

Civile Ord. Sez. 5 Num. 10577 Anno 2022

Presidente: CIRILLO ETTORE

Relatore: NAPOLITANO LUCIO

Data pubblicazione: 01/04/2022

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. R.G. 17657/2015 proposto da

SORSI Silvana, rappresentata e difesa, dagli avvocati Francesco Iaderosa e Giuseppe Rizzi, elettivamente domiciliati in Roma, alla Via Durazzo n. 9, presso lo studio dell'avv. Giuseppe Scapato, giusta procura speciale a margine del ricorso

- ricorrente -

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del direttore *pro tempore*, rappresentata dall'Avvocatura Generale dello Stato, con domicilio



Corte di Cassazione - copia non ufficiale

5461  
2021

legale in Roma, Via dei Portoghesi, n. 12, presso l'Avvocatura Generale dello Stato

– controricorrente –

Avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale del Veneto, n. 140/24/15, pronunciata il 10 dicembre 2014 e depositata il 12 gennaio 2015

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 28 ottobre 2021 dal Consigliere dott. Lucio Napolitano;

**Rilevato che:**

L'Agenzia delle entrate – Direzione provinciale di Vicenza – notificò il 25 agosto 2012 alla sig.ra Silvana Sorsi avviso di accertamento, per l'anno d'imposta 2008, con recupero a tassazione di maggior IRPEF ed addizionale regionale per l'omessa denuncia di plusvalenza finanziaria di euro 1.600.000,00.

Detta plusvalenza derivava dalla vendita, in data 12 settembre 2008, al prezzo di euro 14.800.000,00, di una villa in Porto Rotondo (Olbia) precedentemente assegnata, in data 29 maggio 2008, in sede di liquidazione della società Cristiana S.r.l., alla Silvana Sorsi, al coniuge Giuseppe Calgaro ed a Cristiana Calgaro per un valore di euro 10.000.000,00.

Alla sig.ra Sorsi, con l'atto impositivo a lei notificato, era stata quindi contestata la plusvalenza nei limiti della sua quota di 1/3 (4.800.000,00 : 3).

L'atto impositivo fu impugnato dalla contribuente dinanzi alla Commissione tributaria provinciale (CTP) di Vicenza, eccependosi preliminarmente che l'accertamento dovesse ritenersi precluso in ragione della dichiarazione riservata di emersione di attività detenute all'estero, ai sensi dell'art. 13 *bis* del d.l. n. 78/2009 (c.d. scudo fiscale *ter*).

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

La CTP, respinta la suddetta eccezione preliminare e confermato il *quantum* della plusvalenza nella misura di euro 1.600.000,00, accolse parzialmente il ricorso, limitatamente all'imposta sostitutiva dovuta sui redditi di capitale (interessi maturati sul capitale detenuto all'estero), disponendone la riliquidazione.

Avverso la sentenza di primo grado la contribuente propose appello dinanzi alla Commissione tributaria regionale (CTR) del Veneto che, con sentenza n. 140/24/15, depositata il 12 gennaio 2015, non notificata, respinse il gravame.

Avverso detta pronuncia la contribuente ha proposto ricorso per cassazione, affidato a quattro motivi, sollevando, in via subordinata al mancato accoglimento del secondo motivo, questione (indicata come terzo motivo) di legittimità costituzionale dell'art. 14, settimo comma, del d.l. 25 settembre 2001, n. 350, in relazione all'art. 3 Cost.

L'Agenzia delle entrate resiste con controricorso.

### **Considerato che:**

1. Con il primo motivo la ricorrente denuncia violazione ed errata applicazione dell'art. 13 - *bis* del d.l. n. 78/2009, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., nella parte in cui la sentenza impugnata ha escluso che nella fattispecie in esame potesse operare l'effetto preclusivo dell'accertamento, invocato dalla contribuente, per effetto della dichiarazione riservata di emersione delle attività detenute all'estero in data 27 aprile 2010, in ragione del fatto che il processo verbale di constatazione (PVC) del 20 dicembre 2010, dove era stata evidenziata la plusvalenza in oggetto, dovesse intendersi come prosecuzione dell'indagine e monitoraggio circa le attività detenute dalla Sorsi all'estero avviati con PVC dell'11 settembre 2009, avente, invece, secondo la contribuente, tutt'altro oggetto (rapporti della ricorrente con il Vaticano in relazione alle *royalties* corrisposte per

l'utilizzo del marchio "Giubileo 2000"), e rimasto senza esito alcuno, risalendo a fatti relativi al 1999 e per i quali doveva ritenersi compiuta la prescrizione, dolendosi altresì la ricorrente che la sentenza impugnata avesse escluso che il requisito della "formale conoscenza" - la cui sussistenza la CTR aveva ancorato al fatto che la contribuente era presente all'atto della chiusura del PVC, avendone sottoscritto il verbale - richiedesse la formale notifica delle "altre attività di accertamento tributario".

2. Con il secondo motivo la ricorrente lamenta violazione dell'art. 14, comma 7, del d.l. 25 settembre 2001, n. 350, convertito, con modificazioni, dalla l. 23 novembre 2001, n. 409, e violazione delle norme delle circolari ministeriali n. 43/E del 10 ottobre 2010 e 99/E del 4 dicembre 2001 nella parte in cui la sentenza impugnata, pur affermando correttamente che la verifica antecedente non possa costituire causa ostativa rispetto alla presentazione della dichiarazione riservata, ma rispetto agli effetti della stessa, dovendo operarsi quindi una valutazione *ex post* sugli atti successivi alla verifica al fine del giudizio riguardo all'efficacia o meno dello scudo già presentato, ne ha poi in concreto escluso l'efficacia, sebbene l'attività istruttoria di cui alla prima verifica non si fosse tradotta in una violazione delle norme indicate dal citato art. 14, comma 1, del d.l. n. 350/2001.

3. Con quello che viene indicato erroneamente come terzo motivo la ricorrente solleva questione di legittimità costituzionale dell'art. 14, comma 7, del d.l. n. 350/2001, in relazione all'art. 3 Cost., per pretesa lesione del principio di uguaglianza, sostenendo che la norma, nella parte in cui prevede come causa ostativa dell'efficacia dello scudo fiscale l'esplicazione dell'attività accertatrice, lascerebbe l'Amministrazione, in ragione di una scelta discrezionale della stessa, libera di rettificare o meno i redditi dichiarati da alcuni contribuenti a differenza dei redditi dichiarati da altri od omessi, dovendo invece le



norme tributarie possedere il carattere di assoluta imparzialità ed inderogabilità.

4. Con il terzo motivo, indicato in rubrica come quarto, la ricorrente lamenta omesso esame di un punto decisivo, difetto di motivazione, nullità della sentenza, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 4 e n. 5 cod. proc. civ., deducendo il carattere essenzialmente apparente della motivazione espressa *per relationem* in adesione al giudizio espresso dalla CTP, senza che il collegio abbia dato conto di valutare criticamente il provvedimento censurato in relazione alla natura delle censure proposte.

5. Con il quarto motivo, infine, erroneamente rubricato come quinto, la ricorrente denuncia ancora omesso esame di un punto decisivo, difetto di motivazione, riguardo all'errata quantificazione della plusvalenza, che avrebbe dovuto riflettere un importo pari a circa euro 4.500.000,00, al netto cioè delle commissioni di *escrow* nella misura documentata in atti nel giudizio di merito.

6. Va preliminarmente esaminato il terzo (rubricato dalla ricorrente come quarto) motivo di ricorso.

6.1. Esso è inammissibile nella parte in cui la censura di difetto di motivazione o omesso esame di un punto decisivo è riferita al parametro di cui al n. 5 dell'art. 360, primo comma cod. proc. civ., che nella sua formulazione vigente, applicabile *ratione temporis*, prevede il diverso vizio di omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio, che è stato oggetto di discussione tra le parti.

6.2. È invece infondato nella parte in cui, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 4, cod. proc. civ., la ricorrente ha sostenuto la natura apparente della motivazione resa *per relationem* alla pronuncia di primo grado.

Diversamente, infatti, da quanto sostenuto dalla contribuente, la motivazione resa dalla CTR è certamente rispettosa del c.d. minimo

costituzionale (cfr. Cass. SU, 7 aprile 2014, n. 8053), essendo assolutamente idonea a consentire il controllo sulla *ratio decidendi*, contenendo, peraltro, la sentenza impugnata, una puntuale esposizione dei motivi di appello della contribuente avverso la sentenza di primo grado, ciò che esclude che alla condivisione di quanto statuito dal giudice di primo grado la CTR sia pervenuta in difetto di una valutazione critica dei motivi di gravame.

7. I primi due motivi possono essere trattati congiuntamente, in quanto tra loro strettamente connessi.

Essi sono inammissibili.

7.1. Sebbene la ricorrente formalmente riconduca entrambe le censure ivi esposte al vizio di violazione o falsa applicazione di norme di diritto, in ciascun motivo in realtà la contribuente mira a sollecitare la Corte ad una diversa valutazione delle risultanze istruttorie rispetto alle conclusioni alle quali è pervenuta la CTR, che, con accertamento in fatto ha stabilito che la verifica del 2010 debba porsi in linea di continuità con quella del 2009, della quale la contribuente era pienamente consapevole, avendone sottoscritto il relativo PVC, all'esito della quale è comunque emerso, attraverso la c.d. lista Pessina, che la Sorsi godesse di disponibilità all'estero, ciò determinando quindi, indipendentemente dal fatto che alla prima verifica non fosse seguito un formale avviso di accertamento, il venir meno dell'effetto premiale che la normativa in tema di scudo fiscale ricollega alla dichiarazione, che deve porsi come spontanea, di emersione delle attività detenute all'estero.

7.2. È noto che alla Corte è precluso, infatti, in sede di legittimità, qualsivoglia valutazione diversa sui fatti di causa da quella che istituzionalmente è riservata al giudice di merito, restando quindi inammissibile la censura che, *sub specie* della dedotta violazione o falsa applicazione di norme di diritto, miri in realtà a sollecitare alla Corte un

siffatto sindacato (cfr., tra le molte, Cass. SU, 27 dicembre 2019, n. 34476; Cass. sez. lav. 3 novembre 2020, n. 24395; Cass. sez. 5, ord. 16 settembre 2021, n. 25155).

7.3. Con specifico riferimento al secondo motivo la censura è inammissibile anche in relazione alla denuncia del vizio di violazione o falsa applicazione di diritto con riferimento alle indicate circolari dell'Agencia delle entrate, che non hanno natura di fonti di diritto e non esplicano, come è noto, efficacia vincolante nei confronti degli organi deputati all'esercizio della giurisdizione (cfr., tra le altre, Cass. SU, 2 novembre 2007, n. 23031 e Cass. sez. 5, 21 marzo 2014, n. 6699).

8. L'ultimo motivo è ugualmente inammissibile, dovendosi richiamare al riguardo le considerazioni già espresse al paragrafo 6.1., con riferimento all'invocato parametro di cui all'art. 360, primo comma, n. 5, cod. proc. civ., cui deve aggiungersi che, in ogni caso, esso è precluso, ai sensi dell'art. 348 *ter*, quarto comma, cod. proc. civ., in presenza della c.d. doppia conforme, essendo stato l'appello proposto avverso la sentenza di primo grado con ricorso depositato il 12 maggio 2014.

9. Resta da esaminare la questione di legittimità costituzionale dell'art. 14, comma 7, del d.l. n. 350/2011, in relazione all'art. 3 Cost., che la ricorrente ha impropriamente qualificato come terzo motivo di ricorso.

9.1. La contribuente ha sollevato la relativa questione, proponendo una sorta di parallelismo tra la norma in esame e quella (invero non espressamente menzionata) dell'art. 16 del d.l. 10 luglio 1982, n. 429, convertito, con modificazioni, dalla l. 7 agosto 1982, n. 516, in tema di condono tributario, di cui la Corte costituzionale, con sentenza n. 175 del 27 giugno 1986, dichiarò l'illegittimità costituzionale, nella parte in cui consentiva la notifica di accertamenti in rettifica o d'ufficio sino alla data di presentazione della dichiarazione integrativa, anziché sino alla

data di entrata in vigore del citato decreto legge n. 429/1982, in quanto lesiva del principio di uguaglianza, poiché divideva «in due la categoria dei contribuenti», discriminando gli «"accertati" dai non accertati senza alcuna valida ragione», consentendo quindi, «solo a questi ultimi di avvalersi della definizione automatica».

9.2. In realtà l'art. 14, comma 7, del d.l. n. 350/2001, stabilisce che [i]l rimpatrio delle attività non produce gli effetti di cui al presente articolo», segnatamente, per quanto qui rileva, della lett. a) del primo comma del citato art. 14, «quando, alla data di presentazione della dichiarazione riservata, una delle violazioni delle norme indicate al comma 1 è stata già constatata o comunque sono già iniziati accessi, ispezioni e verifiche o altre attività di accertamento tributario e contributivo di cui gli interessati hanno avuto formale conoscenza».

9.3. Appare dunque evidente come le due disposizioni ancorino i rispettivi effetti preclusivi a presupposti di fatto differenti, nel primo caso l'esercizio del potere di accertamento da parte dell'Amministrazione, nel secondo la mera sussistenza di elementi cognitivi idonei a giustificare l'esercizio, facendo venir meno la natura volontaria della *disclosure*, che sola può giustificare la natura premiale della relativa disciplina.

9.4. Ciò consente di ritenere manifestamente infondata la questione di legittimità costituzionale dell'art. 14, comma, del d.l. n. 350/2001, come convertito dalla l. in relazione all'art. 3 Cost. per violazione del principio di uguaglianza, potendo in relazione a detto parametro, come noto, la discrezionalità del legislatore venir censurata solo nel caso in cui la disposizione oggetto di censura di legittimità costituzionale sia arbitraria o manifestamente irragionevole.

10. In conclusione il ricorso della contribuente va rigettato e la questione di legittimità costituzionale subordinatamente proposta dichiarata inammissibile in quanto manifestamente infondata.

11. Le spese del giudizio di legittimità seguono la soccombenza e si liquidano come da dispositivo.

**P.Q.M.**

Rigetta il ricorso e condanna la ricorrente al pagamento in favore della controricorrente delle spese del giudizio di legittimità, che liquida in euro 13,000,00 per compensi, oltre spese prenotate a debito.

Ai sensi dell'art. 13, comma 1- *quater* del d.P.R. n. 115/2002, dà atto della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento, da parte della ricorrente, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello previsto per il ricorso, a norma del comma 1 - *bis* dello stesso articolo 13, se dovuto.

