# Sentenza del 25/02/2020 n. 4984 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

## Testo

**Testo:**

Svolgimento del processo

Con sentenza n. 634/15/2016, depositata il 25 gennaio 2016, notificata il 7 marzo 2016, la Commissione tributaria regionale della Campania accolse l'appello proposto dal sig. T.N. nei confronti dell'Agenzia delle Entrate avverso la sentenza della CTP di Avellino, che aveva invece rigettato il ricorso del contribuente avverso l'atto di contestazione ed irrogazione di sanzioni notificato il 22 novembre 2012, per l'importo di Euro 101.892,00, col quale l'Amministrazione finanziaria aveva sostituito in autotutela atto notificato il 21 aprile 2011 di pari importo, emesso ai sensi del D.L. 28 giugno 1990, n. 167, art. 5, commi 4 e 5, convertito con modificazioni nella l. 4 agosto 1990, n. 227, per avere omesso il contribuente di indicare, nella dichiarazione dei redditi per l'anno d'imposta 2005, nel quadro RW, attività finanziarie detenute in Svizzera e determinate dall'Ufficio per il valore di Euro 2.037.856,00.

La CTR, ritenuti assorbiti gli ulteriori motivi, accolse integralmente l'appello del contribuente, osservando che doveva ritenersi fondata la preclusione all'accertamento di cui al D.L. 25 settembre 2001, n. 350, art. 14, convertito, con modificazioni, nella L. 23 novembre 2001, n. 409, opposta dal contribuente in relazione al rimpatrio in Italia in data 29 ottobre 2009, effettuato ai sensi del D.L. 1 luglio 2009, n. 78, art. 13 - bis, come convertito con modificazioni nella L. 3 agosto 2009, n. 102, della somma di denaro di Euro 7.472,00 e di Euro 321.900,00, quale valore di mercato di n. 290.000 azioni T. Ordinarie, per il valore complessivo di Euro 329.372,00, ritenendo sostanzialmente spiegato il divario tra l'importo accertato e quello oggetto dell'operazione di rientro in ragione della cospicua riduzione dell'originario valore di acquisto unitario delle anzidette azioni rispetto alla quotazione di mercato dell'epoca di rientro, senza che, di contro, l'Agenzia delle Entrate nulla replicasse sull'insufficienza probatoria degli elementi attinti dalla cd. lista Falciani quanto alla riferibilità al T. di ulteriori disponibilità finanziarie non dichiarate presso la HBSC di Ginevra.

Avverso la sentenza della CTR l'Agenzia delle Entrate ha proposto ricorso per cassazione, affidato a sei motivi, cui il contribuente resiste con controricorso, ulteriormente illustrato da memoria.

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo la ricorrente Agenzia delle Entrate denuncia nullità della sentenza per ultrapetizione in violazione dell'art. 112 c.p.c., del D.Lgs. n. 546 del 1992, artt. 18 e 57, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, nn. 3 o 4, per avere la sentenza impugnata deciso la controversia in accoglimento di motivo proposto per la prima volta, ed in maniera del tutto

generica, in grado di appello, con riferimento alla dedotta incongruenza tra le somme oggetto dello scudo e quelle accertate, in ragione della riduzione del valore delle azioni, essendosi limitato il ricorrente nel ricorso di primo grado ad affermare di avere "proceduto al rimpatrio fisico in Italia di n. 290.000,00 titoli T. Ord. per il valore complessivo di Euro 321.900,00", evidenziando che "il valore dichiarato (...) è pienamente congruo rispetto al prezzo di mercato che i titoli avevano al momento del rimpatrio", nulla argomentando o provando circa la riferibilità delle somme oggetto dello scudo a quelle accertate.

2. Con il secondo motivo l'Amministrazione finanziaria denuncia nullità della sentenza per motivazione apparente in violazione dell'art. 132 c.p.c., comma 2, n. 4, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, laddove la sentenza impugnata ha fondato l'accoglimento del contribuente sulla base di un assunto di mera ragionevolezza della ricostruzione addotta dal contribuente medesima circa la riferibilità degli importi oggetto di contestazione ai capitali scudati, in relazione al sensibile decremento del valore di mercato delle azioni possedute al momento del rientro rispetto al loro valore di acquisto.

3. Con il terzo motivo la ricorrente lamenta omesso esame di fatti decisivi, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, con specifico riferimento alla contestazione, già in sede di processo verbale di constatazione redatto dalla Guardia di Finanza, della mancata allegazione da parte del contribuente di fonti di prova connotate dai requisiti di certezza ed affidabilità, tali da potere dimostrare che le attività estere accertate fossero, anche astrattamente, riferibili alle attività emerse.

