

Sentenza del 31/01/2024 n. 2878 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

L'Agenzia delle entrate ricorre, con sei motivi, nei confronti di A.A. avverso la sentenza in epigrafe.

La Commissione tributaria regionale del Piemonte, in riforma della sentenza della CTP di Torino, ha dichiarato illegittimo l'avviso di accertamento con il quale, per l'anno di imposta 2006, l'Ufficio aveva recuperato a tassazione un maggior reddito di capitale ai fini Irpef e dell'atto di contestazione con il quale, per il medesimo anno, sono state irrogate sanzioni per la mancata compilazione del quadro RW della dichiarazione dei redditi.

2. L'Ufficio, a seguito delle informazioni acquisite presso l'Amministrazione fiscale francese - consistenti nella documentazione bancaria (la c.d. "lista B.B.") frutto del trafugamento, da parte di un funzionario della HSBC Private Bank di Ginevra, dei dati ("scheda-cliente", o "fiche") sulla clientela straniera, poi acquisiti dalle autorità francesi e da questa divulgati ad altri Paesi dell'UE a fini di contrasto dell'evasione fiscale - recuperava a tassazione, ai fini Irpef e relative addizionali, i redditi derivanti dalle disponibilità finanziarie depositate presso detto istituto di credito, non dichiarate nel quadro RW della dichiarazione dei redditi.

3. La Commissione regionale, dopo avere preliminarmente rilevato che "la contribuente risiedeva stabilmente già fin dal 1991 in S ", nel merito, pur ritenendo che la documentazione acquisita fosse utilizzabile e che, quanto alla disponibilità della stessa da parte del B.B., potessero far fede le modalità di acquisizione dell'Amministrazione finanziaria, rilevava come le informazioni per tale via acquisite potessero essere utilizzate solo quale impulso o spunto di indagine e di conseguenza gli accertatori potessero farne uso a condizione che l'accertamento fosse supportato da ulteriori elementi, nella specie non adottati dall'Ufficio.

Inoltre, riteneva la CTR che l'Ufficio avesse ommesso di valutare la documentazione prodotta dalla ricorrente a titolo di prova contraria della presunzione stabilita dall' art. 12 , comma 2 D.L. n. 78 del 2009 (la lettera HSBC e gli estratti conto patrimoniali, recanti un saldo contabile al 31.12.2006 inferiore al saldo al 31.12.2005).

4. Resiste la contribuente con controricorso.

5. Il Pubblico ministero ha depositato memoria ai sensi dell' art. 378 , comma 1, cod. proc. civ., chiedendo l'accoglimento, per quanto di ragione, del ricorso.

Motivi della decisione 1. Con il primo motivo di ricorso l'Amministrazione denuncia la "Violazione o falsa applicazione dell'art. 4 della Convenzione Italia - Confederazione Svizzera per evitare le doppie imposizioni, ratificata con la legge 23 dicembre 1978 n. 943 , in relazione all' art. 360 , comma 1, n. 3 c.p.c."

Contesta la ricorrente la statuizione con cui la CTR avrebbe valorizzato la residenza elvetica della signora A.A., documentata da un certificato di residenza rilasciato dalla Città di L , accogliendo implicitamente il motivo di ricorso relativo alla pretesa insussistenza del presupposto impositivo costituito dal difetto di residenza italiana della stessa; tale statuizione sarebbe in contrasto con il disposto dell'art. 4 della Convenzione Italia - Confederazione Svizzera per evitare le doppie imposizioni, alla luce del quale la CTR era invece tenuta a compiere il giudizio di prevalenza degli elementi fattuali dedotti dalle parti ai fini della determinazione del "centro di interessi vitali" della contribuente.

2. Con il secondo motivo di ricorso si denuncia l'"Omesso esame circa fatti decisivi per il giudizio sui quali vi è stata discussione tra le parti, in relazione all' art. 360 , comma 1, n. 5 c.p.c.".

Deduce l'Amministrazione che, attribuendo rilievo solamente alla circostanza documentale della iscrizione anagrafica presso la Città di L , i Giudici di seconde cure avrebbero omesso di esaminare i fatti dedotti dall'Ufficio e dai quali aveva desunto la sussistenza della residenza italiana della signora A.A.

3. Con il terzo motivo l'Amministrazione ricorrente lamenta la "Violazione degli articoli 2697 , 2727 e 2729 c.c., in relazione all' art. 360 , comma 1, n. 3 c.p.c.", censurando la statuizione con cui la CTR ha affermato che i dati desumibili dalla c.d. Lista B.B. costituirebbero elemento indiziario inidoneo a fondare la pretesa tributaria in mancanza di "ulteriori elementi" fattuali.

4. Con il quarto motivo di ricorso si denuncia la "Violazione e falsa applicazione degli articoli 12 , comma 2, D.L n. 78 del 2009 , 4 D.L n. 167 del 1990 , 2697 e 2729 c.c. e 116 c.p.c., in relazione all' art. 360 , comma 1, n. 3 c.p.c.", censurandosi la statuizione con cui la CTR ha affermato che l'Ufficio avrebbe omesso di valutare la documentazione prodotta dalla contribuente per vincere la presunzione legale relativa di cui all' art. 12 , comma 2 D.L. n. 78 del 2009 (ossia la presunzione della costituzione delle attività finanziarie estere non dichiarate con redditi sottratti a tassazione in Italia).

5. Con il quinto strumento la ricorrente denuncia l'"Omesso esame circa fatti decisivi per il giudizio oggetto di discussione tra le parti in relazione all'art. 360. comma 1, n. 5 c.p.c.".

Osserva l'Amministrazione che la statuizione oggetto del precedente motivo sarebbe, quanto meno, affetta dal vizio indicato in rubrica. Avendo, infatti, erroneamente affermato che l'Ufficio non aveva valutato la documentazione prodotta dalla contribuente al fine di vincere la presunzione legale relativa di cui all' art. 12 , comma 2 D.L. n. 78 del 2009 , i giudici regionali avrebbero omesso di esaminare quanto rappresentato dall'Ufficio circa l'esatta natura e tipologia degli investimenti finanziari esteri compiuti dalla stessa.

6. Con il sesto ed ultimo motivo di ricorso l'Agenzia delle entrate denuncia la "Violazione dell' art. 2 del D.Lgs. 546 del 1992 , in combinato disposto con gli artt. 12, comma 2, del D.L. 7812009 e 5 del D.L. 167 del 1990 , in relazione all' art. 360 , comma 1, n. 3 c.p.c.", in via subordinata censurando la sentenza impugnata nella parte in cui, pur avendo accertato la detenzione di attività finanziarie estere in territorio elvetico non dichiarate all'Amministrazione Finanziaria italiana, ha annullato integralmente gli atti impugnati, in luogo di procedere ad una rideterminazione della pretesa tributaria, rapportata alle disponibilità finanziarie emergenti dagli estratti patrimoniali prodotti.

7. Va preliminarmente esaminata l'eccezione di inammissibilità dei primi due motivi di ricorso, sollevata da parte resistente e condivisa dal pubblico ministero.

Anche alla luce dell'ampio contraddittorio svoltosi nei gradi di merito in relazione a tale questione, estesamente riportato negli atti di parte, il rilievo dei giudici di appello avente ad oggetto la cittadinanza elvetica della contribuente riveste natura di autonoma ratio decidendi a sostegno della pronuncia di accoglimento dell'appello e non mero inciso privo di valenza decisionale.

7.1. I suddetti motivi, da esaminarsi congiuntamente, stante la stretta connessione, sono fondati.

E' pacifico che la signora A.A., nell'anno di imposta 2006, risultasse residente sia in Italia, nel Comune di R , e ciò sino al 20 luglio 2010, data di iscrizione all'AIRE (come indicato nell'avviso di accertamento, richiamato in parte qua dalla ricorrente ai fini della autosufficienza), sia nella Confederazione elvetica, come da certificazione di residenza rilasciata dalla Città di L , documentazione menzionata anche nella sentenza di appello.

7.2. Tanto premesso in punto di fatto, va evidenziato che l'art. 4 della Convenzione tra la Repubblica italiana e la Confederazione svizzera per evitare le doppie imposizioni del 9 marzo 1976, ratificata con L. 23-12-1978, n. 943 , nel quale è stato trasfuso il par. 4 del modello di Convenzione Ocse, prevede che "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 all'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".

Il secondo comma dell'art. 4 prevede poi che "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 un'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".

Occorre appena evidenziare che la convenzione stipulata tra gli Stati, al pari delle altre norme internazionali pattizie, riveste carattere di specialità rispetto alle corrispondenti norme nazionali e quindi prevale su queste ultime, dovendo la potestà legislativa essere esercitata nel rispetto dei vincoli derivanti, tra l'altro, dagli obblighi internazionali sanciti dall' art. 117 , primo comma, Cost. (Cass. 14-05-2021, n. 14240).

Al riguardo va ancora ricordato che, con riferimento a casi analoghi, questa Corte ha affermato che "In tema d'imposte sui redditi, in base all' art. 2 , secondo comma, del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 , la residenza fiscale in Italia non può essere esclusa solo con l'iscrizione del cittadino nell'anagrafe dei residenti all'estero (AIRE), qualora il soggetto abbia nel territorio dello Stato il proprio domicilio, inteso come sede principale degli affari ed interessi economici, nonché delle proprie relazioni personali e ciò in quanto va temperata la volontà individuale con le esigenze di tutela dell'affidamento dei terzi e, di conseguenza, va data prevalenza al luogo in cui la gestione di detti interessi viene esercitata abitualmente, in modo riconoscibile dai terzi. Tale conclusione non è contraddetta dalla Convenzione tra l'Italia e la Svizzera per evitare le doppie imposizioni (ratificata e resa esecutiva con la legge 23 dicembre 1978, n. 943) in quanto, ai sensi dell'art. 4 del testo dell'accordo, il concetto di residenza fiscale può ben ricollegarsi, ove non sia possibile l'utilizzazione di diversi criteri, al centro degli interessi vitali, ossia al luogo con il quale il soggetto ha più stretto collegamento sotto il profilo degli interessi personali e patrimoniali" (Cass. n. 24246 del 2011) e ha quindi precisato che "Ai fini dell'individuazione della residenza fiscale del contribuente deve farsi riferimento al centro degli affari e degli interessi vitali dello stesso, dando prevalenza al luogo in cui la gestione di detti interessi è esercitata abitualmente in modo riconoscibile dai terzi, non rivestendo ruolo prioritario, invece, le relazioni affettive e familiari, le quali rilevano solo unitamente ad altri criteri attestanti univocamente il luogo col quale il soggetto ha il più stretto collegamento" (Cass. n. 16954-2022; Cass. n. 32992 del 2018 ; conf. n. 18009-2022).

7.3. Sotto il profilo del vizio di violazione di legge la CTR, nel dare esclusiva rilevanza al dato della residenza e non procedendo al giudizio di comparazione previsto dalla disciplina convenzionale e interna, non ha applicato i richiamati criteri interpretativi affermati da questa Corte.

7.4. Sotto il profilo della censura ex art. 360 n. 5 c.p.c., va ricordato che "La riformulazione dell' art. 360 , primo comma, n. 5, cod. proc. civ., disposta dall' art. 54 del D.L. 22 giugno 2012, n. 83 , conv. in legge 7 agosto 2012, n. 134 , deve essere interpretata, alla luce dei canoni ermeneutici dettati dall' art. 12 delle preleggi, come riduzione al "minimo costituzionale" del sindacato di legittimità sulla motivazione. Pertanto, è denunciabile in cassazione solo l'anomalia motivazionale che si tramuta in violazione di legge costituzionalmente rilevante, in quanto attinente all'esistenza della motivazione in sé, purché il vizio risulti dal testo della sentenza impugnata, a prescindere dal confronto con le risultanze processuali. Tale anomalia si esaurisce nella "mancanza assoluta di motivi sotto l'aspetto materiale e grafico", nella "motivazione apparente", nel "contrasto irriducibile tra affermazioni inconciliabili" e nella "motivazione

perplessa ed obiettivamente incomprensibile", esclusa qualunque rilevanza del semplice difetto di "sufficienza" della motivazione." (Cass., Sez. U, 07-04-2014, n. 8053).

7.5. La sentenza in scrutinio rientra pienamente nella fattispecie appena descritta, poiché ha ommesso di esaminare le deduzioni e produzioni a tale riguardo ostese dalle parti, al fine di operare il giudizio di prevalenza richiesto dalla disciplina convenzionale.

8. Il terzo e quarto motivo di ricorso, da esaminarsi congiuntamente, stante l'intima connessione, sono fondati.

8.1. La CTR ha ritenuto che "la cosiddetta "Lista B.B." costituisce solo una prova indiziaria e che le pretese dell'Amministrazione Finanziaria devono essere suffragate da ulteriori elementi probatori".

Ciò premesso, ha escluso "che l'Ufficio abbia supportato la propria pretesa tributaria con i suddetti "ulteriori elementi"", Affermando per contro che esso aveva "aveva ommesso di valutare la documentazione che i ricorrenti hanno prodotto", non fornendo la "prova contraria" rispetto alla documentazione prodotta dalla controparte da cui emergeva l'inesistenza dei redditi e delle disponibilità finanziarie contestate.

8.2. L'Agenzia delle Entrate contesta tale decisione sotto i profili sia della violazione degli artt. 2697 , 2727 e 2729 c.c., sia della violazione dell' art. 12 comma 2 del decreto legge n. 78 del 2009

8.3. Con riguardo alla seconda violazione denunciata, questa Corte, pur avendo statuito 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, D.L. n. 78 del 2009 , convertito, con modificazioni, dalla legge n. 102 del 2009 , in vigore dal 1° luglio 2009, non ha efficacia retroattiva, con riferimento agli anni di imposta antecedenti alla sua entrata in vigore, ha precisato che ciò non preclude all'Ufficio di provare l'esistenza di redditi non dichiarati dal contribuente, detenuti occultamente in Paesi a fiscalità privilegiata, anche sulla base di presunzioni semplici, gravi, precise e concordanti, ex art. 38 D.P.R. n.600 del 1973 , con riguardo alla rettifica del reddito delle persone fisiche, senza fare ricorso alla presunzione legale in oggetto (Cass. 29-11-2019 n. 31243).

Quanto all'acquisizione di dati posti a fondamento dell'atto impositivo impugnato, la giurisprudenza univoca della Corte, con specifico riguardo alla "lista B.B.", ha stabilito che, in tema di accertamento tributario, è legittima l'utilizzazione di qualsiasi elemento con valore indiziaro, anche acquisito in modo irrituale, ad eccezione di quelli la cui inutilizzabilità discenda da specifica previsione di legge, e salvi i casi in cui venga in considerazione la tutela di diritti fondamentali di rango costituzionale (Cass. 05-12-2019, n. 31779 , Cass. 28-04-2015, n 8605).

8.4. A tale riguardo va ancora considerato che, secondo la giurisprudenza consolidata di questa Corte, civile e tributaria, in tema di presunzioni semplici, gli elementi di prova non devono essere più di uno, ben potendo il giudice fondare il proprio convincimento su uno solo di essi, purché grave e preciso, dovendo il requisito della "concordanza" ritenersi menzionato dalla legge solo in

previsione di un eventuale, ma non necessario, concorso di più elementi presuntivi (Con specifico riferimento alla lista B.B., Cass. 12-02-2018, n. 3276 la quale ha affermato che l'Amministrazione finanziaria può fondare la propria pretesa anche su un unico indizio, se grave e preciso, cioè, dotato di elevata valenza probabilistica; nei medesimi termini, di recente, v. Cass. 31-10-2023, n. 30199)

8.5. Nel caso in esame la CTR, ritenendo che gli elementi tratti dalla la lista B.B. da soli non fossero sufficienti a corroborare la presunzione di evasione, giacché occorre "ulteriori elementi", non ha fatto corretta applicazione dei principi di cui sopra, ed ha continuato in tale erronea applicazione laddove ha sostenuto che l'amministrazione finanziaria non avesse fornito la "prova contraria" agli elementi documentali prodotti da controparte, in quanto tale ragionamento sulla necessità della prova contraria parte proprio dall'idea di fondo, errata, della sicura irrilevanza probatoria delle emergenze della lista B.B..

Da qui la fondatezza dei motivi anche nella parte in cui si deduce la violazione dell' art. 2729 c.c.

9. In conclusione, accolti il primo, secondo, terzo e quarto motivo di ricorso e assorbiti il quinto e sesto, la sentenza impugnata va cassata con rinvio alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Piemonte affinché, in diversa composizione, proceda a nuovo e motivato esame nel rispetto dei principi sopra illustrati, nonché provveda alle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M. La Corte accoglie il ricorso nei termini di cui in motivazione, cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Piemonte affinché, in diversa composizione, proceda a nuovo e motivato esame nonché provveda alle spese del giudizio di legittimità.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza