

Civile Ord. Sez. 5 Num. 18071 Anno 2024

Presidente: GIUDICE PIETRO ANDREINA

Relatore: LENOCI VALENTINO

Data pubblicazione: 01/07/2024

AVVISO DI ACCERTAMENTO-
ATTI DI CONTESTAZIONE -
IRPEF 2007-2008.

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 2539/2017 R.G. proposto da:

[REDACTED] elettivamente domiciliato in Roma, via Lucrezio Caro n. 62, presso lo studio dell'avv. [REDACTED] dalla quale è rappresentata e difesa in virtù di procura speciale in calce al ricorso,

- ricorrente -

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore pro-tempore, domiciliata in Roma, via dei Portoghesi n. 12, presso l'Avvocatura generale dello Stato dalla quale è rappresentata e difesa *ex lege*,

- controricorrente -

avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale del Veneto n. 843/06/2016, depositata il 29 giugno 2016;
udita la relazione della causa svolta nell'adunanza in camera di consiglio del 7 febbraio 2024 dal consigliere dott. Valentino Lenoci;

- Rilevato che:

1. Con avvisi di accertamento n. T6SCO0900731 e n. T6SCO0901918, nonché con atto di contestazione n. T6SCO0900729 e n. ET6SCO0900730, l'Agenzia delle Entrate – Direzione provinciale di Padova procedeva a contestare a [redacted] violazioni relative al d.l. 28 giugno 1990, n. 167, conv. dalla legge 3 agosto 1990, n. 227.

L'accertamento, in particolare, scaturiva dalla rilevazione di movimentazioni di capitale ritenute non dichiarate nel quadro RW delle dichiarazioni dei redditi nei periodi d'imposta tra il 2006 al 2010, e riguardanti finanziamenti in favore della società S.C. [redacted] con sede in Romania.

2. Il contribuente impugnava tali atti dinanzi alla Commissione tributaria provinciale di Padova la quale, previa riunione dei ricorsi, con sentenza n. 79/06/2015 dell'11 febbraio 2015, accoglieva parzialmente i suddetti ricorsi, ritenendo dovesse essere contestato al contribuente esclusivamente l'onere di indicare nel quadro RW le rendite potenzialmente rilevabili dai conti correnti personali detenuti all'estero, demandando all'Ufficio la rideterminazione delle sanzioni nei termini indicati al minimo di legge e con esclusione di qualsiasi sanzione e pena accessoria.

3. Interposto gravame dall'Ufficio, la Commissione tributaria regionale del Veneto, con sentenza n. 843/06/2016, pronunciata il 14 giugno 2016 e depositata in segreteria il 29 giugno 2016, accoglieva l'appello, confermando la legittimità degli atti impugnati e condannando il contribuente alla rifusione delle spese di lite.

4. Avverso tale sentenza ha proposto ricorso per cassazione [REDACTED], sulla base di tre motivi.

L'Agenda delle Entrate resiste con controricorso.

5. La discussione del ricorso è stata fissata dinanzi a questa sezione per l'adunanza in camera di consiglio del 7 febbraio 2024, ai sensi degli artt. 375, secondo comma, e 380-bis.1 cod. proc. civ.

- Considerato che:

1. Il ricorso in esame, come si è detto, è affidato a tre motivi.

1.1. Con il primo motivo di ricorso si eccepisce violazione e falsa applicazione dell'art. 4 del d.l. n. 167/1990, conv. dalla legge n. 227/1990, in relazione all'art. 360, primo comma, num. 3), cod. proc. civ.

Deduce, in particolare, il ricorrente che, trattandosi nella specie di finanziamenti infruttiferi, non vi era l'obbligo di indicarli nella dichiarazione dei redditi (quadro RW), in quanto neanche potenzialmente tali attività erano idonee a produrre reddito.

1.2. Con il secondo motivo di ricorso il ricorrente eccepisce violazione e falsa applicazione dell'art. 6 della legge 27 luglio 2000, n. 212 (statuto del contribuente), in relazione all'art. 360, primo comma, num. 3), cod. proc. civ.

Rileva, in particolare, che, quand'anche si fosse ritenuto che tali trasferimenti di denaro avessero dovuto comunque trovare collocazione informativa nella dichiarazione dei redditi, la loro omissione non sarebbe comunque sanzionabile, tenuto conto del fatto che i dati la cui dichiarazione era stata omessa erano comunque in possesso della p.A.

1.3. Con il terzo motivo di ricorso, infine, il contribuente deduce violazione e falsa applicazione dell'art. 10, comma 3, della legge n. 212/2000, nonché dell'art. 6 del d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472 e dell'art. 8 del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, in relazione all'art. 360, primo comma, num. 3), cod. proc. civ.

Deduce, in particolare, che, sino a tutto il periodo d'imposta 2008, l'Amministrazione finanziaria, in base alla circolare n. 9/E del 30 gennaio 2002, aveva ritenuto che l'obbligo di dichiarazione nel modulo RW fosse escluso nell'ipotesi in cui il bene oggetto dell'investimento non era suscettibile di produrre redditi imponibili in Italia, il che avrebbe comunque determinato una situazione di incertezza obiettiva in merito all'applicazione della norma tributaria nel caso di specie, che escludeva l'applicabilità delle sanzioni.

2. Così delineati i motivi di ricorso, la Corte osserva quanto segue.

2.1. Il primo motivo è infondato.

Ed invero, come osservato da questa Corte, l'obbligo di dichiarazione di cui all'art. 4, comma 1, del d.l. n. 167/1990, convertito, con modificazioni, dalla legge n. 227/1990 (nel testo vigente *ratione temporis*), relativo agli investimenti e le attività di natura finanziaria all'estero, riguarda tutte le somme di denaro, anche se provento di reato, depositate su conti correnti di banche estere e ciò in quanto l'art. 6 del medesimo decreto-legge prevede - con presunzione *iuris tantum* (e, quindi, superabile da prova contraria da fornirsi dal contribuente «entro sessanta giorni dal ricevimento della espressa richiesta notificatagli dall'ufficio delle imposte») - la

fruttuosità (al tasso ufficiale medio di sconto vigente in Italia nel relativo periodo d'imposta) delle somme depositate all'estero e, quindi, la loro conseguente redditività fiscale (Cass. 14 giugno 2018, n. 15608; Cass. 30 settembre 2011, n. 20032).

Conseguentemente, sussisteva per il ricorrente l'obbligo di indicare, in dichiarazione, i trasferimenti di denaro in questione, indipendentemente dalla loro effettiva fruttuosità in concreto.

Sul punto, va rilevato che l'art. 4 del d.l. n. 167/1990 impone tale obbligo perché la finalità della norma è quella di avere una traccia di tutte le operazioni effettuate dai soggetti residenti che, avvalendosi di soggetti non residenti, si pongono al di fuori del circuito degli intermediari. Conseguentemente, l'obbligo di dichiarazione delle attività finanziarie e dei trasferimenti di denaro all'estero riguarda tutte le attività finanziarie estere, a prescindere dalla loro fruttuosità o infruttuosità in concreto, e ciò nell'ovvia considerazione che la *ratio* della norma è quella di consentire un monitoraggio di attività anche solo potenzialmente idonee a produrre reddito.

2.2. Il secondo motivo è inammissibile.

Come rammenta la stessa C.T.R., l'Ufficio ha da tempo rinunciato alla contestazione inerente all'omessa dichiarazione dei trasferimenti all'estero delle somme di denaro in questione.

Il motivo è comunque infondato, in quanto l'obbligo di dichiarazione in questione prescinde dalla eventuale pregressa trasmissione di dati all'Amministrazione finanziaria, in quanto

ha la funzione di consentire ed agevolare il controllo proprio sulle dichiarazioni dei redditi.

2.3. Anche il terzo motivo è infondato.

La questione posta trova soluzione nella giurisprudenza di questa Corte, che ha individuato una serie di parametri (c.d. fattori indice) per la verifica della sussistenza dell'"incertezza normativa oggettiva" quale causa di esenzione del contribuente dalla responsabilità amministrativa tributaria, ai sensi dell'art. 10, comma 3, della legge n. 212/2000 («le sanzioni non sono comunque irrogate quando la violazione dipende da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione della norma tributaria (...)») e dell'art. 8 del d.lgs. n. 546/1992 («la commissione tributaria dichiara non applicabili le sanzioni non penali previste da leggi tributarie quando la violazione è giustificata da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione delle disposizioni alle quali si riferisce»).

E' stato evidenziato che «in tema di sanzioni amministrative tributarie, l'incertezza normativa oggettiva - che deve essere distinta dalla ignoranza incolpevole del diritto, come si evince dal d.lgs. n. 472 del 1997, art. 6 - è caratterizzata dalla impossibilità di individuare con sicurezza ed univocamente la norma giuridica nel cui ambito il caso di specie è sussumibile e può essere desunta da alcuni "indici", quali, ad esempio: 1) la difficoltà di individuazione delle disposizioni normative; 2) la difficoltà di confezione della formula dichiarativa della norma giuridica; 3) la difficoltà di determinazione del significato della formula dichiarativa individuata; 4) la mancanza di informazioni amministrative o la loro

contraddittorietà; 5) l'assenza di una prassi amministrativa o la contraddittorietà delle circolari; 6) la mancanza di precedenti giurisprudenziali; 7) l'esistenza di orientamenti giurisprudenziali contrastanti, specie se sia stata sollevata questione di legittimità costituzionale; 8) il contrasto tra prassi amministrativa e orientamento giurisprudenziale; 9) il contrasto tra opinioni dottrinali; 10) l'adozione di norme di interpretazione autentica o meramente esplicative di una disposizione implicita preesistente» (così, tra le altre, Cass. 22 luglio 2021, n. 21044; Cass. 28 gennaio 2021, n. 1893; Cass. 12 aprile 2019, n. 10313; Cass. 1° febbraio 2019, n. 3108; Cass. 13 giugno 2018 n. 15452; *adde*, Cass. 28 gennaio 2021, n. 1893 secondo cui l'incertezza normativa non può ricavarsi dalla mera pendenza di un giudizio di illegittimità costituzionale o comunitaria di una norma tributaria, «dovendo emergere altrimenti condizioni di obiettiva incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione della stessa norma»).

In buona sostanza, l'esenzione della responsabilità amministrativa dipendente da incertezza normativa può applicarsi sempre che si tratti di una condizione di inevitabile incertezza su contenuto, oggetto e destinatari della norma tributaria, condizione ricavabile da elementi univoci (cd. fattori-indice) in base ai quali non risulta chiara la portata e l'ambito di applicazione della stessa norma.

Nel caso di specie, il contenuto della norma di cui all'art. 4, comma 1, del d.l. n. 167/1990, conv. dalla legge n. 227/1990, appare assolutamente chiaro ed univoco, nel senso di prevedere l'obbligo di indicazione nella dichiarazione dei

redditi di tutte le attività estere di natura finanziaria suscettibili di produrre reddito, indipendentemente dalla loro fruttuosità in concreto, ragion per cui non è configurabile la fattispecie di esenzione invocata.

3. Consegue il rigetto del ricorso.

Le spese di giudizio seguono la soccombenza del ricorrente, secondo la liquidazione di cui al dispositivo.

Ricorrono i presupposti processuali per dichiarare il ricorrente tenuto al pagamento di una somma pari al contributo unificato previsto per la presente impugnazione, se dovuto, ai sensi dell'art. 13, comma 1-*quater*, d.P.R. 30 maggio 2002, n. 115.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso.

Condanna il ricorrente alla rifusione, in favore dell'Agenda delle Entrate, delle spese del presente giudizio, che si liquidano in € 4.100,00 per compensi, oltre spese prenotate a debito.

Dà atto della sussistenza dei presupposti per il pagamento, da parte del ricorrente, di una somma pari al contributo unificato previsto per la presente impugnazione, se dovuto, ai sensi dell'art. 13, comma 1-*quater*, d.P.R. 30 maggio 2002, n. 115.

Così deciso in Roma, il 7 febbraio 2024.