4. Con il quarto motivo la ricorrente denuncia violazione e/o falsa applicazione del D.L. n. 78 del 2009, art. 12, comma 2, art. 13 bis e art. 14, nonchè degli artt. 2727 e 2697 c.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, nella parte in cui la sentenza impugnata ha addossato all'Amministrazione, a fronte delle contestazioni del contribuente, ove mai le disponibilità emerse dalla c.d. lista Falciani fossero effettivamente riferibili al T., circostanza comunque oggetto di contestazione da parte del contribuente, l'onere di provare che dette disponibilità non fossero coperte in relazione ai capitali oggetto di regolare dichiarazione di rientro.

5. Con il quinto motivo l'Amministrazione ricorrente denuncia violazione dell'art. 115 c.p.c., del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 52, comma 5 e del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 33, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, assumendo che la sentenza impugnata ha violato il principio dispositivo, nel momento in cui ha fondato la decisione di congruità dello scudo fiscale su documenti avversari, inerenti alla quotazione del valore unitario di mercato delle azioni alla data del rimpatrio, pari ad Euro 1,1125, rispetto al valore di carico delle stesse nel 2005 di Euro 4,252600 ciascuna, non potendo i documenti di cui sia stata rifiutata l'esibizione in sede d'istruttoria amministrativa essere prodotti in fase contenziosa.

6. Infine, con il sesto motivo, la ricorrente denuncia ancora nullità della sentenza per motivazione apparente in violazione dell'art. 132 c.p.c., comma 2, n. 4, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, laddove la sentenza impugnata afferma, secondo l'Amministrazione finanziaria in maniera apodittica, l'erroneità della somma accertata di Euro 2.037.856,00, stante anche la manifesta contraddittorietà della decisione che, da un lato, dopo avere affermato l'utilizzabilità della lista Falciani ai fini della decisione, richiamando le ordinanze di questa Corte,

sez. 6-5, 28 aprile 2015, n. 8605 e n. 8606, ha poi ritenuto insufficienti gli elementi probatori attinti dalla lista medesima.

7. Il primo motivo, in disparte anche i profili d'inammissibilità dedotti dal controricorrente, in relazione a quanto statuito dalle Sezioni Unite di questa Corte con sentenza n. 5698 dell'11 aprile 2012, con riferimento alla pedissequa riproduzione in ricorso del contenuto degli atti (ricorso di primo grado dinanzi alla CTP e ricorso in appello), è in ogni caso infondato.

7.1. Il divieto dei nova in appello, nell'ambito specifico del processo tributario, è volto ad evitare l'indebito ampliamento del thema decidendum così come delimitato da un lato dalla contestazione dell'Amministrazione (nel caso di specie l'atto d'irrogazione delle sanzioni, pur riportato dall'Agenzia delle Entrate nel ricorso per cassazione), dall'altro dai motivi d'impugnazione avverso lo stesso formulati dal contribuente (cfr, tra le altre, Cass. sez. 6-5, ord. 13 aprile 2017, n. 9637; Cass. sez. 5, 2 luglio 2014, n. 15501).

7.2. Orbene la questione che è oggetto specifico dell'originaria impugnazione da parte del contribuente, per quanto qui interessa, è quella della preclusione dell'accertamento per effetto del rientro in Italia delle somme scudate, ovvero l'opponibilità dello scudo fiscale del D.L. n. 78 del 2009, ex art. 13 bis e, all'interno del perimetro di detta questione, si colloca l'affermazione contenuta nel ricorso di primo grado, da parte del contribuente, di avere "proceduto al rimpatrio fisico in Italia di n. 290.000,00 titoli T. Ord. per il valore complessivo di Euro 321.900,00", evidenziando che "il valore dichiarato (...) è pienamente congruo rispetto al prezzo di mercato che i titoli avevano al momento del rimpatrio", ciò che implica indubbiamente contestazione da parte del contribuente della congruità del valore dell'accertamento in relazione all'importo ritenuto non coperto dalla scudo fiscale.

7.3. Il fatto che poi solo nel giudizio di appello il contribuente abbia offerto documentazione relativa al sensibile decremento rispetto al prezzo di acquisto delle azioni del valore di mercato delle stesse alla data del rimpatrio a sostegno della relativa allegazione resa in sede di gravame si pone come mera precisazione in ordine a questione già oggetto del thema decidendum, senza che quindi possa ritenersi concretizzata la denunciata violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 57.

8. Il secondo motivo è parimenti infondato.

Secondo la giurisprudenza di questa Corte (cfr. Cass. sez. 6-5, ord. 7 aprile 2017, n. 9105; si vedano anche Cass. SU 3 novembre 2016, n. 22232 e Cass. SU, 7 aprile 2014, n. 8053), ricorre il vizio di omessa o apparente motivazione della sentenza allorquando il giudice di merito ometta ivi di indicare gli elementi da cui ha tratto il proprio convincimento ovvero li indichi senza un'approfondita loro disamina logica e giuridica, rendendo, in tal modo, impossibile ogni controllo sull'esattezza e sulla logicità del suo ragionamento.

8.1. Nella fattispecie in esame, premesso che, nella formulazione del motivo, l'Amministrazione ricorrente estrapola un solo passaggio argomentativo dal contesto della decisione impugnata, risulta di chiara evidenza il percorso logico - giuridico attraverso il quale la CTR è pervenuta alla

decisione assunta, consentendo quindi agevolmente il controllo sulla ratio decidendi della pronuncia impugnata.

9. Analoga doglianza è espressa dall'Amministrazione ricorrente con il sesto motivo di ricorso, con il quale ugualmente l'Agenzia delle Entrate deduce la nullità della sentenza impugnata per motivazione apparente, questa volta in relazione al differente profilo della manifesta contraddittorietà della decisione che, dopo avere affermato l'utilizzabilità della lista Falciani ai fini della decisione, richiamando le ordinanze di questa Corte, sez. 6-5, 28 aprile 2015, n. 8605 e n. 8606, ha poi ritenuto insufficienti gli elementi probatori attinti dalla lista medesima.

9.1. Richiamato quanto osservato in generale con riferimento al secondo motivo, va qui ulteriormente rilevato che non vi è, come invece dedotto dall'Amministrazione ricorrente, contrasto irriducibile tra l'affermata (in astratto) utilizzabilità della c.d. lista Falciani e la valutazione, in concreto, con accertamento di fatto da parte della CTR neppure sul punto specificamente censurato in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, dell'insufficienza degli elementi relativi all'entità delle attività estere accertate, tale da impedire il controllo sulla stessa ratio decidendi della pronuncia impugnata.

9.2. Si tratta, piuttosto, di valutare la correttezza, sul piano logico giuridico, alla stregua dei principi di diritto affermati in materia dalla giurisprudenza di questa Corte, dell'incidenza del ragionamento inferenziale svolto dal giudice di merito sulla questione delle disponibilità effettivamente detenute dal T. presso la HSBC di Ginevra secondo quanto desumibile dalla c.d. lista Falciani e l'entità delle somme oggetto di scudo fiscale, se tale cioè da precludere l'accertamento e la correlativa irrogazione delle sanzioni di cui in questa sede si discute.

Ciò sarà oggetto di specifica valutazione nella disamina del quarto motivo di ricorso.

10. Il terzo motivo è inammissibile.

Sebbene l'indicazione della rubrica sia conforme al disposto dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, nella sua attuale formulazione, applicabile ratione temporis al presente giudizio, l'articolazione del motivo si dipana nel senso dell'illustrazione del vizio proprio di motivazione. Non vengono, infatti, indicati, i fatti storici, principali o secondari (cfr. la già citata Cass. SU, n. 8053/14) oggetto di discussione tra le parti che, ove compiutamente esaminati, avrebbero con certezza determinato un esito diverso del giudizio, ma la doglianza è riferita genericamente alla mancata valutazione da parte della CTR circa l'insussistenza di elementi di prova addotti dal contribuente idonei a dimostrare che le attività estere accertate fossero, anche astrattamente, riferibili, alle attività emerse.

11. Il quarto motivo è fondato.

11.1. Come si rileva dall'atto di contestazione ed irrogazione delle sanzioni, esso è stata fondato sulla presunzione legale relativa di evasione introdotta - con riferimento all'omessa dichiarazione di investimenti e di attività di natura finanziaria negli Stati o territori a regime fiscale privilegiato, dal D.L. n. 78 del 2009, art. 12, comma 2.

11.2. Questa Corte ha già avuto modo di precisare (cfr. Cass. sez. 65, ord. 28 febbraio 2019, n. 5885; Cass. sez. 5, 30 gennaio 2019, n. 2562; Cass. sez. 5, 21 dicembre 2018, n. 33233; Cass. sez. 6-5, ord. 2 febbraio 2018, n. 2662), confermando detto principio in ulteriori decisioni sopravvenute (cfr. Cass. sez. 5, 14 novembre 2019, nn. 29632 e 29633, nonchè Cass. sez. 5, 28 novembre 2019, n. 31085, quest'ultima relativa ad ulteriore controversia tra il fisco ed il T. per analoghe contestazioni per l'anno 2006), che detta disposizione non ha efficacia retroattiva, in quanto non può essere attribuita alla stessa natura procedimentale, nè di deroga espressa all'art. 11 preleggi ed alla L. 27 luglio 2000, n. 212 (Statuto del contribuente), art. 3.

Essa, quindi, non può trovare applicazione con riferimento all'atto impugnato che si riferisce all'anno 2005.

11.3. Si è tuttavia ribadito, segnatamente nelle ultime pronunce sopra richiamate, quanto già specificamente affermato in tema di "lista Falciani" dalle succitate ordinanze gemelle nn. 8605 e 8606 del 2015, che l'Amministrazione finanziaria può fondare la propria pretesa anche su un unico indizio, se grave e preciso, cioè dotato di elevata valenza probabilistica.

Orbene, premesso che, come già altrove chiarito (cfr. Cass. sez. 6-5, ord. 13 maggio 2015, n. 9760) la cd. scheda clienti non può essere valutata alla stregua di foglio anonimo, l'onere di giustificare l'incoerenza tra l'ammontare delle disponibilità in Paese estero a fiscalità privilegiata secondo il Fisco facenti capo al T. sulla base delle risultanze della c.d. lista Falciani e l'entità delle somme oggetto di scudo fiscale, onde godere dell'effetto preclusivo di cui al D.L. 25 settembre 2001, n. 350, art. 14, comma 1, lett. a), convertito, con modificazioni, dalla L. 23 novembre 2001, n. 409, incombe al contribuente, stante la valenza presuntiva degli elementi desumibili dalla lista Falciani medesima.

Nè esso può intendersi assolto unicamente in relazione al documentato, in grado d'appello, deprezzamento delle azioni T., o alla generica contestazione riguardo ai pretesi errori di calcolo nei quali sarebbero incorsi i verificatori, atteso il consistente divario tra i rispettivi importi.

La sentenza impugnata, che in parte qua si è discostata dai principi sopra ribaditi, va dunque cassata.

12. Infine deve ritenersi inammissibile il quinto motivo per carenza di autosufficienza.

L'Amministrazione ricorrente lamenta che la CTR avrebbe indebitamente utilizzato ai fini della decisione la documentazione riferita alla quotazione dei titoli scudati, violando la preclusione posta dalla norma indicata in rubrica.

12.1. Va in proposito osservato che, fuor di luogo il riferimento al D.P.R. n. 633 del 1972, art. 55, che concerne l'accertamento induttivo in tema di IVA, quand'anche si ritenga che l'ulteriore riferimento della norma violata debba intendersi al D.P.R. n. 600 del 1973, art. 32, comma 3, il ricorso risulta carente quanto all'esposizione dei fatti, non riportando il testo dell'invito col quale sarebbe stata richiesta al contribuente la relativa documentazione, nè indicando tempo e luogo ove detto documento sarebbe stato prodotto nel giudizio di merito, così non potendosi rilevare se il contribuente abbia ricevuto effettivamente il suddetto invito e, qualora lo abbia ricevuto, se

sia stato informato delle conseguenze in termini di preclusione all'esibizione in sede contenziosa della relativa documentazione, se non prodotta in sede amministrativa (cfr., tra le altre, Cass. sez. 5, 14 maggio 2014, n. 14089; Cass. sez. 5, 27 settembre 2013, n. 22126).

13. Il ricorso deve essere pertanto accolto nei limiti sopra indicati e la sentenza impugnata cassata in relazione al motivo accolto, con rinvio per nuovo esame alla Commissione tributaria regionale della Campania in diversa composizione, che esaminerà anche le ulteriori questioni ritenute assorbite, tra le quali l'eccepita decadenza dell'Amministrazione finanziaria dall'esercizio del potere sanzionatorio.

Il giudice di rinvio provvederà anche in ordine alle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

Accoglie il ricorso in relazione al quarto motivo, rigettati gli altri.

Cassa la sentenza impugnata in relazione al motivo accolto e rinvia alla Commissione tributaria regionale della Campania in diversa composizione, cui demanda anche di provvedere sulle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio, il 11 luglio 2019.

Depositato in Cancelleria il 25 febbraio 2020

## Documenti citati

## Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza