

Civile Sent. Sez. 5 Num. 6310 Anno 2023

Presidente: SORRENTINO FEDERICO

Relatore: FRACANZANI MARCELLO MARIA

Data pubblicazione: 02/03/2023

Oggetto:

SENTENZA

sul ricorso iscritto al n. 27563/2020 R.G. proposto da
Nebuloni Marino e Rimoldi Franca, con gli avv.i Luigi Ferrajoli e
Alessio Petretti ed elettivamente domiciliati presso lo studio del
secondo in Roma, Via degli Scipioni n. 268/A

- ricorrente -

contro

Agenzia delle Entrate, in persona del legale rappresentante p.t.,
rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, con
domicilio *ex lege* in Roma, alla via dei Portoghesi, n. 12;

*-controricorrente e
ricorrente incidentale-*

avverso la sentenza della Commissione Tributaria regionale della Lombardia, Milano, n. 329/18/2020, pronunciata il 20 gennaio 2020 e depositata il 06 febbraio 2020, non notificata.

Udita la relazione svolta nella pubblica udienza del 23 febbraio 2023 dal Cons. Marcello M. Fracanzani;

Lette le conclusioni scritte del Pubblico Ministero, in persona del Sostituto Procuratore Generale Paola Filippi che ha chiesto l'accoglimento del ricorso incidentale ed il rigetto del principale.

FATTI DI CAUSA

1. La contribuente Franca Rimoldi, rimasta vedova, impugna la sentenza della CTR per la Lombardia che ha confermato la pronuncia di primo grado ove è stata riconosciuta la parziale legittimità della ripresa a tassazione nei confronti suoi e del marito per mancato perfezionamento della procedura di "*voluntary disclosure*" con applicazione della presunzione di cui all'art. 12, secondo comma, d.l. n. 78/2009, segnatamente per illegittima applicazione delle sanzioni. Invero al CTR confermava l'annullamento degli atti di contestazione per le sole annualità dal 2006 al 2008, perché notificati oltre gli ordinari termini di accertamento, ribadendo invece la legittimità di quelli emessi in relazione alle annualità successive e così sino al 2013.

2. Contestualmente l'Avvocatura generale dello Stato portava a notifica ricorso avverso la medesima sentenza per i capi di propria soccombenza, segnatamente per non essere stata ritenuta norma retroattiva la disposizione di cui al prefato art. 12, secondo comma, d.l. n. 78/2009. Essendo giunta successivamente, l'impugnazione promossa dal patrono erariale è stata iscritta come ricorso incidentale nel medesimo numero di registro generale. Al ricorso



incidentale dell'Avvocatura generale resiste la contribuente con controricorso.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo la ricorrente principale denuncia la violazione dell'art. 10, primo e secondo comma, L n. 212/2000 in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3 c.p.c. per mancato perfezionamento della procedura di collaborazione volontaria. In sostanza lamenta l'irrogazione di sanzioni anche quando la procedura di collaborazione volontaria non si è chiusa per fatto dell'Ufficio e senza colpa della parte contribuente, che ha dichiarato di aver perso i soldi tenuti in Svizzera per averli affidati ad intermediario affinché li trasferisse a Dubai e che invece se ne è appropriato.

2. Con la seconda censura la contribuente lamenta la violazione dell'art. 6 d.lgs. n. 472/1997 per inapplicabilità delle sanzioni per non punibilità della mancata compilazione del quadro RW. In particolare, critica la sentenza per aver irrogato le sanzioni in conseguenza della mancata compilazione del quadro RW, fatto non punibile per aver la contribuente emendato la dichiarazione dall'errore commesso dal proprio commercialista ed a sua insaputa, documentando la perdita della disponibilità delle somme trasferire dalla Svizzera a Dubai.

3. Le due censure possono essere trattate congiuntamente e propongono una inammissibile richiesta di rivalutazione dei fatti di causa operata dai giudici di merito in ordine alla sussistenza del momento soggettivo circa le somme già occultate in Svizzera nel momento del loro trasferimento a Dubai (Cfr. (Cass. 4 novembre 2013, n. 24679; Cass. 16 novembre 2011, n. 27197; Cass. 6 aprile 2011, n. 7921; Cass. 21 settembre 2006, n. 20455; Cass. 4 aprile 2006, n. 7846; Cass. 9 settembre 2004, n. 18134; Cass. 7 febbraio 2004, n. 2357).



4. La terza censura, svolta in via subordinata, attiene alla violazione e falsa applicazione dell'art. 12 d.lgs. n. 472/1997 in parametro all'art. 360, primo comma, n. 3 c.p.c. per omessa ed erronea applicazione dell'istituto della continuazione nell'applicazione delle sanzioni. In sintesi, la contribuente deduce l'illegittimità della sentenza per non aver l'Ufficio applicato l'istituto della continuazione, che la CTR ha ritenuto inapplicabile, tenuto conto che erano state irrogate sanzioni pari a zero ma senza essersi avveduto lo stesso Ufficio che nel periodo d'imposta precedente erano già state applicate le sanzioni per omessa compilazione del quadro RW.

4.1 Il ricalcolo operato dalla parte contribuente è specifico ai fini dell'autosufficienza del motivo (Cfr. Cass., V, n. 17049/2015, n. 29368/2017).

5. Il motivo è fondato. **Occorre premettere che nella vicenda in esame, trattandosi di più violazioni della stessa indole reiterate in diversi anni d'imposta, viene in rilievo l'istituto regolato dall'art. 12, comma quinto, d.lgs. n. 472 del 1997 («Quando violazioni della stessa indole vengono commesse in periodi di imposta diversi ...»).**

5.1 **Orbene, sul punto questa Corte ha già affermato che «La continuazione, in quanto tale (come, del resto, il cumulo previsto dai primi due commi per il concorso formale e materiale e per la progressione), integra un meccanismo di favor per il contribuente mirato ad evitare che la reiterazione dell'illecito porti ad una sanzione complessiva eccessivamente onerosa. Il beneficio, peraltro, si arresta ove si verifichi la cd. interruzione che si realizza, ai sensi dell'art. 12, comma sesto, d.lgs. n. 472 del 1997, per effetto della constatazione della violazione («Il concorso e la continuazione sono interrotti dalla constatazione della violazione») ... [...]. Ne deriva che la constatazione dell'illecito costituisce il punto di arresto per il riconoscimento della continuazione: tutto ciò che si pone a monte di tale atto (se della stessa indole) deve essere unito ai fini della**



determinazione della sanzione; ciò che, invece, è a valle resta escluso dal cumulo giuridico, salvo riconoscere, ove plurime siano le violazioni anche da questo lato, una autonoma e rinnovata applicazione del medesimo istituto (v. Cass. n. 11612/2020 cit.)» (Cfr. Cass., V, 16017/2021).

5.2 Nella fattispecie in esame la CTR non ha fatto buon governo dei suindicati principi, non avendo tenuto conto che gli atti impositivi oggetto di scrutinio, notificati in data 13.11.2017, erano stati precedenti dalla notifica "a monte", e segnatamente in data 20.12.2016, dell'atto di contestazione per l'anno d'imposta 2005.

Il motivo è quindi fondato e merita accoglimento.

È ora possibile passare allo scrutinio dell'unico motivo di ricorso incidentale.

6. Con l'unico motivo di ricorso incidentale il patrono erariale denuncia la violazione e falsa applicazione dell'art. 12, secondo comma, 2-bis e 2-ter d.l. n. 78/2009 in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3 c.p. per aver la CTR ritenuto non suscettibile di applicazione retroattiva la disciplina sul monitoraggio fiscale in ragione della sua natura sostanziale e non processuale.

In materia «Questa Corte ha ritenuto, con pronunce alla quale il Collegio aderisce e alla quali intende dare continuità (si vedano in termini sia Cass. Sez. 5, Sent. n. 29632 del 14/11/2019 sia la precedente Cass. Sez. 6/5, Ord. n. 2662 del 02/02/2018) 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, secondo comma, 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 Costituzione, 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; contestualmente, si è precisato che invece 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 in parola, 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; - esse si applicano pertanto 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, secondo comma;» (Cfr. Cass., V-6, n. 23614/2022).

Di tali principi non ha fatto buon governo la gravata sentenza e, quindi, il motivo è fondato.

7. In conclusione il primo e il secondo motivo del ricorso principale devono essere dichiarati inammissibili, viene accolto il terzo motivo; viene accolto il ricorso incidentale promosso dall'Amministrazione finanziaria.

PQM

La Corte dichiara inammissibili il primo e il secondo motivo del ricorso principale e ne accoglie il terzo, accoglie il ricorso incidentale, cassa la sentenza impugnata in relazione ai motivi accolti e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado per la Lombardia - Milano, in diversa composizione, cui demanda di provvedere anche in ordine alle spese del presente giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, il 23/02/2023.

