

Sentenza del 31/01/2024 n. 2854 - 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, essendosi questa Corte di legittimità pronunciata ripetutamente in materia, che B.B.@ era un dipendente bancario il quale 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, denominate 'fiches', erano pervenute all'Italia grazie alla 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 (controric., p. 3).

Preso atto che la contribuente aveva omissso la obbligatoria dichiarazione di detenzione di capitali all'estero, e ritenuto appurato che avesse sottratto tali fondi all'imposizione italiana, basandosi sui dati raccolti mediante il PVC, in relazione all'anno 2007 l'Agenzia delle Entrate notificava alla contribuente avviso di accertamento contestando come dovuta maggiore Irpef per un valore superiore agli ottocentomila Euro. Non erano irrogate sanzioni in applicazione delle regole del cumulo, in considerazione di quelle già inflitte in relazione agli anni precedenti.

1.1. Inoltre, era notificato a A.A. atto di contestazione in conseguenza della mancata compilazione del quadro RW della dichiarazione dei redditi, in cui devono essere indicati i capitali detenuti all'estero, ed erano perciò calcolate sanzioni per complessivi Euro 333.765,11 (ric., p. 9), sempre con riferimento all'anno 2007, che non erano però irrogate in considerazione di quelle già inflitte in relazione ai due anni precedenti. All'esito dell'esame delle deduzioni difensive, l'Amministrazione finanziaria notificava alla contribuente l'atto di irrogazione di sanzioni n. Omissis/2015, oggetto del presente giudizio, sempre senza richiesta di pagamento. L'importo delle sanzioni, quindi, in corso di causa era rideterminato in Euro 278.137,64 dall'Ente impositore (ibidem).

2. La contribuente impugnava l'atto di irrogazione delle sanzioni innanzi alla Commissione Tributaria Provinciale di Torino, proponendo plurime censure, procedurali e di merito, succintamente sintetizzate nella decisione della CTR impugnata in questa sede e riassunte pure nel controricorso proposto da A.A. nel giudizio di legittimità. La CTP accoglieva il ricorso della contribuente ed annullava l'atto impugnato.

3. L'Amministrazione finanziaria spiegava appello avverso la decisione sfavorevole conseguita nel primo grado del giudizio, innanzi alla Commissione Tributaria Regionale della Lombardia. Quest'ultima riteneva che, quando aveva notificato l'atto di irrogazione delle sanzioni,

l'Amministrazione finanziaria fosse ormai decaduta dal potere di provvedervi, e pertanto confermava l'annullamento dell'atto impugnato.

4. Ha proposto ricorso per cassazione, avverso la pronuncia assunta dal giudice dell'appello, l'Agenzia delle Entrate, affidandosi ad uno strumento d'impugnazione. Resiste mediante controricorso la contribuente, che ha pure proposto ricorso incidentale, affidandosi a due motivi.

4.1. Ha fatto pervenire le proprie conclusioni scritte il Pubblico Ministero, nella persona del s. Procuratore Generale Alessandro Pepe, ed ha domandato accogliersi il ricorso principale.

Motivi della decisione 1. Con il suo motivo di ricorso, proposto ai sensi dell' art. 360 , primo comma, n. 3, cod. proc. civ., l'Amministrazione finanziaria contesta la violazione degli artt. 4 e 5 del D.L. n. 167 del 1990 , dell' art. 20 del D.Lgs. n. 472 del 1997 , e dell' art. 12 , comma 2 ter, del D.L. n. 78 del 2009 , perché non si è verificata alcuna decadenza, dovendo intendersi i termini di accertamento tributario raddoppiati, da cinque a dieci anni, in base alla normativa applicabile.

2. Mediante il primo mezzo di impugnazione incidentale, introdotto ai sensi dell' art. 360 , primo comma, n. 4, cod. proc. civ., la contribuente lamenta la nullità della sentenza della CTR per non aver "pronunciato sul motivo con cui è stato eccepito il difetto di interesse ad agire" (controric., p. 20), da parte dell'Agenzia delle Entrate, perché l'atto di irrogazione delle sanzioni notificato non richiede in realtà alcun pagamento.

3. Con il suo secondo motivo di ricorso incidentale, ancora proposto ai sensi dell' art. 360 , primo comma, n. 4, cod. proc. civ., la contribuente critica la nullità della pronuncia del giudice dell'appello, per avere "implicitamente respinto il motivo con cui è stato eccepito il difetto di interesse ad agire" (controric., p. 21) dell'Amministrazione finanziaria.

4. Sembra opportuno premettere che entrambe le parti dedicano ampio spazio, nei loro scritti difensivi, all'illustrazione dei fatti di causa ed agli argomenti da esse proposti nel corso della stessa, richiamando una pluralità di tematiche su cui non si incentrano specificamente i motivi di ricorso, e che non possono pertanto essere esaminate in sede di giudizio di legittimità.

5. Occorre quindi rilevare che mediante il suo mezzo d'impugnazione l'Amministrazione finanziaria contesta la violazione di legge in cui ritiene essere incorso il giudice del gravame per aver ritenuto che fosse maturata la decadenza quinquennale dal potere di esercitare la pretesa fiscale, relativa all'anno 2007 (termine per la presentazione della dichiarazione: 30.9.2008) ed azionata con atto notificato il 27.3.2015, mentre nel caso di specie trova applicazione il termine decennale di cui ai commi 2 bis e 2 ter dell' art. 12 del D.L. n. 78 del 2009 .

5.1. Appare quindi 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".

5.2. La CTR dichiara di aderire alla valutazione espressa dai giudici di primo grado, secondo cui, trovando applicazione il termine quinquennale per la notifica dell'avviso di accertamento, l'Amministrazione finanziaria è effettivamente decaduta dal potere di esercitare la pretesa tributaria. Sostiene in proposito il giudice del gravame che la norma la quale ha disposto le "nuove modalità accertative" (sent. CTR, p. 2), il comma 2 dell' art. 12 del D.L. n. 78 del 2009 , come statuito dalla stessa Suprema Corte, trova applicazione soltanto a far data dall'anno 2010, dopo l'entrata in vigore della disposizione, perché ha natura sostanziale, stante la "non praticabilità giuridica dell'ipotesi ... di distinguere ai fini dell'irretroattività il detto comma da quelli successivi n. 2 bis e 2 ter (raddoppio dei termini per l'accertamento). Le previsioni da ultimo richiamate si riferiscono, infatti, esclusivamente agli accertamenti basati sulla introdotta presunzione" di cui al comma 2, "ed, inoltre, risulta assente una precisa disposizione derogatoria circa l'efficacia temporale della norma, da ciò la necessaria conseguenza per la quale non solo l'applicazione c. 2, ma anche quella dei commi 2 bis e 2 ter non può che avvenire a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in corso alla data di entrata in vigore del DI 78/2009 (e cioè del 2010), il corpus dell' art. 2 d.l. 78/2009 costituisce un tutt'uno ..." (sent. CTR, p. 2 s.).

5.3. L'interpretazione sostenuta dal giudice dell'appello, cui aderisce con plurimi argomenti la controricorrente, non risulta convincente.

Sembra 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 .

5.3.1. 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).

Il motivo di ricorso introdotto dall'Amministrazione finanziaria risulta pertanto fondato, e deve essere perciò accolto.

6. Con i suoi motivi di impugnazione incidentale la contribuente censura, in relazione al profilo della nullità della sentenza del giudice dell'appello per effetto dell'omessa pronuncia, sia essa da ritenersi esplicita o implicita, il vizio della decisione impugnata per non avere la CTR accolto la propria contestazione con cui aveva censurato il difetto di interesse ad agire da parte dell'Agenzia delle Entrate, perché l'atto di irrogazione delle sanzioni per cui è causa non richiede in realtà alcun pagamento.

6.1. Invero, nel caso di specie l'Amministrazione finanziaria ha contestato la violazione dell'obbligo dichiarativo dei capitali detenuti all'estero, in conseguenza dell'omessa indicazione di essi nel quadro RW della dichiarazione dei redditi relativa all'anno 2007, ed il conseguente assoggettamento della contribuente alle sanzioni di legge. Per inciso deve osservarsi che la A.A. non contesta di avere detenuto capitali all'estero, in Paese dalla fiscalità privilegiata, nel periodo in questione, anche se li quantifica in misura molto contenuta.

L'Amministrazione finanziaria, nell'atto di irrogazione di sanzioni oggetto di causa, pacificamente non richiede il versamento di sanzioni ulteriori, e spiega che tanto dipende dalle regole del cumulo, perché le sanzioni irrogate con atti separati, in relazione alla medesima violazione

commessa negli anni precedenti, il 2005 e 2006, già esauriscono i limiti delle sanzioni che ritiene debbano essere irrogate alla contribuente. Quest'ultima sostiene, però, che l'Amministrazione finanziaria, non avendo richiesto alcun pagamento, non aveva un interesse giuridicamente tutelabile ad emettere l'atto.

6.2. Diversamente deve osservarsi che l'interesse dell'Agenzia delle Entrate all'accertamento della fondatezza dell'atto di irrogazione delle sanzioni relative all'anno 2007 sussiste, quanto meno perché nell'ipotesi di accertamento dell'infondatezza della pretesa tributaria in relazione all'irrogazione delle sanzioni relative agli anni precedenti, il calcolo delle sanzioni applicabili dovrebbe essere rinnovato.

I motivi di ricorso incidentale proposti dalla controricorrente risultano pertanto infondati, e devono perciò essere respinti.

7. In definitiva deve essere accolto il motivo di ricorso proposto dall'Amministrazione finanziaria, cassandosi la decisione impugnata con rinvio alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Piemonte perché proceda a nuovo giudizio. Il ricorso incidentale introdotto dalla contribuente deve essere invece respinto.

7.1. Occorre ancora rilevare che sussistono i presupposti processuali per il versamento, da parte della ricorrente incidentale, del c.d. doppio contributo.

La Corte di Cassazione,

P.Q.M. accoglie il ricorso introdotto dall'Agenzia delle Entrate, cassa la decisione impugnata 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.

Rigetta il ricorso incidentale proposto da A.A.

Ai sensi del d.P.R. 30 maggio 2002, n. 115 , art. 13 , comma 1 quater, dà atto della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento, da parte della ricorrente incidentale, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello da corrispondere per il ricorso a norma del cit. art. 13, comma 1 bis, se dovuto.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza

