinvestimenti in una classe di attività con correlati investimenti in altre classi o del variare del corso dei titoli. Diversamente la ricorrente si limita ad allegare che un simile fenomeno avrebbe potuto verificarsi.

Alla prova presuntiva fornita dall'Agenzia delle Entrate, A.A. non replica dimostrando di avere assicurato una prova contraria, foss'anche presuntiva, bensì proponendo una valutazione ipotetica, senz'altro inidonea a contrastare gli elementi indiziari forniti dall'Ente impositore.

L'undicesimo ed il dodicesimo strumento di ricorso risultano pertanto infondati e devono essere respinti.

27. Mediante i motivi di impugnazione dal tredicesimo al quindicesimo la contribuente, operando ampi richiami ai propri scritti difensivi di cui riproduce ampi stralci, contesta la sentenza impugnata, in relazione ai profili della nullità della sentenza e della violazione di legge, per aver ritenuto che la A.A. avesse la residenza fiscalmente rilevante in Italia nel periodo in contestazione, e che comunque la residenza italiana dovesse ritenersi quella prevalente.

La ricorrente propone sul punto plurime censure, ponendo innanzitutto l'accento sul fatto che il giudice del gravame ritiene non contestati fatti decisivi per il giudizio che sono stati invece specificamente contrastati, con riferimento agli elementi di prova forniti dall'Amministrazione finanziaria per affermare la prevalenza della residenza italiana (motivo tredicesimo).

Lamenta, inoltre, che "di tutte le prove allegate dalla Sig.ra A.A. non vi è alcun riferimento" (ric., p. 70) nella decisione impugnata, che trascura di prendere in esame gli elementi di prova forniti dalla ricorrente per affermare la prevalenza della residenza svizzera (motivo quattordicesimo).

Non manca quindi, la ricorrente, di tornare a criticare l'erronea affermazione della CTR secondo cui gli elementi di prova forniti dall'Amministrazione finanziaria sarebbero rimasti incontestati, e di indicare gli elementi di prova forniti per dimostrare la prevalenza della residenza svizzera il cui esame è stato trascurato dal giudice dell'appello (motivo quindicesimo).

27.1. Sembra opportuno ricordare che, in relazione al periodo in contestazione, l'Amministrazione finanziaria ha provato, mediante la produzione di certificato anagrafico, che la ricorrente aveva la propria residenza in Italia, nel Comune di Rivalta (fino al 2010). A sua volta la ricorrente ha provato, sempre mediante la produzione del certificato anagrafico, che aveva la propria residenza (anche) in Svizzera, a L. Nel caso di specie ricorre pertanto un'ipotesi di c.d. doppia residenza.

La materia trova la disciplina applicabile al caso di specie nella Convenzione tra l'Italia e la Svizzera del 9 marzo 1976, finalizzata ad evitare le doppie imposizioni, nonché nel protocollo firmato a Roma il 28 aprile 1978, che modifica la Convenzione stessa. La Convenzione è stata ratificata con legge 23.12.1978, n. 943, che dispone, all'art. 4: "1. Ai fini della presente Convenzione, l'espressione "residente di uno Stato contraente" designa ogni persona che, in virtù della legislazione di detto Stato, è assoggettata ad imposta nello stesso Stato, a motivo del suo domicilio, della sua residenza, della sede della sua direzione o di ogni altro criterio di natura

analoga. Tuttavia, tale espressione non comprende le persone che sono imponibili in questo Stato soltanto per il reddito che esse ricavano da fonti situate in detto Stato o per il patrimonio che posseggono in detto Stato.

2. Quando, in base alle disposizioni del paragrafo 1, una persona fisica è considerata residente di entrambi gli Stati contraenti, la sua situazione è determinata nel seguente modo:

- a) detta persona è considerata residente dello Stato contraente nel quale ha un'abitazione permanente. Quando essa dispone di un'abitazione permanente in ciascuno degli Stati contraenti, è considerata residente dello Stato contraente nel quale le sue relazioni personali ed economiche sono più strette (centro degli interessi vitali);
- b) se non si può determinare lo Stato contraente nel quale detta persona ha il centro dei suoi interessi vitali, o se la medesima non ha una abitazione permanente in alcuno degli Stati contraenti, essa è considerata residente dello Stato contraente in cui soggiorna abitualmente;
- c) se detta persona soggiorna abitualmente in entrambi gli Stati contraenti ovvero non soggiorna abitualmente in alcuno di essi, essa è considerata residente dello Stato contraente del quale ha la nazionalità;
- d) se detta persona ha la nazionalità di entrambi gli Stati contraenti, o se non ha la nazionalità di alcuno di essi, le autorità competenti degli Stati contraenti risolvono la questione di comune accordo. ...".

Sembra ancora opportuno aggiungere preliminarmente che, pacificamente, nel periodo in esame la A.A. disponeva di abitazioni di sua proprietà sia a R (TO) che a L.

27.2. Nel caso di specie, pertanto, il giudice dell'appello avrebbe dovuto procedere ad una valutazione comparativa degli elementi forniti dalle parti al fine di determinare quale residenza dovesse individuarsi come prevalente (centro degli interessi vitali) e fiscalmente rilevante della contribuente, quella italiana o quella svizzera.

27.2.1. La CTR richiama al capo secondo della propria pronuncia, in proposito, gli elementi probatori offerti dall'Amministrazione finanziaria in relazione alla residenza (prevalente) italiana della ricorrente. Opera perciò riferimento ad una serie di dati, come il fatto che la A.A. ha avuto la propria residenza in R (TO), alla via S. V. n. 13, fino al 2010, e solo da allora risulta iscritta tra gli italiani residenti all'estero. Evidenzia, inoltre, che la contribuente possedeva quote di partecipazione in società italiane, ha svolto attività di compravendita di azioni e di immobili, ha stipulato contratti assicurativi, si è servita di personale dipendente per la gestione del suo appartamento, ed elenca anche ulteriori elementi.

Quindi il giudice dell'appello ricorda che l'Amministrazione finanziaria ha ritenuto che, ai sensi dell'art. 4, comma 2, della ricordata Convenzione italo-svizzera, la residenza prevalente dovesse essere considerata quella italiana. Conclude, poi, che "la presenza degli elementi sopra evidenziati costituiscono una valida dimostrazione del fatto che l'appellante nel periodo in Italia avesse la propria residenza fiscale sul suolo italiano. Infatti la complementare coesistenza di interessi personali ed economici anche nello Stato svizzero (paese a fiscalità privilegiata) non

incide il fondamento della conclusione cui sono addivenuti i primi giudici, anche in coerenza con pronunce della Suprema Corte (per tutte la n. 20285/2013 e n. 6598/2013) conclusioni che qui si ritiene di confermare" (sent. CTR p. 6).

27.2.2. Il giudice del gravame torna sull'argomento al capo undicesimo della sua pronuncia e, nel contrastare le difese proposte dalla contribuente, di cui non espone però gli argomenti, mostra di aderire alla decisione della CTP, "i primi giudici hanno ritenuto che le prevalenze efficaci ai fini fiscali fossero collegate alla residenza fiscale italiana, non risultando dai dati in possesso una diversa spiegazione ... in questo grado di giudizio si ritiene che in base agli elementi (incontestati) rilevati nel secondo paragrafo, la contribuente non solo avesse la residenza in Italia, ma che la medesima fosse prevalente rispetto a quella riguardante l'altro Stato . i fatti connessi con la coesistente residenza nella Confederazione (tra cui le spese per la propria salute) non incidono sulla sostanzialità degli elementi posti a fondamento dell'attuale decisione ..." (sent. CTR, p. 12, par. XI).

27.3. La decisione adottata dal giudice del gravame sul punto risulta effettivamente lacunosa.

La CTR mostra di avere ben presente la questione controversa, che attesta essere stata già esaminata nel primo grado del giudizio, e ricorda che la stessa Amministrazione finanziaria ha ritenuto necessaria la valutazione di quale fosse la residenza prevalente della ricorrente nell'anno 2017, quella italiana o quella svizzera. Tale giudizio richiede, evidentemente, una valutazione comparativa degli elementi raccolti che depongano in un senso oppure nell'altro.

A questo giudizio, però, la Commissione d'appello si è sottratta, neppure provvedendo a richiamare ed esaminare gli elementi offerti dalla contribuente per affermare la prevalenza della propria residenza svizzera, operando solo un fugace riferimento a delle spese mediche. Gli elementi opposti dalla contribuente sono ampiamente riassunti dalla A.A. nel suo ricorso per cassazione, e non è il caso di riprodurli in questa sede, perché è compito (innanzitutto) del giudice del merito esaminarne la valenza probatoria, anche valutandone la corretta e tempestiva allegazione nel giudizio.

Non solo. La ricorrente ha pure richiamato le proprie critiche, sottoposte ai giudici del merito, e proposte avverso la valenza probatoria degli elementi offerti dall'Amministrazione finanziaria per affermare la prevalenza della residenza italiana, elementi indicati invece come dati "incontestati" dalla CTR, ma neppure di queste censure vi è traccia nella decisione impugnata, tantomeno si rinviene una valutazione del giudice dell'appello sul punto.

Gli strumenti di impugnazione dal tredicesimo al quindicesimo risultano pertanto fondati, e devono perciò essere accolti.

28. Mediante il sedicesimo strumento di impugnazione la ricorrente censura la violazione di legge, in cui ritiene essere incorso il giudice dell'appello per aver ritenuto privo di rilievo l'atto di liberalità con il quale la contribuente ha donato ai propri nipoti i beni relativi al rapporto intrattenuto con l'istituto HSBC, con atto notarile del 5 agosto 2003, e pertanto in data ampiamente precedente i fatti per cui è causa.

28.1. La CTR osserva sul punto che "secondo il diritto italiano ed elvetico gli atti di liberalità non hanno effetto senza la prova che i beneficiari abbiano accettato (e nessuna prova è stata prodotta in tal senso). In ogni caso l'atto di donazione è una promessa di donazione rilevata nel 2010 che quindi non incide sulla disponibilità del conto della contribuente nel periodo in discussione ." (sent. CTR, p. 13).

28.2. La ricorrente contesta che sin dalla donazione del 2003 aveva trasferito il conto corrente per cui è causa ai propri nipoti, "con atto di donazione autografo (all. 38) in data 5 agosto 2003, depositato in busta sigillata presso il notaio D.D. di L, come da lettera rilasciata dallo stesso legale (all. 39)" (ric., p. 76). La ricorrente ha quindi richiesto un parere legale all'avv. Benedik il quale ha precisato che, ai sensi del diritto svizzero, "poiché la donazione comporta solo vantaggi per il donatario, l'accettazione può essere anche tacita" (ric., p. 77). Prospetta inoltre la ricorrente che, anni dopo i fatti per cui è causa, il saldo del conto corrente è stato versato non a lei, ma ad un suo nipote.

28.3. Deve in proposito evidenziarsi che la modalità di proposizione del motivo di ricorso presenta limiti nella formulazione tecnica. Ad esempio la ricorrente non riporta, neppure in sintesi, il contenuto dell'atto di donazione, e tanto ostacola, tra l'altro, la possibilità di valutare la fondatezza della tesi dell'Amministrazione finanziaria, fatta propria dalla CTR, secondo cui non si tratterebbe di una donazione ma di una promessa di donazione.

28.3.1. In materia appare comunque decisiva la circostanza, evidenziata anche dall'Amministrazione finanziaria nel suo controricorso, che la contribuente si impegna a dimostrare che la donazione, in Svizzera, può essere valida ed efficace anche in presenza di una accettazione tacita da parte del donatario, ma non illustra in alcun modo come avrebbe provato, nel corso dei gradi di merito del giudizio, che tale accettazione sia effettivamente intervenuta. Manca pertanto del tutto la prova, che avrebbe dovuto essere assicurata dalla contribuente, della validità ed efficacia del negozio.

Il sedicesimo strumento di impugnazione risulta pertanto infondato, e deve essere respinto.

29. Con i motivi di ricorso diciassettesimo, diciannovesimo e ventesimo la contribuente contesta la valutazione espressa dalla CTR circa la attendibilità dei dati numerici riportati nella documentazione proveniente dalla lista B.B.®, affermando la nullità della decisione emessa dal giudice del gravame, a causa della motivazione solo apparente della pronuncia sul punto (motivo diciannovesimo) ed anche, nella tesi del ricorrente, per l'erronea applicazione della norme in materia di valutazione delle prove (motivo ventesimo), giungendo il giudice del gravame ad erroneamente ritenere non contestati dalla contribuente tali dati (motivo diciassettesimo).

Mediante l'ultimo motivo di ricorso citato la ricorrente afferma che l'errore in cui è incorso il giudice del gravame si evidenzia nel passaggio motivazionale in cui scrive: "Si osserva che, rilevata (e non contestata come da pag. 7 del PVC) la titolarità del conto bancario Refac 22, nonché le risultanze della 'fiche' in cui si rileva la consistenza del patrimonio nei mesi di dicembre 2005 e 2006" (ric., p. 80).

29.1. In materia la controricorrente ha trascritto il passaggio del PVC in cui si dà atto che la contribuente, alla domanda ""Detiene o ha mai detenuto disponibilità presso l'HSBC di Ginevra?", la contribuente A.A. ha risposto 'Sì, ero intestataria di un contro corrente sul quale erano depositate somme donate ai miei nipoti e di cui ero custode in quanto minorenni. Si allega atto di donazione'", ed alla successiva domanda "Riconosce il conto denominato 'REFAC 22' indicato sia sulla 'fiche' che sul documento riepilogativo dei saldi avente codice profilo 9012551985?", la signora A.A. ha risposto 'Si tratta del conto su cui erano depositate le somme di cui all'allegato atto di donazione ... sempre con specifico riferimento alla c.d. 'fiche' si osserva" come i dati relativi alla consistenza del conto non siano "stati affatto negati dalla signora A.A. che, a specifica domanda sull'ammontare dei saldi al 31.12.2005 ed al 31.12.2006 abbia opposto un generico 'non ricordo'" (controric., p. 50 s.).

29.1.1. Risulta pertanto corretta la valutazione della CTR secondo cui la disponibilità del conto corrente per cui è causa da parte della A.A. risulta un dato incontestato.

La critica della ricorrente merita invece ulteriore esame con riferimento alla valutazione con la quale il giudice dell'appello ritiene incontestate le risultanze della 'fiche' in cui si rileva la consistenza del patrimonio nei mesi di dicembre 2005 e 2006. In proposito la controricorrente aveva dichiarato di non ricordare la consistenza del patrimonio. La questione si ripropone con i motivi di impugnazione diciannovesimo e ventesimo, che hanno ad oggetto proprio gli importi indicati nella lista B.B.®.

29.2. Si è già avuto modo di segnalare le valutazioni espresse da questa Corte di legittimità in materia di rilevanza probatoria ed utilizzabilità dei dati estratti dalla lista B.B.® operando, tra le molte, riferimento alla pronuncia n. 8605 del 2015 (tra le successive conformi, cfr. Cass. sez. V, 5.12.2019, n. 31779 ). L'Amministrazione finanziaria ha quindi assolto, mediante la fiche e gli estratti estrapolati dalla lista B.B.®, l'onere probatorio che le era richiesto di assolvere.

Rimaneva però nel diritto della contribuente assicurare la prova contraria.

La CTR ha però ritenuto, esprimendo il giudizio di merito di sua competenza, che la ricorrente non sia stata in grado di assicurarla. Pur non essendo l'argomentare della CTR pienamente comprensibile in ogni passaggio, la ragione della pronuncia appare chiara. Scrive infatti, tra l'altro, il giudice del gravame che "la documentazione presentata dall'appellante, pur volendola considerare oggettiva (vista la provenienza e la data), non dimostra che le disponibilità finanziarie accertate non incidono sulla valenza probatoria della lista B.B.®, in quanto non dimostrano l'assenza del presupposto impositivo qui contestato" (sent. CTR, p. 12). Quindi il giudice dell'appello osserva che "la contribuente non ha fornito elementi sufficienti a contrastare l'accertamento ... non emerge dalla missiva" dell'Istituto di credito, prodotta dalla ricorrente, "alcun elemento diretto a sconfessare le disponibilità rilevate negli anni (dal 2005) e che le medesime abbiano costituito oggetto di movimentazioni finanziarie nei periodi successivi, come evidenziato dai saldi mensili del conto Refac 22" (sent. CTR, p. 14) di cui era titolare la A.A. "Si deve pertanto concludere", scrive ancora la CTR, "che la tipologia e la consistenza dell'attestazione della banca e i riepiloghi patrimoniali non costituiscono gli indizi necessari a contrastare le presunzioni derivanti dalla Lista B.B.®, in particolare per quanto riguarda la quantificazione dell'imponibile" (sent. CTR, p. 15)

29.3. Anche nel suo ricorso per cassazione A.A. insiste nell'affermare di avere assolto al proprio onere probatorio mediante la produzione di estratti conto dell'Istituto di credito HSBC, che peraltro non ha cura di riprodurre integralmente e, a quanto è dato comprendere, riportano soltanto il saldo finale dei conti negli anni 2005 e 2006, con ripartizione delle giacenze delle diverse categorie di titoli. La ricorrente ha pure allegato una certificazione dell'Istituto di credito HSBC, che neppure riproduce in forma integrale, della quale trascrive il passaggio in cui la Banca annota che "dal 01.11.2005, fino al 28.02.2007 non vi sono ulteriori apporti come pure confermiamo che per lo stesso periodo, non vi sono state alcune movimentazioni di titoli o fondi in entrata da altri istituti finanziari" (ric., p. 89).

La prova che afferma di aver allegato la ricorrente appare invero inadeguata. A quanto è consentito comprendere, la ricorrente non ha allegato alla propria produzione l'estratto del conto da lei intrattenuto presso la HSBC, riportante tutte le operazioni registrate sul conto corrente nel periodo in considerazione, ma solo dei c.d. estratti di saldaconto, cioè dei documenti di sintesi della consistenza del conto ad una scadenza determinata (fine anno), e non è quindi possibile conoscere le movimentazioni registrate sul conto. A tanto la ricorrente ritiene evidentemente di poter supplire mediante un'attestazione dell'Istituto di credito, che si rivela però anch'essa inadeguata. La Banca scrive che "dal 01.11.2005, fino al 28.02.2007 non vi sono ulteriori apporti come pure confermiamo che per lo stesso periodo, non vi sono state alcune movimentazioni di titoli o fondi in entrata da altri istituti finanziari". Quindi l'Istituto di credito nulla dice circa le giacenze e le movimentazioni del conto corrente (es. compravendita di titoli), nulla chiarisce circa la redditività del rapporto (i redditi da capitale sono imponibili), ma si limita ad affermare che non sono pervenute rimesse sul conto da altri istituti finanziari, e tanto non esclude che possano essere state effettuate ulteriori rimesse, ad esempio in contanti, ma non solo, ad opera della ricorrente o di terzi.

La valutazione operata dalla CTR e che ad essa competeva, in materia di mancato assolvimento della prova contraria da parte della ricorrente, pertanto, risulta operata con motivazione che non è apparente ma semmai sovrabbondante, e risulta anche condivisibile.

I motivi di impugnazione diciassettesimo, diciannovesimo e ventesimo, risultano pertanto infondati e devono essere respinti.

30. Con il ventunesimo motivo di ricorso la contribuente censura la violazione dell' art. 12 , secondo comma, del D.L. n. 78 del 2009 , in cui reputa essere incorsa la CTR per aver ritenuto la disposizione applicabile alla fattispecie, erroneamente giudicando trattarsi di norma di natura procedimentale e retroattiva.

30.1. La CTR scrive in proposito che "l'eccezione" proposta dalla contribuente, secondo cui l' art. 12 , comma 2, del D.L. n. 78 del 2009 , e la presunzione di evasione dipendente dalla mancata dichiarazione di capitali detenuti all'estero, non potrebbe applicarsi in relazione ad anni d'imposta antecedenti la sua entrata in vigore, "non ha fondamento perché la citata norma dispone che la medesima opera 'in deroga di ogni disposizione di legge' in quanto fondata su accordi conclusi con paesi esteri. Ma non solo, la norma in esame ha natura procedimentale col conseguente effetto di essere applicata anche retroattivamente" (sent. CTR, p. 15).

30.2. La valutazione espressa dal giudice del gravame non appare condivisibile. Non ogni norma che sia frutto di intese internazionali riceve applicazione retroattiva, ed anzi la retroattività di una disposizione, quando sia costituzionalmente consentita, deve essere chiaramente prevista dallo stesso legislatore. Non solo, la norma di cui all' art. 12 , comma 2, del D.L. n. 78 del 2009 non ha natura procedurale, bensì sostanziale, ed anche per questo non ha efficacia retroattiva, a differenza dei commi 2 bis e 2 ter dello stesso articolo, come ripetutamente chiarito da questa Corte di legittimità, la quale ha tra l'altro spiegato che "la presunzione di evasione sancita, con riferimento agli investimenti ed alle attività di natura finanziaria negli Stati o territori a regime fiscale privilegiato, dall' art. 12 , comma 2, del d.l. n. 78 del 2009 , conv., con modif., dalla l. n. 102 del 2009 , in vigore dal 1° luglio 2009, non ha efficacia retroattiva, in quanto non può attribuirsi alla stessa natura processuale, essendo le norme in tema di presunzioni collocate, tra quelle sostanziali, nel codice civile, ed inoltre perché una differente interpretazione potrebbe - in contrasto con gli artt. 3 e 24 Cost.- pregiudicare l'effettività del diritto di difesa del contribuente rispetto alla scelta in ordine alla conservazione di un certo tipo di documentazione", Cass. sez. VI-V, 2.2.2018, n. 2662.

La contestazione proposta dalla ricorrente appare quindi fondata e deve essere accolta, non mancandosi di ricordare come si sia già chiarito che "in tema di accertamento tributario, sebbene la presunzione di evasione sancita dall' art. 12 , comma 2, del d.l. n. 78 del 2009 , conv., con modif., dalla l. n. 102 del 2009 , con riferimento agli investimenti e alle attività di natura finanziaria negli Stati o territori a regime fiscale privilegiato, non sia suscettibile di essere applicata retroattivamente agli anni di imposta antecedenti alla sua entrata in vigore (prevista dal 1° luglio 2009), stante la natura sostanziale e non procedimentale delle presunzioni, l'Ufficio può ricorrere ai medesimi fatti oggetto della suddetta presunzione legale (redditi non dichiarati occultamente detenuti in Paesi a fiscalità privilegiata) "sub specie" di presunzione semplice. (Nella specie, la S.C. ha ritenuto corretta la decisione del giudice di merito che aveva ritenuto provata la pretesa tributaria sulla base del dato, emergente dalla c.d. "lista B.B.@", che il contribuente fosse intestatario di un conto corrente in un Paese a fiscalità privilegiata), Cass. sez. V, 29.11.2019, n. 31243 .

31. In definitiva devono essere accolti il tredicesimo, il quattordicesimo, il quindicesimo ed il ventunesimo motivo di ricorso, respinti gli ulteriori, e la sentenza impugnata deve essere cassata in relazione ai motivi accolti, con rinvio alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Piemonte perché proceda a nuovo giudizio.

La Corte di Cassazione,

P.Q.M. P.Q.M.

accoglie il tredicesimo, il quattordicesimo, il quindicesimo ed il ventunesimo motivo di ricorso introdotti da A.A., rigettati gli ulteriori, cassa la decisione impugnata in relazione ai motivi accolti e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Piemonte perché, in diversa composizione e nel rispetto dei principi esposti, proceda a nuovo giudizio, provvedendo anche a regolare tra le parti le spese di lite del giudizio di legittimità.

## Documenti citati



## Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza