

Cassazione civile sez. V, 09/06/2021, n. 16011

Svolgimento del processo

che:

(*omissis*) ha proposto ricorso per la cassazione della sentenza n. 1114/02/2017, depositata il 25.07.2017 dalla Commissione tributaria regionale della Liguria, con cui era stato rigettato l'appello della contribuente contro la decisione del giudice di primo grado, che aveva accolto solo parzialmente il ricorso introduttivo avverso l'atto di contestazione e gli avvisi di accertamento notificati dall'Agenzia delle entrate per la comminazione delle sanzioni previste dal D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, e la rideterminazione del reddito relativo agli anni d'imposta 2005 e 2006.

Dalle difese processuali si evince che il contenzioso traeva origine dal processo verbale di constatazione del 23 novembre 2010, redatto a seguito dell'accertamento della contitolarità in capo alla (*omissis*) di un conto corrente estero denominato (*omissis*), detenuto presso la HSBC Private Bank di (*omissis*) nel periodo 2005/2007 (unitamente a (*omissis*) e a (*omissis*). Dal procedimento n. 19399/2015 relativo ai cointestatari, pure nella disponibilità di questo collegio, la verifica partiva da notizie acquisite presso l'amministrazione fiscale francese, per il tramite degli strumenti previsti dalla Dir. n. 77/799/CEE del 19 dicembre 1977 e della Convenzione Italia-Francia contro le doppie imposizioni del 5 ottobre 1989, su una lista c.d. lista Falciani di detentori di investimenti e disponibilità finanziarie in Svizzera- che avevano effettuato movimentazioni di denaro all'estero, soggette agli obblighi di monitoraggio fiscale ai sensi del D.L. 28 giugno 1990, n. 167, art. 4, convertito, con modificazioni, nella L. 4 agosto 1990, n. 227).

All'esito della verifica l'Agenzia delle entrate aveva notificato alla L. l'atto di contestazione TL5C00201339/2010, con cui era stata comminata una sanzione unica per gli anni d'imposta 2005, 2006 e 2007 ai sensi del D.L. n. 167 del 1990, art. 5, comma 4, per omissione indicazione nella dichiarazione dei redditi, quadro RW, degli investimenti o altre attività finanziarie detenute all'estero; l'avviso di accertamento n. (*omissis*), relativo al periodo d'imposta 2005, per il recupero a tassazione di Euro 145.607,00 quale reddito prodotto e trasferito su conto estero, nonché di Euro 1.652,00, quale reddito di capitale derivante dal possesso di somme sul medesimo conto; l'avviso di accertamento n. (*omissis*), relativo al periodo d'imposta 2006, per recupero a tassazione di Euro 1.822,00 quale reddito di capitale derivante dal possesso di somme sul conto svizzero.

La contribuente aveva impugnato gli atti impositivi dinanzi alla Commissione tributaria provinciale di Imperia, che con sentenza n. 35/03/2013 aveva accolto in parte le ragioni della contribuente. In particolare, con riferimento all'atto di contestazione, il giudice provinciale ha annullato le sanzioni limitatamente ai periodi d'imposta 2006 e 2007 per violazione del termine

dilatorio dei 60 gg. dalla chiusura delle operazioni di verifica, previsti dalla L. 27 luglio 2000, art. 12, comma 7, ai fini dell'instaurazione del contraddittorio preventivo. Ha di contro giustificato il mancato rispetto del termine minimo, ritenendo motivo d'urgenza l'imminente decadenza dell'Amministrazione finanziaria dal potere accertativo. In ordine all'avviso di accertamento relativo all'anno 2005, pur rigettando il denunciato mancato rispetto del termine dilatorio, ha annullato l'atto impositivo quanto al recupero a tassazione del reddito presuntivamente evaso e trasferito su conto estero, per aver accertato l'integrale riconducibilità della provvista in capo al (*omissis*), ma ha confermato la tassazione dei redditi da capitale, corrispondenti agli interessi derivanti dalla disponibilità del medesimo conto bancario; parimenti, quanto al terzo atto, ha confermato la ripresa a tassazione dei redditi di capitale derivanti dalla disponibilità del predetto conto bancario.

L'appello della (*omissis*) dinanzi alla Commissione tributaria regionale della Liguria, con la sentenza ora impugnata, è stato rigettato.

La ricorrente ha censurato la pronuncia con tre motivi:

con il primo per violazione e falsa applicazione della L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 7, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, per avere confermato l'atto di contestazione relativamente al periodo d'imposta 2005, erroneamente giustificando il mancato rispetto del termine dilatorio per l'imminente decadenza dell'Amministrazione finanziaria dal potere impositivo;

con il secondo per omesso esame di un fatto decisivo per il giudizio, oggetto di discussione tra le parti, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, laddove, riconoscendo che i capitali esteri, non riportati nel quadro RW della dichiarazione dei redditi, abbiano prodotto reddito di capitale in riferimento agli anni d'imposta 2005 e 2006, ha omesso di considerare che il conto corrente estero cointestato era improduttivo di interessi;

con il terzo per nullità della sentenza per violazione dell'art. 112 c.p.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, per aver omesso di pronunciarsi sull'inapplicabilità della presunzione di redditività dei capitali all'estero, prevista dal D.L. n. 167 del 1990, art. 6, per mancata instaurazione del contraddittorio preventivo.

Ha pertanto chiesto a cassazione della sentenza, con ogni conseguenziale statuizione.

Si è costituita l'Agenzia delle entrate, che ha contestato il ricorso, di cui ha chiesto il rigetto.

Nell'adunanza camerale del 12 gennaio 2021 la causa è stata trattata e decisa.

La ricorrente ha depositato memoria ai sensi dell'art. 389 bis.1 c.p.c..

Motivi della decisione

che:

Con il primo motivo la ricorrente si duole della pronuncia nella parte in cui ha ritenuto che l'atto di contestazione, pur notificato (27.12.2010) entro i sessanta giorni dalla chiusura della verifica e del processo verbale di constatazione ((*omissis*)), non avesse violato il termine dilatorio prescritto dalla L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 7, ravvisando l'urgenza -che eccezionalmente giustifica la derogabilità del termine- nel fatto che diversamente l'Amministrazione sarebbe decaduta dal potere accertativo ((*omissis*)).

Il motivo è infondato, sebbene la motivazione vada corretta ai sensi dell'art. 384 c.p.c., comma 4.

La giurisprudenza di legittimità, con orientamento ormai consolidato, ha affermato che in materia di garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali, le ragioni di urgenza che, ove sussistenti e provate dall'Amministrazione finanziaria, consentono l'inosservanza del termine dilatorio di cui alla L. n. 212 del 2000, devono consistere in elementi di fatto che esulano dalla sfera dell'ente impositore e fuoriescono dalla sua diretta responsabilità, sicché non possono in alcun modo essere individuate nell'imminente scadenza del termine decadenziale dell'azione accertativa (Cass., 09/11/2015, n. 22786; 16/03/2016, n. 5149; 10/04/2018, n. 8749; 23/07/2020, n. 15755). Non si tratta infatti di circostanze che hanno ritardato incolpevolmente l'accertamento, ma di un'ipotesi riconducibile all'inerzia o alla negligenza dell'Ufficio che, a fronte di un ampio termine decadenziale, non ha adeguato la propria organizzazione, giungendo con ritardo ad esercitare il suo potere accertativo (cfr. Cass., 30/04/2014, n. 9424). Le conseguenze di tale inerzia non possono pertanto ricadere sul diritto al contraddittorio riconosciuto alla contribuente ma sull'Ufficio medesimo. Ciò perché detto termine garantisce il pieno dispiegarsi del contraddittorio procedimentale, espressione dei principi di collaborazione e buona fede tra amministrazione e contribuente, riconducibili a diritti costituzionalmente tutelati, nella tensione verso un migliore e più efficace esercizio della potestà impositiva.

È altrettanto vero tuttavia che tale diritto afferisce alle ipotesi in cui il processo verbale di chiusura delle operazioni sia stato rilasciato all'esito di un accesso, una ispezione o una verifica in loco, presso il contribuente (cfr. Cass., Sez. U, 29/07/2013, n. 18184; 9/12/2015, n. 24823; tra le più recenti, ex multis, cfr. Cass., 30/10/2018, 27623; 15/01/2019, n. 701). Ciò quanto peraltro afferma la difesa dell'Amministrazione finanziaria nei controricorsi.

Ebbene, dalla natura dell'accertamento, sufficientemente evincibile anche dal solo ricorso introduttivo, accertamento esauritosi nel vaglio della documentazione trasmessa dall'autorità amministrativa fiscale francese, il caso di specie trova collocazione negli accertamenti definiti

•, con esclusione dunque di qualunque accesso presso il contribuente. E altronde la difesa della L. non solo non fa affermazioni contrarie, ma anche nella memoria depositata ai sensi dell'art. 380 bis.1 c.p.c. non nega che l'accertamento si sia risolto nell'esame della documentazione pervenuta nella disponibilità dell'Amministrazione finanziaria, senza alcun accesso in loco dunque, concentrando da ultimo la difesa nella prospettazione di una diversa e più estesa lettura della norma, finalizzata all'applicabilità del termine dilatorio agli accertamenti tout court, senza distinzione sulle modalità dell'accertamento.

Ne consegue che la decisione adottata dal giudice regionale era corretta, sebbene fondata su a ragione giuridica errata, che va dunque corretta nei termini ora illustrati.

Con il secondo motivo la contribuente denuncia un vizio di motivazione per l'omesso esame di un fatto decisivo per il giudizio, oggetto di discussione tra le parti, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, laddove, riconoscendo che i capitoli esteri, non riportati nel quadro RW della dichiarazione dei redditi, abbiano prodotto reddito di capitale, in riferimento agli anni d'imposta 2005 e 2006, ha omesso considerare che il conto corrente estero cointestato era improduttivo di interessi.

Va intanto evidenziato che la sentenza è stata depositata nella vigenza dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, come riformulato dal D.L. 22 giugno 2012, n. 83, art. 54, conv., con modif., dalla L. 7 agosto 2012, n. 134.

Con esso non sono più ammissibili nel ricorso per cassazione le censure per contraddittorietà e insufficienza della motivazione della sentenza di merito impugnata, ma il vizio può essere dedotto solo per omesso esame di un fatto storico, che abbia formato oggetto di discussione e che appaia decisivo ai fini di una diversa soluzione della controversia (cfr. Sez. U, 07/04/2014, n. 8053; 20/11/2015, n. 23828; 12/10/2017, n. 23940). Sicché con nuova formulazione del n. 5 lo specifico vizio denunciabile per cassazione deve essere relativo all'omesso esame di un fatto storico, principale o secondario, la cui esistenza risulti dal testo della sentenza o dagli atti processuali, e che, se esaminato, avrebbe potuto determinare un esito diverso della controversia. Pertanto l'omesso esame di elementi istruttori non integra, di per sé, il vizio di omesso esame di un fatto decisivo qualora il fatto storico, rilevante in causa, sia stato comunque preso in considerazione dal giudice, ancorché la sentenza non abbia dato conto di tutte le risultanze probatorie (Cass., 29/10/2018, n. 27415). Nel caso di specie il fatto storico, l'improduttività di interessi del conto elvetico, era stato portato all'interno del processo, in primo grado e, con censura alla decisione del giudice provinciale, in sede d'appello, come dimostra il passaggio difensivo d'appello della contribuente, riportato nel ricorso in osservanza del principio di autosufficienza. E, sempre in osservanza del principio di autosufficienza, il ricorso riproduce anche il passaggio difensivo dell'Agenzia delle entrate in sede d'appello sulla questione. Nella parte riprodotta si fa anzi espresso riferimento al documento del conto

corrente estero, che secondi l'Amministrazione finanziaria provverebbe la produttività di interessi del predetto conto.

A fronte di tutto ciò il giudice regionale ha deciso, osservando laconicamente che «in considerazione che i capitali non dichiarati nel quadro RW sono stati rinvenuti su conto corrente da ritenere che gli stessi abbiano prodotto reddito di capitale». Trattasi di una affermazione assertiva, prima ancora che una valutazione fondata su un qualunque elemento, il cui senso logico è quello di ricondurre il convincimento sulla produttività di interessi ad una valutazione presuntiva di redditività del conto più che ad un riscontro probatorio tra gli elementi pur addotti dalle rispettive difese. In altri termini la motivazione rivela un omesso esame di fatti decisivi, sui quali invece il giudice di merito avrebbe dovuto soffermarsi, valutandone l'incidenza sulla questione controversa.

il motivo va pertanto accolto e la decisione va cassata sotto tale profilo.

Con il terzo motivo infine la contribuente lamenta la nullità della sentenza per violazione dell'art. 112 c.p.c., avendo il giudice omesso di pronunciarsi sull'inapplicabilità della presunzione di redditività dei capitali all'estero, prevista dal D.L. n. 167 del 1990, art. 6, per mancata instaurazione del contraddittorio preventivo. Anche questo motivo è fondato.

La questione attiene alla denunciata mancata instaurazione del contraddittorio preventivo, previsto dall'ultimo periodo del D.L. n. 167 del 1990, art. 6, norma disciplinante la presunzione legale relativa di redditività degli investimenti esteri non dichiarati, laddove nel testo *ratione temporis* vigente, si prescriveva che «la prova delle predette condizioni può essere fornita dal contribuente entro sessanta giorni dal ricevimento dell'espressa richiesta notificatagli dall'ufficio delle imposte». Ebbene, in osservanza del principio di autosufficienza, nel ricorso la difesa della contribuente ha riprodotto i passi degli atti difensivi di primo grado, in cui aveva sostenuto la nullità dell'accertamento in carenza dell'instaurazione del contraddittorio preventivo ex art. 6 cit., e, a fronte del rigetto dell'eccezione, il passo dell'atto d'appello in cui impugnava la sentenza della Commissione provinciale in merito al rigetto. Sulla questione, pur ritualmente proposta, il giudice d'appello ha omesso di pronunciarsi.

Ne discende a nullità della decisione in riferimento al terzo motivo.

In conclusione la decisione va cassata in riferimento ai motivi accolti, con conseguente rinvio alla Commissione tributaria regionale della Liguria, cui va demandato, in diversa composizione, il riesame della controversia nei termini di cui in motivazione, oltre che la liquidazione delle spese processuali.

P.Q.M.

Accoglie il secondo ed il terzo motivo di ricorso, rigetta il primo.

Cassa la sentenza impugnata nei limiti dei motivi accolti e rinvia alla Commissione tributaria regionale della Liguria, cui demanda, in diversa composizione, anche la liquidazione delle spese del giudizio di legittimit .

Cos  deciso in Roma, il 12 gennaio 2020.

Depositato in Cancelleria il 9 giugno 2021

Campi meta

Massima : *In materia di accertamento tributario basato su informazioni provenienti da autorit  fiscali estere (cd. accertamento "a tavolino") e non da verifiche in loco, non trova applicazione la garanzia del termine dilatorio di sessanta giorni per l'instaurazione del contraddittorio preventivo prevista dall'art. 12, comma 7, della L. n. 212 del 2000. A tale riguardo, l'imminente scadenza del termine decadenziale per l'azione accertativa dell'Amministrazione finanziaria non pu  in ogni caso configurare un valido motivo di urgenza idoneo a giustificare l'inosservanza del suddetto termine dilatorio, in quanto tale circostanza   riconducibile all'inerzia o negligenza dell'Ufficio e non esula dalla sua diretta responsabilit .*

Supporto Alla Lettura :

ACCERTAMENTO TRIBUTARIO

L' accertamento tributario (o fiscale)   il complesso degli atti della pubblica amministrazione volti ad assicurare l'attuazione delle norme impositive. L' attivit  di accertamento delle imposte da parte degli uffici finanziari ha carattere meramente eventuale, essendo prevista nel nostro sistema l' autoliquidazione dei tributi pi  importanti da parte del contribuente stesso, tramite l' istituto della dichiarazione. Gli uffici intervengono quindi soltanto per rettificare le dichiarazioni risultate irregolari o nel caso di omessa presentazione delle stesse. A seconda del metodo di accertamento utilizzato, questo pu  essere:

- **analitico:** attraverso l' analisi della documentazione contabile e fiscale;
- **analitico-induttivo:** cio  misto, basato su un esame documentale e presunzioni, di norma fondate su elementi gravi, precisi e concordanti, salvo in caso di omessa dichiarazione o di contabilit  inattendibile/omessa;
- **induttivo:** attraverso l' utilizzo esclusivo di presunzioni che possono essere anche esclusivamente semplici;
- **sintetico:** fondato su coefficienti ministeriali.