Sentenza del 05/07/2021 n. 18894 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

1. Con sentenza n. 288/02/2012 la Commissione Tributaria Provinciale di Milano accolse il ricorso di F.P.R. avverso l'avviso di accertamento con cui l'Agenzia delle Entrate, per l'anno d'imposta 2004, aveva accertato un maggior reddito imponibile di Euro 171.726,20 e determinato maggiore Irpef dovuta, ritenendo fondate le eccezioni sollevate dal contribuente di decadenza dall'azione accertatrice per decorrenza dei termini e di difetto di motivazione dell'atto impositivo.

In particolare, il maggior reddito imponibile accertato era costituito dall'importo di Euro 3.367,18, imputato a titolo di presunzione di fruttuosità D.L. n. 167 del 1990, ex art. 6, calcolata sulla consistenza detenuta all'estero al 31 dicembre 2004 e costituente reddito di capitale, e sull'ulteriore importo di Euro 168.359,02, quale reddito sottratto a tassazione ai sensi del D.L. n. 78 del 2009, art. 12, comma 2.

2. All'esito dell'appello proposto dall'Agenzia delle Entrate, la Commissione Tributaria Regionale della Lombardia accolse il gravame, respingendo il ricorso introduttivo del contribuente.

Osservò che:

a) dall'avviso di accertamento impugnato emergeva che il contribuente deteneva partecipazioni in società italiane per il tramite della interposta Bxxx AG, con sede in (---), società che, sulla base della documentazione rinvenuta sul computer dell'avvocato P.F., risultava da quest'ultimo amministrata in forza di contratto di mandato del (---), con il quale il P. aveva assunto la carica di fiduciario ed eseguiva gli ordini quale mandatario;

b) nel verbale di interrogatorio del 30 luglio 2009 il P. aveva precisato che le società da lui amministrate, che avevano natura di società veicolo, non avevano mai reso alcuna prestazione;

c) con riguardo al raddoppio dei termini dell'accertamento, era inconferente il richiamo, contenuto nella sentenza di primo grado, alla sentenza della Corte Costituzionale n. 247 del 2011, poichè l'Amministrazione finanziaria aveva rilevato l'esistenza di materia imponibile da recuperare a tassazione secondo il disposto di cui al D.L. n. 78 del 2009, art. 12, comma 2, cosicchè trovava applicazione lo stesso art. 12, comma 2-bis, indipendentemente dalla presentazione di denuncia o dall'inizio dell'azione penale;

d) alla data di entrata in vigore del suddetto decreto-legge, il periodo di imposta del 2004, per il quale era stata presentata la dichiarazione Unico 2005, era accertabile e, dunque, non vi era

stata violazione del principio di irretroattività, posto che l'avviso di accertamento era stato notificato anteriormente alla scadenza del termine raddoppiato;

e) l'avviso di accertamento conteneva tutti gli elementi essenziali desunti dalla documentazione acquisita nei files sequestrati dall'Autorità all'avv. P. ed il rinvio a tale documentazione era "solamente di pleonastico arricchimento di quanto già risultante dall'avviso per cui l'invito ad estrarre copia mediante accesso ex lege n. 241 del 1990, era ultroneo e a discrezione del contribuente" che l'aveva esercitato in ritardo, attivandosi soltanto il (---) a distanza di oltre un mese dalla notifica dell'avviso, effettuata in data (---);

f) il contribuente, in ogni caso, era perfettamente a conoscenza di quanto risultante dall'avviso, posto che aveva ricevuto dalla Guardia di Finanza il questionario al quale aveva risposto fornendo i dati richiesti in data (---), che erano alla base della successiva segnalazione della Direzione Centrale Accertamento;

g) il contribuente in data (---) aveva presentato la dichiarazione riservata per le attività emerse in cui aveva indicato il valore delle attività finanziarie rimpatriate dall'estero (oggetto di accertamento) nella misura di Euro 215.500,00, importo maggiore del valore accertato dall'Agenzia delle Entrate;

h) legittimamente l'Agenzia delle entrate aveva emesso l'atto impositivo all'esito dell'istruttoria svolta, in difetto di prova, non offerta dal contribuente, che i capitali detenuti in Svizzera in violazione delle norme sul monitoraggio fiscale fossero già stati tassati o si riferissero a redditi esenti o che non rilevassero ai fini della determinazione del reddito imponibile;

i) l'accertamento per l'anno 2004 non era precluso dalla dichiarazione delle attività emerse che era stata presentata a seguito dell'inizio dell'attività di controllo per effetto della notifica del questionario da parte della Guardia di Finanza;

l) erano inammissibili le eccezioni riproposte dal contribuente nelle conclusioni delle controdeduzioni con un generico rinvio alle argomentazioni svolte in primo grado e non riproposte in appello, e precisamente quelle concernenti l'annullamento dell'avviso perchè sottoscritto da soggetto non legittimato, per violazione della L. n. 212 del 2000, artt. 6 e 10, e per violazione dell'art. 18 t.u.i.r..

3. F.P.R. ha proposto ricorso per cassazione avverso la suddetta decisione d'appello, affidato a tre motivi, ulteriormente illustrati con memoria ex art. 378 c.p.c..

L'Agenzia delle Entrate resiste mediante controricorso.

MOTIVI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo di ricorso, rubricato "nullità della sentenza e/o del procedimento per violazione e falsa applicazione di diritto della norma di cui al D.P.R. n. 600 del 1973, art. 43, comma 1, con riferimento al richiamo di cui al D.L. n. 78 del 2009, art. 12, comma 2-bis (inserito dal D.L. n. 194 del 2009, art. 1)", il ricorrente censura la decisione gravata laddove i giudici di appello hanno ritenuto non decaduto l'Ufficio dall'azione di accertamento.

Fa rilevare, sul punto, che i termini per la rettifica della dichiarazione relativa al periodo d'imposta 2004 scadevano il 31 dicembre 2009, mentre l'avviso di accertamento impugnato era stato notificato solo il 4 maggio 2012; a nulla valeva il richiamo al D.L. 1 luglio 2009, n. 78, art. 12, comma 2-bis, poichè, trattandosi di disposizione normativa introdotta con D.L. 30 dicembre 2009, n. 194, era applicabile solo alle dichiarazioni dei redditi presentate successivamente all'entrata in vigore di tale disposizione, ponendosi ogni diversa interpretazione in contrasto con il divieto di proroga dei termini di decadenza per gli accertamenti di imposta e con quello di irretroattività contenuti nella disposizione della L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 3, commi 1 e 3.

Correttamente, ad avviso del ricorrente, i giudici di primo grado avevano osservato che la Corte Costituzionale, con la sentenza n. 246 del 25 luglio 2011, aveva precisato che il raddoppio dei termini di accertamento scaturiva dal riscontro obiettivo degli elementi richiesti dall'art. 331 c.p.c., per l'insorgenza dell'obbligo di denuncia penale; nel caso di specie l'Ufficio non aveva mai riscontrato l'esistenza di un fatto penalmente rilevante ai sensi del D.Lgs. n. 74 del 2000.

Formula, quindi, ai sensi dell'art. 366-bis c.p.c., il seguente quesito di diritto: "Vero è che la norma di cui al D.P.R. n. 600 del 1973, art. 43, comma 1, con riferimento al richiamo di cui al D.L. n. 78 del 2009, art. 12, comma 2-bis, così come inserito dal D.L. n. 194 del 2009, art. 1, statuisce la decadenza dell'Ufficio dall'esercizio dell'azione accertatrice, per inapplicazione del raddoppio dei termini per l'accertamento, quando non si proceda alla denuncia ex art. 331 c.p.c., da parte dell'Ufficio?".

2. Con il secondo motivo si deduce "violazione e falsa applicazione della norma di diritto di cui all'art. 24 Cost., sull'esercizio del diritto di difesa, nonchè violazione dello Statuto del contribuente e del principio di distribuzione dell'onere probatorio ex art. 2697 c.c.".

Lamenta che l'avviso di accertamento richiama una "segnalazione qualificata prot. n. (---), comprovante l'esistenza di redditi sottratti a tassazione dal sig. F.P.R." della Direzione Centrale Accertamento, che non è stata allegata, e che non è stata parimenti allegata la documentazione che forma "parte integrante della segnalazione in questione", in violazione dell'obbligo di motivazione degli atti amministrativi, previsto dalla L. n. 241 del 1990, art. 3, dalla L. n. 212 del 2000, art. 7, e dal D.P.R. n. 600 del 1973, art. 42; l'avere risposto al questionario, fornendo i dati richiesti, non costituisce elemento sufficiente a sostenere che il contribuente fosse stato messo "perfettamente a conoscenza di quanto accertato dall'Ufficio".

Aggiunge che la C.T.R. ha valutato idonei gli elementi desunti dai files sequestrati all'avv. P., sebbene tali documenti possano essere creati o modificati da chiunque e siano privi di firma autografa o digitale.

Formula il seguente quesito di diritto: "Vero è che la mancata allegazione da parte dell'Ufficio della documentazione, che costituisce il presupposto dell'attività accertatrice, configura l'ipotesi di violazione del principio costituzionale del diritto di difesa ex art. 24 Cost., nonchè l'ipotesi di violazione dello Statuto del contribuente, art. 7; vero è che il principio della distribuzione dell'onere probatorio di cui all'art. 2697 c.c., statuisce l'obbligo per l'Ente impositore dell'onere di provare i fatti costitutivi sui quali è fondata la domanda?".

3. Con il terzo motivo si censura la decisione impugnata per "violazione e falsa applicazione del principio ex art. 111 Cost., sull'obbligo di motivazione della sentenza".

In grado di appello aveva riproposto l'eccezione concernente la nullità dell'avviso di accertamento perchè sottoscritto da soggetto non legittimato, ma la C.T.R. non l'aveva esaminata, facendola rientrare nelle generiche "eccezioni riproposte dal contribuente", ritenute inammissibili.

L'avviso di accertamento impugnato era stato sottoscritto non dal capo dell'Ufficio, ma dal capo Area M.S., ma mancava la prova, non fornita dall'Amministrazione sulla quale incombeva il relativo onere, della qualifica e dei poteri del sottoscrittore.

Nell'atto di controdeduzioni aveva pure rilevato l'inammissibilità dell'appello proposto dall'Agenzia delle Entrate che aveva genericamente contestato la sentenza di primo grado, senza specificare i motivi della doglianza, ma la C.T.R., anzichè esaminare il rilievo formulato, si era limitata a dichiarare genericamente inammissibili le eccezioni riproposte, incorrendo in tal modo nella violazione dell'obbligo di motivazione, che era causa di nullità della sentenza.

Formula il seguente quesito di diritto: "Vero è che l'omessa motivazione della decisione su alcuni punti della sentenza costituisce violazione del principio di cui all'art. 111 Cost., e quindi costituisce causa di nullità della sentenza?".

4. In via preliminare, l'art. 366-bis c.p.c., introdotto dal D.Lgs. 2 febbraio 2006, n. 40, art. 6, e contenente la previsione della formulazione del quesito di diritto, come condizione di ammissibilità del ricorso per cassazione, si applica ratione temporis ai ricorsi proposti avverso sentenze e provvedimenti pubblicati a decorrere dal 2 marzo 2006 (data di entrata in vigore del menzionato decreto) e fino al 4 luglio 2009, data dalla quale opera la successiva abrogazione della norma, disposta dalla L. 18 giugno 2009, n. 69, art. 47 (Cass., sez. 5, 19/11/2014, n. 24597).

Ne consegue che la disposizione non è invocabile nel caso di specie.

5. Il terzo motivo, con il quale si denuncia un difetto assoluto di motivazione su alcune eccezioni, deve essere esaminato con priorità ed è inammissibile.

5.1. Dalla sentenza impugnata emerge che la Commissione Tributaria Provinciale, accogliendo il ricorso, ha annullato l'atto impositivo, ritenendo fondate le eccezioni, sollevate dal contribuente, di decadenza dell'Ufficio finanziario dal potere di accertamento per decorrenza dei termini e di nullità dell'avviso di accertamento per difetto di motivazione, non pronunciando su tutte le altre eccezioni dedotte con il ricorso introduttivo, avendole ritenute assorbite.

In tale condizione, era onere del ricorrente riproporre in appello, ai sensi del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 56, tutte le questioni ritenute assorbite, sotto pena di definitiva rinuncia.

Infatti, secondo consolidata giurisprudenza di questa Corte, "lo scrutinio in appello delle questioni (domande o eccezioni che siano) non accolte dalla sentenza di primo grado postula, ai sensi del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 56, una "specifica" riproposizione di esse, vale a dire un'espressa riformulazione che, sia pure per relationem, non può essere ravvisabile nel generico

richiamo del complessivo contenuto di atti della precedente fase processuale. Non è sufficiente, dunque, ai fini della rituale riproposizione di una questione, che deve essere effettuata in maniera chiara e univoca, il generico quanto vacuo riferimento a tutte le difese e alle argomentazioni difensive prospettate nel ricorso di primo grado" (cfr. Cass., sez. 5, 27/11/2015, n. 24267 che richiama, tra le tante, Cass., sez. 5, 20/10/2010, n. 21506; Cass., sez. L, 26/07/2005, n. 15641; Cass., sez. 5, 27/03/2003, n. 4625; v. anche Cass., sez. 5, 7/12/2016, n. 25131, p. 5.1; Cass., sez. 5, 18/12/2014, n. 26830, p. 2.2.1).

Dalla narrativa svolta dallo stesso ricorrente (si veda pag. 3 del ricorso per cassazione) si evince che, con l'atto di controdeduzioni all'appello proposto dall'Agenzia delle entrate, il contribuente si è limitato a "precisare meglio i motivi per i quali la Commissione Tributaria Provinciale aveva accolto il ricorso introduttivo, nonchè i motivi per cui l'appello dell'Ente impositore risultava inammissibile e/o infondato in fatto e diritto", senza alcuna altra doverosa e necessaria specificazione dei motivi di ricorso che aveva proposto, da ritenersi, quindi, rinunciati.

Da ciò discende, da una parte, che correttamente i giudici regionali hanno dichiarato l'inammissibilità delle "eccezioni riproposte dal contribuente nelle conclusioni del proprio atto di controdeduzioni con generico rinvio alle argomentazioni svolte in primo grado e non riproposte in questo", tra le quali quella concernente la nullità dell'avviso di accertamento perchè sottoscritto da soggetto non legittimato, e, dall'altro, che l'omessa riproposizione in appello di tale questione di merito, prospettata in questa sede come carenza assoluta di motivazione della sentenza di appello, preclude il ricorso per cassazione avverso detta sentenza che legittimamente non ha preso in esame tale questione.

5.2. Quanto, poi, all'eccezione di inammissibilità dell'appello proposto dall'Ufficio, che si assume non sia stata presa in esame dalla C.T.R., questo Collegio non può che rilevare, trattandosi di motivo di cui non vi è traccia nella sentenza impugnata, che è onere della parte ricorrente, che denunci la mancata declaratoria di inammissibilità dell'appello per genericità dei motivi, al fine di evitare la statuizione di inammissibilità per novità della censura, allegare l'avvenuta deduzione innanzi al giudice di merito, ma anche, in ossequio al principio di autosufficienza del ricorso per cassazione, di riportare nel ricorso, nel loro impianto specifico, i motivi formulati dalla controparte (Cass., sez. 3, 10/01/2012, n. 86), onde consentire alla Corte di valutare la fondatezza della doglianza (Cass., sez. 1, 23/12/2020, n. 29495).

Invero, l'esercizio del potere di diretto esame degli atti del giudizio di merito, riconosciuto al giudice di legittimità ove sia denunciato un error in procedendo, presuppone comunque l'ammissibilità del motivo di censura, onde il ricorrente non è dispensato dall'onere di specificare (a pena, appunto, di inammissibilità) il contenuto della critica mossa alla sentenza impugnata, indicando anche specificamente i fatti processuali alla base dell'errore denunciato, e tale specificazione deve essere contenuta nello stesso ricorso per cassazione, proprio per il principio di autosufficienza di esso (Cass., sez. 5, 29/09/2017, n. 22880; Cass., sez. 1, 20/09/2006, n. 20405).

Il ricorrente non ha nè indicato, nè riportato il contenuto dell'atto di appello proposto dall'Agenzia delle entrate, cosicchè la censura svolta in questa sede, per la sua genericità, è irricevibile in sede di legittimità.

6. Il primo motivo è infondato.

6.1. La disposizione normativa contenuta nel D.L. n. 78 del 2009, art. 12, ha un carattere speciale in quanto ha, in primo luogo, introdotto un regime di presunzione legale relativa secondo la quale, in assenza di prova contraria ad opera del contribuente, le somme detenute nei Paesi black list sono considerate come redditi sottratti ad imposizione; e, in secondo luogo, ai commi 2-bis e 2-ter, ha inserito la previsione del raddoppio dei termini per l'accertamento.

6.2. Il D.L. n. 78 del 2009, art. 12, comma 2, dispone che: "In deroga ad ogni vigente disposizione di legge, gli investimenti e le attività di natura finanziaria detenute negli Stati o territori a regime fiscale privilegiato di cui al decreto del Ministero delle finanze 4 maggio 1999, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica italiana del 23 novembre 2001, n. 273, senza tener conto delle limitazioni ivi previste, in violazione degli obblighi di dichiarazione di cui al D.L. 28 giugno 1999, n. 167, art. 4, commi 1, 2 e 3, convertito dalla L. 4 agosto 1990, n. 227, ai soli fini fiscali, si considerano costituite, salva prova contraria, mediante redditi sottratti a tassazione".

Ai fini dell'applicazione della stessa è, quindi, necessario che venga riscontrata la detenzione in un Paese a fiscalità privilegiata di investimenti (o di altre attività di natura finanziaria) e che venga verificato che in relazione ai suddetti investimenti non siano stati adempiuti gli obblighi dichiarativi relativi al monitoraggio fiscale; al verificarsi dei predetti presupposti, l'Amministrazione finanziaria può presumere che detti investimenti siano costituiti da redditi sottratti a tassazione e l'onere della prova contraria grava sul contribuente. In presenza di un accertamento che si basi su tali presupposti, l'Ufficio può applicare la disposizione di cui allo stesso art. 12, comma 2-bis, che consente il raddoppio dei termini per l'accertamento.

6.3. Poichè il legislatore non si è espresso sulla retroattività della disposizione normativa in esame e nulla ha specificato circa l'applicazione temporale della norma nella sua interezza, ivi compresa la proroga dei termini ordinari di accertamento, questa Corte, a fronte del dibattito dottrinale sulla natura sostanziale o piuttosto processuale delle presunzioni legali relative, confermando l'indirizzo già espresso in materia da Cass., sez. 6-5, 2 febbraio 2018, n. 2662, solo isolatamente contraddetto da Cass., sez. 6-5, 12 febbraio, n. 3276, e di seguito viceversa riaffermato da Cass., sez. 5, 21 dicembre 2018, n. 33223 e da Cass., sez. 6-5, 30 gennaio 2019, n. 2562, ha espresso il principio secondo cui "La presunzione legale relativa di evasione introdotta - con riferimento all'omessa dichiarazione di investimenti e attività di natura finanziaria negli Stati o territori a regime fiscale privilegiato - dal D.L. n. 78 del 2009, art. 12, comma 2, non ha efficacia retroattiva, in quanto non può attribuirsi alla stessa natura procedimentale", non incidendo meramente sul metodo di accertamento, nè soltanto processuale, non essendo riferibile esclusivamente al riparto dell'onere della prova, come ancora ulteriormente desumibile, secondo quanto già rilevato dai precedenti conformi citati, dalla collocazione delle norme in tema di presunzioni tra quelle sostanziali, nel codice civile, nonchè, in generale (cfr. Cass. sez. lav. 19 marzo 2014, n. 6332), sempre riguardo al principio di distribuzione dell'onere probatorio, più che per la sedes materiae, perchè consistenti in regole di giudizio che comportano una decisione di merito. D'altronde si è ancora da questa Corte, in maniera condivisibile, affermato che una differente interpretazione potrebbe, in contrasto con gli artt. 3 e 24 Cost., pregiudicare l'effettività del diritto di difesa del contribuente in ordine alla conservazione di un certo tipo di

documentazione (Cass., sez. 5, 19/12/2019, n. 33893; in senso conforme, Cass., sez. 5, 14/11/2019, n. 29632; Cass., sez. 5, 29/11/2019, n. 31243).

6.4. L'affermazione di principio fatta con riferimento al D.L. n. 78 del 2009, art. 12, comma 2, non è estensibile allo stesso art. 12, comma 2-bis, che ha natura chiaramente procedimentale, non apportando modifiche all'obbligazione tributaria o alla posizione soggettiva del contribuente, ma incidendo esclusivamente sui termini di esercizio del potere di controllo.

Al riguardo, questa Corte, con la sentenza n. 29632 del 14 novembre 2019, ha avuto modo di chiarire che "hanno invece natura procedimentale e non sostanziale" le disposizioni contenute nel D.L. n. 78 del 2009, art. 12, commi 2-bis e 2-ter, che prevedono, rispettivamente a) il raddoppio dei termini di decadenza stabiliti dal D.P.R. n. 600 del 1973, art. 43, per la notifica degli atti di accertamento della evasione presunta di cui all'art. 12, comma 2; b) il raddoppio dei termini (di decadenza e di prescrizione) previsti dal D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 20, per la notifica degli atti di contestazione o di irrogazione delle sanzioni comminate dal D.L. n. 167 del 1990, art. 5, in caso di violazione dell'obbligo di dichiarazione delle disponibilità finanziarie detenute all'estero. In tal caso la natura evidentemente procedimentale della disposizione che attiene esclusivamente alla maggiorazione dei termini ordinari concessi all'Ufficio per l'accertamento della violazione in oggetto e per la irrogazione delle sanzioni, rende palese che la norma, pur non essendo retroattiva, soggiace al diverso principio tempus regit actum, per cui il raddoppio dei termini si applica a tutti gli avvisi di accertamento in questa materia notificati dopo l'entrata in vigore della norma (in senso conforme Cass., sez. 6-5, 28/11/2018, n. 30742; Cass., sez. 5, 22/03/2021, n. 7957).

Con la ulteriore precisazione, che il D.L. n. 78 del 2009, citato art. 12, comma 2-bis, "deve essere interpretato 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. Giustifica tale equiparazione la ratio della disciplina palesata dal D.L. n. 167 del 2009, art. 12, comma 1, secondo cui le norme in oggetto sono dirette a dare attuazione ad una intesa tra gli Stati aderenti all'OCSE in materia di emersione di attività economiche e finanziarie detenute in paesi a regime fiscale privilegiato, fornendo agli Uffici finanziari strumenti più efficaci (quali il raddoppio dei termini per l'accertamento) per contrastare, con o senza l'ausilio della presunzione legale di cui all'art. 12, comma 2, il fenomeno della allocazione nei "paradisi fiscali" delle disponibilità finanziarie formate con redditi sottratti alla tassazione nazionale" (Cass., sez. 5, 14/11/2019, n. 29632).

6.5. Peraltro, al fine di individuare la portata applicativa della disposizione di cui all'art. 12, comma 2-bis, non può risultare di supporto la speciale disciplina stabilita dal D.L. n. 223 del 2006, che regola l'ipotesi di accertamento in presenza di una notitia criminis, con raddoppio dei termini ordinari, nè è conferente, come correttamente rilevato dalla C.T.R., il richiamo alla

sentenza della Corte Cost. n. 246 del 2011, che, pronunciandosi con specifico riferimento al D.L. n. 223 del 2006, ha evidenziato che il raddoppio del termine di accertamento scaturisce dal riscontro obiettivo degli elementi richiesti dall'art. 331 c.p.c., per l'insorgenza dell'obbligo di denuncia penale.

7. Il secondo motivo è inammissibile.

7.1. Nel regime introdotto dalla L. n. 212 del 2000, art. 7, "l'obbligo di motivazione degli atti tributari può essere adempiuto anche per relationem, ossia mediante il riferimento ad elementi di fatto risultanti da altri atti o documenti, che siano collegati all'atto notificato, quando lo stesso ne riproduca il contenuto essenziale, cioè l'insieme di quelle parti (oggetto, contenuto e destinatari) dell'atto o del documento necessarie e sufficienti per sostenere il contenuto del provvedimento adottato, la cui indicazione consente al contribuente - ed al giudice in sede di eventuale sindacato giurisdizionale - di individuare i luoghi specifici dell'atto richiamato nei quali risiedono le parti del discorso che formano gli elementi della motivazione del provvedimento" (Cass., sez. 6-5, 15/04/2013, n. 9032; Cass., sez. 5, 20/10/2016, n. 21284; Cass., sez. 5, 28/02/2017, n. 5173).

E' stato, altresì, chiarito che "in tema di motivazione degli avvisi di accertamento (nella specie, per INVIM), l'obbligo dell'Amministrazione di allegare tutti gli atti citati nell'avviso (L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 7) va inteso in necessaria correlazione con la finalità "integrativa" delle ragioni che, per l'Amministrazione emittente, sorreggono l'atto impositivo, secondo quanto dispone la L. 7 agosto 1990, n. 241, art. 3, comma 3: il contribuente ha, infatti, diritto di conoscere tutti gli atti il cui contenuto viene richiamato per integrare tale motivazione, ma non il diritto di conoscere il contenuto di tutti quegli atti, cui si faccia rinvio nell'atto impositivo e sol perchè ad essi si operi un riferimento, ove la motivazione sia già sufficiente (e il richiamo ad altri atti abbia, pertanto, mero valore "narrativo"), oppure se, comunque, il contenuto di tali ulteriori atti (almeno nella parte rilevante ai fini della motivazione dell'atto impositivo) sia già riportato nell'atto noto. Pertanto, in caso di impugnazione dell'avviso sotto tale profilo, non basta che il contribuente dimostri l'esistenza di atti a lui sconosciuti cui l'atto impositivo faccia riferimento, occorrendo, invece, la prova che almeno una parte del contenuto di quegli atti, non riportata nell'atto impositivo, sia necessaria ad integrarne la motivazione" (così Cass., sez. 5, 18/12/2009, n. 26683; conf. Cass., sez. 5, 29/10/2010, n. 22118; Cass., sez. 5, 16/05/2012, n. 7654; Cass., sez. 5, 5/10/2018, n. 24417).

7.2. La decisione impugnata nel rigettare l'eccezione ha affermato che "l'avviso di accertamento contiene tutti gli elementi essenziali desunti dalla documentazione acquisita nei files sequestrati dall'Autorità all'avv. P. ed il rinvio effettuato a detta documentazione è solamente di pleonastico arricchimento di quanto già risultante dall'avviso"; si è poi rilevato che l'invito, rivolto al contribuente, ad estrarre copia mediante accesso ex lege n. 241 del 1990, "era ultroneo e a discrezione del contribuente che ha esercitato in ritardo tale suo diritto.." e che, in ogni caso, il contribuente "era perfettamente a conoscenza di quanto risultante dall'avviso posto che aveva ricevuto dalla GdF il questionario", al quale aveva risposto fornendo i dati richiesti in data (---), che sono stati successivamente posti alla base della successiva segnalazione della Direzione centrale Accertamento. In tal modo ponendo in rilievo che sono state trascritte nell'avviso di

accertamento le parti essenziali ai fini della motivazione dello stesso e della sua piena comprensibilità per il contribuente ai fini dell'impugnazione, cosicchè ogni ulteriore allegazione avrebbe potuto essere utilizzata dall'Ufficio eventualmente a fini probatori, non già a fini motivazionali.

7.3. La doglianza, peraltro, nella parte in cui si lamenta la mancata allegazione della "segnalazione qualificata prot. n. (---) comprovante l'esistenza di redditi sottratti a tassazione", è carente sotto il profilo dell'osservanza del principio di autosufficienza, non avendo il ricorrente riprodotto l'avviso di accertamento, nè il processo verbale di constatazione, necessari per consentirne la diretta conoscenza e fruibilità da parte di questa Corte.

Infatti, nel giudizio tributario, in base al principio di autosufficienza del ricorso per cassazione, sancito dall'art. 366 c.p.c., qualora si censuri la sentenza di una commissione tributaria regionale sotto il profilo della congruità del giudizio espresso in ordine alla motivazione di un avviso di accertamento, è necessario, a pena di inammissibilità, che il ricorso ne riporti testualmente i passi che si assumono erroneamente interpretati o pretermessi, al fine di consentirne la verifica esclusivamente in base al ricorso medesimo, essendo il predetto avviso non un atto processuale, bensì amministrativo, la cui legittimità è necessariamente integrata dalla motivazione dei presupposti di fatto e dalle ragioni giuridiche poste a suo fondamento (Cass., sez. 5, 19/04/2013, n. 9536).

7.4. In secondo luogo, nell'illustrazione del motivo, il ricorrente, nel censurare la C.T.R. per avere disatteso l'eccezione di nullità dell'atto impositivo per violazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 42, opera una commistione tra i distinti profili della motivazione dell'atto e della prova della pretesa tributaria laddove, per costante giurisprudenza di questa Corte, "la motivazione dell'avviso di accertamento costituisce requisito formale di validità dell'atto impositivo, distinto da quello dell'effettiva sussistenza degli elementi dimostrativi dei fatti costitutivi della pretesa tributaria, l'indicazione dei quali è disciplinata dalle regole processuali dell'istruzione probatoria operanti nell'eventuale giudizio avente ad oggetto detta pretesa" (cfr., tra le altre, di recente Cass., sez. 5, 21/02/2020, n. 4639).

Infatti, mentre la motivazione dell'avviso di accertamento o di rettifica, presidiata dalla L. 27 luglio 2002, n. 212, art. 7, ha la funzione di delimitare l'ambito delle contestazioni proponibili dall'Ufficio nel successivo giudizio di merito e di mettere il contribuente in grado di conoscere l'an ed il quantum della pretesa tributaria al fine di approntare una idonea difesa, sicchè il corrispondente obbligo deve ritenersi assolto con l'enunciazione dei presupposti adottati e delle relative risultanze; la prova attiene al diverso piano del fondamento sostanziale della pretesa tributaria ed al suo accertamento in giudizio in presenza di specifiche contestazioni dello stesso, sicchè in definitiva tra l'una e l'altra corre la stessa differenza concettuale che vi è tra allegazione di un fatto costituivo della pretesa fatta valere in giudizio e prova del fatto medesimo..." (Cass., sez. 5, 20/01/2016, n. 955; Cass., sez. 5, 30/12/2020, n. 29878).

7.5. Con riguardo, inoltre, alla denuncia di violazione dell'art. 2697 c.c., il ricorrente contesta ai giudici di appello di avere valutato idonei gli elementi desunti dai files sequestrati all'avv. P., ma la censura così come formulata va disattesa, in quanto la violazione del precetto di cui all'art. 2697 c.c., si configura nell'ipotesi in cui il giudice abbia attribuito l'onere della prova ad una parte

diversa da quella che ne era gravata in applicazione di detta norma, non anche quando, a seguito di una incongrua valutazione delle acquisizioni istruttorie, abbia ritenuto erroneamente che la parte onerata avesse assolto tale onere, poichè in questo caso vi è un erroneo apprezzamento sull'esito della prova, sindacabile in sede di legittimità solo per il vizio di cui all'art. 360 c.p.c., n. 5 (Cass., sez. L, 19/08/2020, n. 17313; Cass., sez. 3, 29/05/2018, n. 13395).

Va, al riguardo, rilevato che i giudici di merito hanno attribuito valenza indiziante al contenuto dei dati desunti dai files sequestrati all'avv. P. in conformità a quanto precisato da questa Corte proprio in fattispecie analoga (Cass., sez. 5, 26/08/2015, n. 17183), laddove si è affermato che il diritto interno, tanto in materia di imposte dirette (D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, comma 2, e art. 41, comma 2) quanto in tema d'imposta sul valore aggiunto (D.P.R. n. 633 del 1972, art. 54 e art. 55, comma 1), consente l'ingresso nell'accertamento fiscale, prima, e nel processo tributario, poi, di elementi comunque acquisiti e, dunque, anche di prove atipiche ovvero di dati acquisiti in forme diverse da quelle regolamentate (D.P.R. n. 600 del 1973, artt. 32 e 33; D.P.R. n. 633 del 1972, art. 51), secondo i canoni caratteristici della prova per presunzioni; ed hanno al contempo escluso che il contribuente avesse assolto l'onere di dimostrare che i capitali detenuti in Svizzera, in violazione delle norme sul monitoraggio fiscale, fossero già tassati o si riferissero a redditi esenti o non rilevanti ai fini della determinazione del reddito imponibile, rimarcando anzi che quanto risultante dai documenti informatici nella disponibilità dell'avv. P. trovava ulteriore riscontro e conferma nella dichiarazione riservata per le attività emerse, presentata dal F. in data (---), nella quale veniva indicato un valore delle attività finanziarie rimpatriate dall'estero, ed oggetto dell'accertamento, pari ad Euro 215.500,00, maggiore di quello accertato dall'Amministrazione finanziaria (pari ad Euro 168.359,02).

8. In conclusione, il ricorso va rigettato, con conseguenza condanna del ricorrente, secondo i criteri della soccombenza, al rimborso, in favore della controricorrente, delle spese del giudizio di legittimità che si liquidano come in dispositivo.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso.

Condanna il ricorrente al rimborso, in favore della controricorrente, delle spese del giudizio di legittimità che liquida in Euro 5.600,00 per compensi, oltre alle spese prenotate a debito.

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

Così deciso in Roma, nella Camera di consiglio, il 29 aprile 2021.

Depositato in Cancelleria il 5 luglio 2021

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza