

Documento firmato digitalmente

Il Relatore

ETTORE RINALDI

Il Presidente

LUCIANO PANZANI



Sentenza n. 618/2022

Depositato il 18/05/2022

Il Segretario

MICHELE ZOCCA

REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

La Commissione Tributaria Regionale per il PIEMONTE Sezione 03, riunita in udienza il 02/05/2022 alle ore 09:00 con la seguente composizione collegiale:

PANZANI LUCIANO, Presidente

RINALDI ETTORE, Relatore

VALERO MASSIMO, Giudice

in data 02/05/2022 ha pronunciato la seguente

SENTENZA

- sull'appello n. 503/2021 depositato il 08/07/2021

proposto da

Ag. Entrate Direzione Provinciale Novara - Corso Risorgimento, 26 28100 Novara NO

elettivamente domiciliato presso dp.novara@pce.agenziaentrate.it

contro

Difeso da

Stefano Noro - NROSFN67M11H037F

ed elettivamente domiciliato presso s.noro@pec.dottcomm.it

Avente ad oggetto l'impugnazione di:

- pronuncia sentenza n. 6/2021 emessa dalla Commissione Tributaria Provinciale NOVARA sez. 2 e pubblicata il 19/01/2021

Atti impositivi:

- AVVISO DI ACCERTAMENTO n. T7U010500089-2018 IRPEF-ADDIZIONALE REGIONALE 2008

- AVVISO DI ACCERTAMENTO n. T7U010500089-2018 IRPEF-ADDIZIONALE COMUNALE 2008

- AVVISO DI ACCERTAMENTO n. T7U010500089-2018 IRPEF-ALTRO 2008

a seguito di discussione in pubblica udienza

Richieste delle parti:

Ricorrente/Appellante: riformare la sentenza impugnata, riconoscendo la piena legittimità dell'avviso di accertamento, con ogni consequenziale effetto, ivi incluso quello della condanna di Parte appellata alle spese di lite di entrambi i gradi di giudizio.

Resistente/Appellato: Rigettare l'appello dell'Agenzia e confermare la sentenza di primo grado, nonché condannare l'Amministrazione Finanziaria alla rifusione delle spese del giudizio, ex art. 15 DL 546/92, applicando i parametri del DM 140/2012 e pertanto una tariffa dal 1% al 5% del valore della pratica per l'attività di rappresentanza tributaria, dal 1% al 5% per l'attività di consulenza tributaria e dal 1% al 5% per l'attività di assistenza tributaria, con distrazione delle spese a favore del difensore.

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

A seguito di segnalazione della Direzione Provinciale di Lucca, la Direzione Provinciale di Novara procedeva all'emissione dell'avviso di accertamento n. T7U010500089/2018 per l'annualità 2008 nei confronti della contribuente _____, contestando il mancato perfezionamento della procedura di collaborazione volontaria "Voluntary disclosure" instaurata dalla medesima e che non aveva definito, né con adesione all'invito né con il pagamento degli avvisi di accertamento per le annualità 2009/2010 (emessi dall'Ufficio Controlli di Lucca in seguito alla mancata presentazione al contraddittorio), determinando la perdita degli effetti premiali della procedura, tra cui il raddoppio dei termini di accertamento previsto dall'art. 12, commi 2-bis e 2-ter, del D.L. 78/2009.

L'Ufficio, pertanto, in data 11/10/2017, notificava alla contribuente l'invito a comparire al fine di verificare la correttezza degli adempimenti dichiarativi con riferimento alle seguenti relazioni bancarie detenute presso BSI spa, sede di Lugano (Svizzera):

- conto deposito n. A108536 intestato a "Benoil Holding Sa" i cui beneficiari effettivi risultavano essere la Sig.ra _____ e il Sig. _____, aperto in data 08/01/2008;
- e il conto deposito n. A114329, cointestato con il Sig. _____, aperto in data 15/10/2008.

In sede di contraddittorio, la Parte non produceva ulteriore documentazione.

Conseguentemente, l'Ufficio, sulla base di quanto già in suo possesso, emetteva per l'anno d'imposta 2008 l'atto di contestazione n. T7UCO0500674/2018, col quale irrogava una sanzione di € 5.597,57, pari al 6% delle attività estere detenute e non dichiarate dalla Sig.ra _____ in violazione della normativa sul monitoraggio fiscale (quantificate in € 93.292,84 al 31/12/2008). Tale atto non veniva impugnato, rendendosi DEFINITIVO.

Con l'avviso di accertamento n. T7U010500089/2018 – oggetto del presente contenzioso – si recuperavano redditi diversi per € 69.945,56, pari ad ½ del saldo attivo del conto cointestato con il Sig. _____ n. A108536, in quanto reddito sottratto a tassazione ex art. 12 D.L. 78/2009, e redditi di capitale per € 2.842,45, così determinati applicando la presunzione di fruttuosità alle consistenze dei due conti svizzeri (sempre quantificati pro quota).

Con ricorso notificato all'Ufficio in data 15/01/2019, la Sig.ra . impugnava l'avviso di accertamento sulla base dei seguenti motivi:

- «1. Illegittimità dell'atto per violazione e falsa applicazione art. 12 DL 78/2009.
2. Illegittimità dell'atto per violazione e falsa applicazione art. 5-quinquies, comma 10, DL n. 167/90.
3. Illegittimità dell'atto per difetto di legittimazione passiva da parte della ricorrente.
4. Illegittimità dell'atto per violazione doppia imposizione ex art. 163 TUIR».

La contribuente produceva sentenza favorevole CTR Toscana n. 2034/05/18, non definitiva e tempestivamente impugnata in Cassazione per le annualità 2009 e 2010 e sentenza di assoluzione perché il fatto non sussiste in sede penale.

Con sentenza n. 6/02/2021, pronunciata il 6/10/2020 e depositata il 19/01/2021 la CTP di Novara accoglieva il ricorso, così statuendo: «La prima eccezione della ricorrente richiama l'illegittimità dell'atto impugnato per violazione e falsa applicazione dell'art. 12 del D. L. 78/2009. Tale norma introdotta nel luglio del 2009 ha carattere speciale in quanto concerne una presunzione legale relativa presupponendo che in assenza di prova contraria da parte del contribuente, tutte le somme detenute nei paesi " black list ", vanno considerate come redditi sottratti al fisco italiano.

Inoltre proseguendo nella lettura della norma, prevede il raddoppio dei termini per l'accertamento. Autorevole giurisprudenza ha chiarito che l'art.12 del D.L. 78/2009 ha natura non meramente procedurale, ma anche sostanziale, escludendone di conseguenza l'applicabilità retroattiva, vietata dall'art. 11, comma 1, delle disposizioni sulla legge in generale, premesse al codice civile, e dall'art. 3, comma 1, della legge 212/2000 "Statuto del contribuente ".

Pertanto a fronte della mancanza di una specifica disciplina derogatoria sull'efficacia temporale della norma, non può che desumersi l'irretroattività dell'applicazione della stessa, sia con riferimento alla presunzione legale di cui al comma 2°, sia con riferimento al raddoppio dei termini.

La Corte di Cassazione con sentenza n. 2662/2018 ha ulteriormente ribadito che "... la pretesa natura procedimentale della norma di cui all'art. 12 , comma 2, del d.l. n. 78/2009 che pone, in favore del fisco, una più favorevole presunzione legale relativa rispetto al quadro normativo previgente, oltre a porsi in contrasto con il tradizionale criterio della sedes materiae, che vede abitualmente le norme in tema di presunzioni collocate nel codice civile e dunque di diritto sostanziale e non già nel codice di rito, porrebbe il contribuente, che sulla base del quadro normativo previgente, non avrebbe ad esempio, avuto interesse alla conservazione di un certo tipo di documentazione, in condizione di sfavore, pregiudicandone l'effettivo espletamento del diritto di difesa, in contrasto con i principi di cui agli artt. 3 e 24 della Cost".

Appare quindi infondata la pretesa erariale per l'anno oggetto di controversia.

Va accolta pure l'eccezione concernente la richiesta di illegittimità dell'atto impugnato per difetto di legittimazione passiva.

In relazione alle giacenze di tre relazioni bancarie detenute in Svizzera, si è già pronunciata la CTR Toscana con sentenza 2034/2018 del 21/05/2018 determinando "... che l'unico soggetto passivo di imposta è pacificamente lo al quale devono essere imputati i redditi evasi. Identica considerazione deve essere svolta per i redditi omessi derivanti dal rendimento delle attività finanziarie derivanti dalla

cointestazione al 50% allo [redatto] e alla [redatto].

"Nella fattispecie appare chiaro che i versamenti in esame costituiscono una donazione indiretta fatta dallo [redatto] alla compagna, per i motivi sopra indicati, che risulta, come evidenziato dalla ricorrente, dagli atti della Voluntary Disclosure".

"Circostanza peraltro emersa anche nell'ambito del procedimento penale celebrata a carico dell' [redatto] imputata del reato di cui all'art. 5 del D.L.vo 74/200 definito con sentenza, depositata in atti, di assoluzione, in data 26.3.2018, con la formula "perché il fatto non sussiste" essendo stato ritenuto anche in tale sede che "le somme presenti sui conti cointestati fossero redditi di lavoro dello Iarrapino"».

Propone appello la Direzione Provinciale di Novara deducendo:

1. Erroneità della sentenza per violazione e/o falsa applicazione dell'art. 5-quinquies, comma 10 e dell'art. 5-quater, comma 4, D.L. 167/90 nonché dell'art. 12 del D.L. 78/2009

Con il primo motivo di appello si intende censurare la sentenza della CTP di Novara nella parte in cui considera infondata la pretesa erariale in ragione dell'irretroattività della presunzione ex art. 12, comma 2, D.L. 78/2009; irretroattività che, peraltro, il Giudice di prime cure estende anche ai commi 2-bis e 2-ter che disciplinano il raddoppio dei termini.

La decisione merita di essere riformata anzitutto perché, come ampiamente riferito nel precedente grado di giudizio, nel caso di specie trova applicazione l'art. 5-quinquies, comma 10, D.L. 167/90 che stabilisce: «... Se il contribuente destinatario dell'invito di cui all'articolo 5, comma 1, del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218, e successive modificazioni, o che abbia sottoscritto l'accertamento con adesione e destinatario dell'atto di contestazione non versa le somme dovute nei termini previsti dall'articolo 5-quater, comma 1, lettera b), la procedura di collaborazione volontaria non si perfeziona e non si producono gli effetti di cui ai commi 1, 4, 6 e 7 del presente articolo. L'Agenzia delle entrate notifica, anche in deroga ai termini di cui all'articolo 43 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e successive modificazioni, all'articolo 57 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni, e all'articolo 20, comma 1, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, e successive modificazioni, un avviso di accertamento e un nuovo atto di contestazione con la rideterminazione della sanzione entro il 31 dicembre dell'anno successivo a quello di notificazione dell'invito di cui al predetto articolo 5, comma 1, del decreto legislativo n. 218 del 1997, e successive modificazioni, o a quello di redazione dell'atto di adesione o di notificazione dell'atto di contestazione ».

La norma citata, dunque, prevede che nell'ipotesi di mancato perfezionamento della procedura gli effetti premiali previsti dai commi 1, 4, 6 e 7 (tra cui la mancata applicazione del raddoppio dei termini di accertamento di cui all'art. 12 D.L. 78/2009) non si producono e, conseguentemente, l'Ufficio, anche in deroga ai termini di cui all'art. 43 DPR 600/73, notifica un avviso di accertamento e un atto di contestazione.

Per comprendere esattamente i termini della questione va rammentato che:

- i termini di decadenza per la contestazione delle violazioni in materia di monitoraggio fiscale erano raddoppiati con riferimento agli investimenti e alle attività finanziarie detenute in Paesi black list (art. 12, co. 2-ter, D.L. 78/2009); tuttavia, per espressa disposizione normativa (articolo 5-quater, co. 4, DL 167/1990), il raddoppio dei termini non operava al ricorrere congiunto di talune condizioni, anch'esse previste dal legislatore (il Paese black list ha stipulato un accordo che garantisce lo scambio di informazioni; il contribuente ha rilasciato all'intermediario estero il c.d. waiver ovvero l'autorizzazione a trasmettere dati alle Autorità italiane),

- analogamente, anche i termini ordinari per l'accertamento dei maggiori imponibili erano raddoppiati con riguardo ai redditi connessi con gli investimenti e attività di natura finanziaria detenute negli Stati black list

(ai sensi dell'articolo 12, comma 2-bis, D.L. 78/2009). Anche in tal caso, però, il legislatore aveva previsto che, ai soli fini della procedura di collaborazione volontaria, il raddoppio dei termini non si applicava qualora ricorrevano, congiuntamente, talune condizioni previste dalla legge (si tratta delle stesse implicanti la disapplicazione del raddoppio dei termini di decadenza della potestà di contestazione delle violazioni in materia di monitoraggio fiscale).

In altre parole, per gli investimenti e attività di natura finanziaria detenute negli Stati black list operava ex lege il raddoppio dei termini salvo che non ricorressero le condizioni anzidette.

È evidente, pertanto, la correttezza della tesi dell'Ufficio: il mancato perfezionamento dell'intera procedura comporta ex se il venir meno dell'effetto premiale in questione (esclusione del raddoppio) dal momento che è lo stesso legislatore a prevedere, espressamente, che se non ricorrono talune circostanze e se la procedura non si perfeziona il contribuente non può giovare di esso.

Posto che, come detto, la Sig.ra [redacted] non ha definito gli inviti a lei notificati per le annualità 2009 e 2010, impedendo il perfezionamento della procedura straordinaria, l'Ufficio era pienamente legittimato all'emissione di avvisi di accertamento per tali annualità e per quelle risultanti dall'operatività del raddoppio dei termini.

Con riferimento alla presunzione legale di evasione dei redditi contenuta nel comma 2 dell'art. 12 D.L. 78/2009, la Corte di Cassazione, con l'ordinanza n. 2662/2018, ha affermato che la disposizione in parola non ha natura procedimentale (come sostenuto dall'Amministrazione Finanziaria) ma sostanziale, con conseguente impossibilità di attribuire alla stessa efficacia retroattiva, in ragione sia della collocazione sistematica tra le norme sostanziali sulle presunzioni che della salvaguardia del diritto di difesa costituzionalmente garantito. Numerose successive pronunce hanno dato continuità al principio affermato con la sopra citata ordinanza, che deve ritenersi quindi consolidato.

Tuttavia, nell'ambito di tali pronunce, la Suprema Corte ha avuto modo di fissare anche un altro rilevante principio, la cui applicazione si rivela decisivo anche per il giudizio in questione.

È stato infatti affermato che la mancata applicazione (retroattiva) del meccanismo di presunzione legale in favore del Fisco lascia impregiudicata l'operatività del regime ordinario delle prove, che consente al giudice tributario di ritenere assolto l'onere dell'Amministrazione di comprovare i fatti costitutivi della pretesa fiscale anche sulla base di presunzioni semplici, purché gravi, precise e concordanti, ai sensi degli artt. 2727 e 272912 c.c.

Più precisamente, secondo i giudici di legittimità, «la circostanza che la presunzione legale di evasione stabilita dal D.L. n. 78 del 2009, art. 12, comma 2, non sia suscettibile di applicazione retroattiva agli anni di imposta antecedenti alla sua entrata in vigore, 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 ..., senza fare ricorso alla presunzione legale in oggetto» (Cass. sent. n. 29632/2019, in senso conforme, cfr. Cass. nn. 29633, 31085, 31243, 33893, 34093, 34569 del 2019; nn. 29890, 19446, 12475, 4984 del 2020 e n. 18454 del 2021).

Ebbene, nel caso di specie, l'Ufficio ha dimostrato che i conti correnti detenuti in Svizzera erano cointestati tra la Sig.ra [redacted] e il Sig. [redacted] e, alla luce dell'orientamento granitico della Corte di Cassazione, la contitolarità del conto corrente fa presumere anche la contitolarità del contenuto, salvo prova contraria (Cassazione n. 11375/2019, n. 4320/2018, n. 13619/2017, 13614/2013) che, però, non è stata fornita.

Come anticipato, infatti, la Sig.ra [redacted] si è limitata ad asserire che le somme giacenti sui conti correnti fossero riferibili al Sig. [redacted], o comunque a società a lui riconducibili, ma non ha fornito alcuna

documentazione a supporto, non riuscendo, pertanto, ad integrare la prova contraria richiesta dalle norme.

In senso conforme, si rinvencono:

- l'ordinanza n. 12745/2020, l'ordinanza n. 2804/2020, l'ordinanza n. 24552/2019, la sentenza n. 29632/2019: «Hanno (...) natura procedimentale e non sostanziale le

disposizioni contenute nel D.L. n. 78 del 2009, art. 12, commi 2 bis e 2 ter, ..

Con riferimento al citato D.L. n. 78 del 2009, art. 12, comma 2 bis, che prevede il raddoppio dei termini "per l'accertamento basato sulle presunzioni di cui al comma 2", la disposizione deve essere interpretata nel senso che il raddoppio dei termini opera sia nel caso in cui l'Ufficio, avvalendosi della presunzione legale stabilita dalla citata norma, accerti che la disponibilità finanziaria detenuta nei "paradisi fiscali", e non dichiarata, è provento di redditi sottratti a tassazione, sia nel caso, equivalente, in cui l'Ufficio, senza ricorrere alla presunzione in oggetto in quanto non applicabile retroattivamente, contesti comunque la medesima fattispecie di sottrazione alla tassazione di redditi esportati in paesi a fiscalità privilegiata, avvalendosi, secondo le regole probatorie ordinarie, di presunzioni semplici, qualificate dalla gravità, precisione e concordanza.

2. Erroneità della sentenza nella parte in cui afferma il difetto di legittimazione passiva in capo alla Sig.ra

Con il secondo motivo di appello si censura la parte della sentenza, in cui il Giudice, richiamando la sentenza emessa dalla CTR Toscana, annulla l'atto impugnato per difetto di legittimazione passiva.

Questi i passaggi della sentenza CTR Toscana n. 2034/5/2018 richiamati dal Giudice di primo grado:

- «L'unico soggetto passivo di imposta è pacificamente lo _____ al quale devono essere imputati i redditi evasi. Identica considerazione deve essere svolta per i redditi omessi derivanti dal rendimento delle attività finanziarie derivanti dalla cointestazione al 50% allo _____ e alla _____»

- «Nella fattispecie appare chiaro che i versamenti in esame costituiscono una donazione indiretta fatta dallo _____ alla compagna, per i motivi sopra indicati, che risulta, come evidenziato dalla ricorrente, dagli atti della Voluntary Disclosure»;

- «Circostanza peraltro emersa anche nell'ambito del procedimento penale celebrata a carico della _____ imputata del reato di cui all'art. 5 del D.L.vo 74/2000 definito con sentenza, depositata in atti, di assoluzione, in data 26.3.2018, con la formula "perché il fatto non sussiste" essendo stato ritenuto anche in tale sede che le somme presenti sui conti cointestati fossero redditi di lavoro dello _____».

Anzitutto, va contestata l'adesione acritica del Giudice della sentenza qui gravata alle conclusioni cui è giunta la CTR Toscana, in violazione dell'art. 36 D.Lgs. 546/92 in tema di motivazione dei provvedimenti giurisdizionali.

Sulla base di quali prove o circostanze il Giudice della CTP di Novara ha ritenuto anch'egli di considerare "pacifica" la riferibilità dei redditi al Sig. _____ "chiaro" che i versamenti effettuati sui conti correnti svizzeri fossero donazioni indirette fatte da quest'ultimo alla Sig.ra _____ ?

In secondo luogo, come già anticipato, si tratta di una sentenza NON DEFINITIVA, tempestivamente impugnata dinanzi alla Corte di Cassazione e, dunque, non può avere alcuna valenza o efficacia nel presente giudizio, senza tralasciare che riguarda annualità diverse (2009/2010) da quella oggi in contestazione (2008).

Ad ogni modo, tenuto conto che i passaggi della sentenza dei Giudici toscani richiamati dal Giudice di prime cure sono stati valutati dirimenti per affermare la carenza di legittimazione passiva in capo alla odierna Appellata, non può che replicarsi ad essi alla luce delle argomentazioni espresse dall'Amministrazione Finanziaria nel relativo giudizio di cassazione.

Punto di partenza incontestato, in base al quale le somme sono state imputate, pro quota (e, dunque, al 50%) alla : , è che quest'ultima, pacificamente nel 2008 (oggetto del presente contenzioso) era contitolare (con il Sig.) di due conti deposito presso la BSI S.p.a., con sede in Lugano (Svizzera), non dichiarati nel quadro RW della propria dichiarazione dei redditi, in violazione dell'art. 4, D.L. 167/90.

In quanto cointestataria dei due conti svizzeri la Parte aveva l'obbligo di monitorare tali attività (obbligo introdotto già dal 1990) e, conseguentemente, in assenza di prova contraria, è corretto imputare al cointestatario di un conto la metà dei redditi e delle giacenze.

Quanto alla prova contraria, il Giudice (per relationem) ha ritenuto anch'egli "pacifico" che l'unico soggetto passivo d'imposta fosse il Sig. , ma, in realtà, questo dato "pacifico" è stato basato dalla CTR Toscana sulle mere dichiarazioni della Sig.ra : "il Sig. era un dirigente ENI mentre l'Appellata una casalinga dedita alla cura della figlia"; "il Sig. , conscio della sua malattia, aveva trasferito le somme sui conti svizzeri perché fossero a disposizione della compagna e della figlia in un paese vicino all'Italia"; "le somme versate sui conti correnti derivavano da società estere esclusivamente riferibili allo

Nessuno di tali fatti era fornito, però, di prova specifica e concreta.

Nemmeno può condividersi la affermazione dei Giudici toscani, ripresa nella sentenza gravata, che i versamenti debbono considerarsi donazioni indirette fatte dal Sig. alla compagna.

Fermo restando che anche tale assunto è sfornito di qualsivoglia tipo di prova, la Corte di Cassazione ha sempre evidenziato che l'animus donandi non può essere riconosciuto solo in virtù della cointestazione del conto.

Quanto poi all'intervenuta assoluzione in sede penale, in primo luogo, e in via generale, si deve osservare come tale elemento non possa costituire, di per sé, elemento sufficiente a fornire la prova contraria richiesta dall'ordinamento in capo al contribuente, in virtù del noto principio del c.d. "doppio binario".

Come detto i Giudici della CTR Toscana prima e i Giudici della CTP di Novara per relationem hanno, contrariamente a quanto costantemente affermato dalla giurisprudenza di legittimità, aderito acriticamente alle conclusioni del Giudice penale, omettendo qualsivoglia valutazione autonoma della condotta delle parti e del materiale probatorio agli atti.

Inoltre e in ogni caso, poi, analizzando le argomentazioni contenute nella sentenza penale di assoluzione, non si può che giungere, ancora una volta, alla conclusione che non era stata fornita la prova della riconducibilità delle somme contestate al Sig. anziché alla Sig.ra

Affermava, infatti, il Giudice penale che «nel caso di specie, la concatenazione degli eventi (accredito di somme su conti cointestati a e alla decesso dello , cessazione degli accrediti, trasferimento della provvista dei conti cointestati sul conto interamente intestato alla , i rapporti di convivenza more uxorio tra le parti, dalla presenza di una figlia minore, l'attività lavorativa del de cuius e l'assenza di attività lavorativa dell'imputata, fanno sorgere il dubbio ragionevole e non superato da elementi di prova offerto dall'accusa - che le somme presenti sui conti cointestati fossero redditi di lavoro dello - solo questi dunque aveva il dovere (avrebbe avuto il dovere, essendo ormai deceduto) di dichiararli come tali, e di sottoporli all'imposizione ordinaria. [...] Diretta - ed evidente - conseguenza di tale impostazione è il mancato raggiungimento della prova, al di là di ogni dubbio ragionevole, circa il superamento della soglia

di punibilità prevista dall'art. 5 D.Lvo 158/2005, considerando anche che la parte della provvista dei conti caduta in successione è imputabile alla _____ solo (al massimo) per il 50%, essendo presente —almeno — un'altra erede e cioè la figlia

Ne consegue che l'imputata deve essere assolta dal reato di cui al capo d'accusa, non essendo emersa la prova, al di là di ogni ragionevole dubbio, della sussistenza del fatto».

COSTITUZIONE IN GIUDIZIO E CONTRODEDUZIONI

La signora _____, in data 16.09.2015, presentava richiesta di accesso alla procedura di collaborazione volontaria (prot. 15091618053544559) ai sensi dell'art. 1, commi 1 e 2, Legge n. 186/2014, nota anche come Voluntary Disclosure.

L'istanza aveva ad oggetto le seguenti tre relazioni bancarie, detenute in Svizzera presso la banca BSI :

a) Deposito n. A108536, costituito in data 8 gennaio 2008 e denominato "Benoil Holding S.A.", ove era contitolare del rapporto unitamente al sig. _____ . Il conto veniva chiuso in data 29.09.2011 e le somme trasferite sulla posizione di cui c);

b) Deposito n. A114329, costituito in data 15 ottobre 2008, ove era contitolare del rapporto unitamente al sig. _____ . Il conto veniva chiuso in data 03.09.2010 e le somme trasferite sulla posizione di cui c);

c) Deposito n. A129727, costituito in data 5 febbraio 2010, ove era unica titolare del rapporto.

Il sig. _____, deceduto in data 15.08.2010, era il suo "compagno", nonché padre di sua figlia _____ . Egli era un dirigente, prima, e consulente poi, del gruppo ENI ed ha sempre lavorato all'estero nel settore dell'oil and gas .

La signora _____ era invece casalinga, mantenuta dallo _____ e si occupava solo della crescita della figlia.

Tutte le somme apportate sui conti svizzeri derivano da trasferimenti eseguiti da tre depositi bancari, intestati alle società off shore interposte "Kedwell LTD" (Barclay's Londra), "Tiko Services LTD" (Standard Chartered Bank di Dubai) e "Peredoaya City Limited" (Standard Chartered Bank di Lagos), dei quali era titolare il sig. _____ il quale li aveva alimentati con redditi derivanti dalla propria attività lavorativa all'estero.

Quanto alla società Pintor S.R.O., trattavasi di società partecipata al 100% dal sig. _____, come anche dimostrato in sede di relazione all'istanza di Voluntary.

Si fa notare come, dalla relazione alla richiesta di Voluntary Disclosure, si evinca che la signora _____ abbia scritto alle predette banche per avere conferma circa la titolarità del rapporto, ma non abbia ottenuto risposte, non essendo lei legittimata ad avere informazioni, in quanto sconosciuta presso gli istituti.

Si fa altresì notare come tutti i bonifici siano arrivati sui conti prima della morte del sig. _____ poiché egli, sapendo di essere malato, voleva che le somme fossero disponibili per la compagna in un paese vicino all'Italia (Svizzera) al fine di garantire le risorse finanziarie necessarie per la crescita della loro figlia.

Egli (ed eventualmente i suoi eredi) sono quindi gli unici soggetti passivi di imposta ai quali devono essere imputati gli eventuali redditi evasi.

Contestualmente al procedimento tributario veniva aperto anche un procedimento penale (art. 5 D.Lgs

74/2000 – omessa dichiarazione) che si risolveva con l'assoluzione "perche' il fatto non sussiste" (Doc. 8 ricorso introduttivo).

Il Giudice Penale, confermando la tesi sostenuta della ricorrente nella VD e nei contenziosi tributari, ha riconosciuto l'appartenenza delle somme allo [redacted] ed ha configurato il trasferimento delle stesse alla [redacted] come una donazione indiretta.

Anche la CTR Toscana (Doc. 9 ricorso introduttivo) riformava la sentenza di primo grado ed annullava in toto gli accertamenti, confermando quanto affermato dal Giudice Penale.

1. – SULLA IRRETROATTIVITA' DELLA PRESUNZIONE DI CUI ALL' ART. 12, comma 2, 2bis e 2ter DL 78/2009.

La questione è stata dibattuta in svariati procedimenti e l'orientamento prevalente delle commissioni di merito è sempre stato per la irretroattività della stessa in quanto norma sostanziale e non procedurale.

La Corte di Cassazione ha recentemente confermato la irretroattività dell'art. 12 con le Sentenze n. 2662/2018 (Doc. 17 ricorso introduttivo), n. 30742/2018 (Doc. 18 ricorso introduttivo), n. 33223/18 – n. 2562/19 e n. 5471/19 (Doc. 1 – 2 - 3).

SUL DIFETTO DI LEGITTIMAZIONE PASSIVA DA PARTE DELLA RICORRENTE.

I Giudici di primo grado hanno condiviso la pronuncia dei Giudici della CTR Toscana determinando che "l'unico soggetto passivo di imposta è pacificamente lo [redacted] al quale devono essere imputati i redditi evasi. Identica considerazione deve essere svolta per i redditi omessi derivanti dal rendimento delle attività finanziarie derivanti dalla cointestazione al 50% allo [redacted] e alla [redacted]".

I versamenti vengono qualificati come "donazione indiretta per i motivi evidenziati dagli atti della Voluntary. Circostanza peraltro emersa anche nell'ambito del procedimento penale celebrata a carico della [redacted] imputata del reato di cui all'art. 5 D.Lgs 74/2000 definito con Sentenza di assoluzione in data 26.3.2018 con la formula "perche' il fatto non sussiste, essendo stato ritenuto anche in tale sede che le somme presenti sui conti cointestati fossero redditi di lavoro dello [redacted]".

Anche su questo punto, nonostante l'oggettiva evidenza dei fatti, l'Agenzia insiste nel sostenere che, in quanto cointestatario la parte aveva l'obbligo di monitorare tali attività e, conseguentemente, in assenza di prova contraria, è corretto imputare al cointestatario di un conto la metà dei redditi e delle giacenze.

Si ricorda che è sempre ammessa la prova contraria che, nella fattispecie, è stata ampiamente fornita e non, come dice l'Agenzia, su "mere dichiarazioni della [redacted]".

Tre Giudici (due tributari e uno penale) hanno ritenuto che le prove fornite siano valide e convincenti, né vi è alcuna distorsione del principio del "doppio binario" tra tributario e penale, in quanto tutte le Sentenze sono ampiamente motivate nella piena autonomia dell'organo giudicante.

Alla pubblica udienza tenuta con collegamento a distanza le parti hanno confermato le rispettive conclusioni.

MOTIVI DELLA DECISIONE

Il primo motivo di appello dell'Ufficio trova accoglimento nei limiti di quanto risulta essere l'orientamento di legittimità in tema di retroattività dell'art. 12, commi 2-bis e 2-ter D.L. 78/2009; che disciplinano il raddoppio dei termini di accertamento e non invece della presunzione legale di evasione di cui al comma 2, norma che ha natura sostanziale.

Legittimo, quanto ai termini, l'accertamento in questione che riguardava l'anno 2008.

Il secondo motivo di appello concernente la legittimazione passiva della contribuente non trova invece accoglimento in quanto dagli atti di causa e dalle sentenze prodotte riguardanti i medesimi rapporti bancari emerge come le provviste ivi confluite non fossero riferibili alla contribuente e la mera contitolarità del conto ammette la prova contraria.

Nel procedimento penale a carico della contribuente, imputata del reato di cui all'art. 5 D.Lgs 74/2000, definito con Sentenza di assoluzione in data 26.3.2018 con la formula "perche' il fatto non sussiste", è stato ritenuto che le somme presenti sui conti cointestati fossero redditi di lavoro dello compagno della contribuente deceduto nel 2010. L'Ufficio contesta la mancata prova documentale, risulta invero dalla richiesta di Voluntary che il signor _____ già dirigente ENI e poi consulente all'estero, trasferiva le somme apportate sui conti svizzeri da tre depositi bancari, intestati alle società off shore interposte "Kedwell LTD" (Barclay's Londra), "Tiko Services LTD" (Standard Chartered Bank di Dubai) e "Peredoaya City Limited" (Standard Chartered Bank di Lagos), dei quali era titolare e che aveva alimentato con redditi derivanti dalla propria attività lavorativa all'estero.

Quanto alla società Pintor S.R.O., trattavasi di società partecipata al 100% dal sig. _____ come anche dimostrato in sede di relazione all'istanza di Voluntary.

Dalla relazione alla richiesta di Voluntary Disclosure, si evince che la signora _____ abbia scritto alle predette banche per avere conferma circa la titolarità del rapporto, ma non abbia ottenuto risposte, non essendo parte del rapporto.

Rimane quindi esclusa la riferibilità di tali somme alla contribuente neppure in via indiziaria, come sufficientemente motivato in fatto nella sentenza penale (cfr Cass. n. 25632 del 22.9.2021) e non emergendo elementi diversi valutabili anche solo in sede tributaria della appartenenza di tali somme alla contribuente sia pure solo pro quota, la contitolarità del conto di per sé non lascia presumere la proprietà delle somme ed è pacificamente ammessa la prova contraria.

Non operando alcuna presunzione legale, né di appartenenza delle somme, né di evasione, nei confronti della contribuente è carente la legittimazione passiva.

La reciproca soccombenza consente la compensazione delle spese.

P.Q.M.

Conferma la sentenza appellata. Spese compensate.

Torino, 2.5.2022

