

Sentenza del 22/03/2023 n. 8247 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

L'Agenzia delle entrate notificò a A.A. tre avvisi di accertamento con i quali rettificava, ai sensi del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 41-bis i redditi del predetto per gli anni 2006, 2007 e 2008.

I rilievi scaturivano dall'essere il contribuente socio al 50% della società DEK Srl , destinataria di altrettanti avvisi conseguenti all'accertamento di componenti passive di reddito inesistenti; da tanto, infatti, era a lui derivata l'attribuzione di dividendi occulti pro quota.

La notifica degli atti impositivi non consentì il perfezionamento del procedimento di adesione mediante dichiarazione riservata delle attività emerse, previsto dal D.L. 1 luglio 2009, n. 78, art. 13-bis conv. in L. n. 102 del 2009 (cd. scudo fiscale), che il A.A. aveva presentato il 29 aprile 2010 in relazione agli anni 2006 e 2007.

2. Gli avvisi furono impugnati dal contribuente innanzi alla Commissione tributaria provinciale di Milano, la quale, riuniti i ricorsi, li respinse.

La sentenza di primo grado, appellata dal contribuente, fu parzialmente riformata dalla Commissione tributaria regionale della Lombardia.

In particolare, e per quanto in questa sede ancora di interesse, i giudici d'appello ritennero:

(a) che gli atti impositivi non fossero illegittimi per mancato espletamento del contraddittorio preventivo con il contribuente, in mancanza di previsione normativa in tal senso, posto che gli stessi non arrecavano un pregiudizio grave e riguardavano circostanze al medesimo già note;

(b) che sussistessero i requisiti previsti dal D.L. 4 luglio 2006, n. 223, art. 37 conv. nella L. n. 248 del 2006 per il raddoppio dei termini relativi alla notifica dell'atto impositivo;

(c) che gli atti non fossero nulli per vizio di costituzione degli organi erariali, in conseguenza della sentenza della Corte Costituzionale n. 37 del 2015, non potendosi estendere gli effetti di tale dictum ai rapporti ormai esauriti, quale quello in questione;

(d) che gli avvisi fossero stati correttamente notificati; in tal senso, essendo stata acquisita la relativa prova nel corso del giudizio di primo grado, per effetto dell'ordine di produzione rivolto dalla C.T.P. all'Agenzia delle entrate, dopo che quest'ultima aveva prodotto al riguardo documentazione incompleta;

(e) quanto al merito della pretesa, che il solo utile attribuibile al A.A. fosse quello accertato come extrabilancio;

(f) che il contribuente non potesse invocare a proprio vantaggio l'applicazione dello scudo fiscale, poichè il D.L. 25 settembre 2001, n. 350, art. 14, comma 7 , conv. nella L. n. 409 del 2001 , esclude gli effetti preclusivi dello scudo nei confronti di attività di accertamento tributario già iniziate e delle quali l'interessato abbia avuto formale conoscenza, ipotesi che ritennero sussistente nel caso di specie; inoltre, lo scudo fiscale trova applicazione per i capitali esportati illecitamente fino al 31.12.2008 e, a fronte della contestazione opposta dall'Ufficio, il contribuente non aveva dimostrato che il capitale "scudato" era già presente all'estero prima di tale data.

3. La sentenza d'appello è impugnata dal contribuente con ricorso per cassazione affidato a sette motivi, illustrati da successiva memoria. L'Amministrazione resiste con controricorso.

Motivi della decisione

1. I primi tre motivi di ricorso concernono il tema del possibile effetto preclusivo, rispetto agli accertamenti oggetto di contenzioso, dello scudo fiscale presentato dal contribuente. Essi possono, pertanto, essere scrutinati congiuntamente.

1.1. Con il primo motivo, denunciando violazione del D.L. n. 350 del 2001, art. 14, comma 7 , del D.P.R. n. 600 del 1973, artt. 38 e 41-bis il ricorrente osserva in premessa che, in caso di presentazione dello scudo fiscale, la regola è costituita dalla preclusione ad accertamenti ulteriori.

Ad essa, infatti, può farsi eccezione solo ove ricorra una delle ipotesi di cui alla prima delle disposizioni evocate, da intendersi di stretta interpretazione; ma nessuna di tali ipotesi ricorrerebbe nella specie, contrariamente a quanto ritenuto dai giudici d'appello.

Ed infatti, la circostanza ch'egli fosse stato invitato a comparire e rendere dichiarazioni come persona informata sui fatti innanzi alla Guardia di Finanza atteneva ad attività di indagine condotte nel contesto del procedimento penale avviato nei confronti della società DEK, riferito ad anni di imposta diversi da quelli oggetto della presentazione, che non comportava alcuna "comunicazione formale" di atto ostativo e si collocava in una fase temporale anteriore all'esercizio dell'azione penale e priva di ricadute sul piano puramente tributario; pertanto, e complessivamente, non ricorrevano le condizioni normativamente previste per paralizzare l'effetto preclusivo.

1.2. Il secondo motivo denuncia nullità della sentenza per violazione degli artt. 112 e 115 c.p.c. , ovvero, in subordine, omesso esame di un fatto controverso e decisivo per il giudizio, ovvero, ancora, violazione dell' art. 132 c.p.c. , comma 2, n. 4 .

Il ricorrente osserva, in relazione al tema della costituzione di provvista all'estero, che l'Ufficio non ne aveva mai contestato la collocazione temporale anteriore al 31.12.2008, bensì la sua riconducibilità all'imposta assunta come evasa.

1.3. Con il terzo motivo, articolato in via di subordine sotto forma di denuncia della violazione del D.L. n. 350 del 2001, art. 14 nonchè degli artt. 2697 , 2727 , 2728 e 2729 c.c. , il ricorrente critica la sentenza impugnata anche in ordine all'affermato criterio di riparto dell'onere probatorio, assumendo che la prova del difetto di inerenza, una volta contestato, spetta all'Agenzia delle entrate.

2. Le censure sono infondate.

2.1. Il D.L. n. 350 del 2001, art. 14, comma 7 , conv. con modif. nella L. n. 409 del 2001 , prevede che, laddove alla data di presentazione dello scudo fiscale una violazione tributaria (compresa nel novero di quelle indicate al comma 1) sia stata già constatata, o comunque siano già iniziati "accessi, ispezioni e verifiche o altre attività di accertamento tributario e contributivo di cui gli interessati hanno avuto formale conoscenza", il rimpatrio delle attività non produce l'effetto preclusivo degli accertamenti tributari e contributivi, coesenziale alla procedura.

Siffatta previsione è stata costantemente interpretata da questa Corte nel senso di ritenere rilevante ogni atto che abbia comportato, per il contribuente, "formale conoscenza" dell'avvio dell'attività di accertamento, e ciò non solo in presenza della relativa notifica, ma anche quando siano state compiute attività che abbiano coinvolto il contribuente e si siano tradotte in atti del procedimento specifici e di contenuto pertinente, la cui valutazione è di competenza del giudice di merito (v. ad es. Cass. n. 21697/2020).

La "formale conoscenza", come intesa dalla norma citata, richiede infatti che la cognizione dell'interessato sia sorta in relazione al compimento di un atto procedimentale che lo abbia coinvolto; in virtù di tale coinvolgimento, del resto, è pacifico che i benefici dello scudo fiscale si estendono ai soli soggetti che decidano spontaneamente di aderire all'istituto, e non a coloro che vi aderiscono perchè già venuti a conoscenza di indagini tributarie o penali.

In tal senso, peraltro, è stato correttamente attribuito rilievo anche ad atti di indagine compiuti anteriormente all'esercizio dell'azione penale (v. Cass. n. 1321/2022).

A tali principi si è attenuta la sentenza d'appello; nè la stessa può essere in questa sede contestata in relazione alle circostanze valorizzate, atteso che il relativo apprezzamento, come detto, costituisce attività valutativa tipica del giudizio di merito.

2.2. In relazione, poi, alla denunciata ultrapetizione - fondata sul rilievo in base al quale la C.T.R. avrebbe ritenuto come contestata la corretta collocazione temporale dei capitali "scudati" - la sentenza d'appello (punto 5.2) ha richiamato il contenuto delle controdeduzioni dell'Ufficio, in senso comprensivo di siffatta contestazione.

L'argomentare dell'Amministrazione, per come riportato dal ricorrente ("l'Ufficio ritiene che (...) allo stato non è possibile ricondurre automaticamente ed astrattamente gli imponibili accertabili/accertati alle somme o alle attività costituite all'estero oggetto di emersione"), appare in effetti espressivo di un'ampia contestazione, tale da escludere il vizio di ultrapetizione; in ogni caso, la relativa interpretazione, con la conseguente individuazione del contenuto della domanda, integra un tipico accertamento di fatto riservato al giudice del merito e sindacabile in

questa sede solo sotto il profilo della correttezza della motivazione; profilo che, tuttavia, il ricorrente ha confutato in modo apodittico.

2.3. Infine, e quanto al terzo motivo, nel regolare il riparto dell'onere probatorio la sentenza impugnata ha dato continuità al principio, anch'esso ripetutamente affermato da questa Corte, secondo cui la limitazione normativa agli imponibili, rappresentati dalle somme o dalle altre attività costituite all'estero e oggetto di rimpatrio, richiede la dimostrazione di una concreta correlazione oggettiva tra il reddito accertato e la provenienza delle somme o dei beni rimpatriati o regolarizzati; pertanto, il reddito non dichiarato, oggetto di accertamento, deve essere collegato alle somme o ai beni emersi a seguito del rimpatrio, attraverso la dimostrazione dell'astratta riconducibilità delle somme rientrate proprio al reddito contestato, il cui onere è posto a carico del contribuente (Cass. n. 38722/2021; Cass. n. 4719/2021; Cass. n. 34577/2019; Cass. n. 23228/2017).

3. Il quarto motivo denuncia violazione dell'art. 41 CEDU, L. 7 gennaio 1929, n. 4, art. 24 , della L. 27 luglio 2000, n. 217, art. 12 , u.c., e art. 112 c.p.c. .

Il ricorrente critica la sentenza d'appello nella parte in cui ha disatteso il motivo di gravame col quale egli aveva eccepito l'illegittimità degli atti impositivi in quanto non preceduti dall'instaurazione di un regolare contraddittorio.

3.1. Il motivo è infondato.

La tesi del ricorrente si pone, infatti, in contrasto con l'ormai consolidato orientamento di questa Corte, che - in tema di accertamenti sulle imposte dirette che non abbiano comportato accesso diretto presso il contribuente - esclude che la mancata attivazione del contraddittorio endoprocedimentale comporti la nullità dell'atto impositivo (v. ex pluribus Cass. n. 23729/2022).

4. Con il quinto motivo, denunciando violazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 43, comma 3 , e art. 331 c.p.p. , il ricorrente si duole del mancato accoglimento del motivo di appello con il quale aveva eccepito l'intervenuta decadenza dell'Erario dalla potestà impositiva, essendo perento il termine di cui alla prima delle disposizioni invocate, e non ricorrendo i presupposti per il relativo raddoppio.

4.1. Anche tale censura è volta all'affermazione di un principio smentito dal pacifico orientamento giurisprudenziale in base al quale il raddoppio dei termini previsto dal D.P.R. n. 600 del 1973, art. 43, comma 3 , nel testo applicabile *ratione temporis*, presuppone la semplice insorgenza dell'obbligo di denuncia penale per uno dei reati previsti dal D.Lgs. n. 74 del 2000 , e non anche la sua effettiva presentazione (Cass. n. 16677/2022; Cass. n. 13481/2020).

Essa, pertanto, non è fondata.

5. Il sesto motivo deduce violazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 42 , dell' art. 97 Cost. e della L. 11 marzo 1953, n. 87, art. 30 .

Il ricorrente assume che gli avvisi di accertamento sarebbero nulli in quanto non sottoscritti da un dirigente dell'Ufficio, nei termini evidenziati come necessari dalla sentenza n. 37 del 2015

della Corte costituzionale; in proposito, sottolinea l'irrilevanza del fatto che gli avvisi fossero già stati formati alla data di tale pronuncia - come osservato dalla C.T.R. - poichè la relativa questione, concernente un profilo fondamentale del procedimento amministrativo, può essere rilevata officiosamente in ogni stato e grado del giudizio.

5.1. La censura è infondata, pur essendo necessaria, sul punto, una correzione della motivazione della sentenza d'appello.

In proposito, infatti, è sufficiente richiamare l'orientamento consolidato di questa Corte (anche successivamente alla richiamata pronuncia della Corte costituzionale), secondo il quale l'avviso di accertamento, a norma del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 42 deve essere sottoscritto, a pena di nullità, dal capo dell'ufficio o da altro impiegato della carriera direttiva da lui delegato e, cioè, secondo la classificazione prevista dall' art. 17 del c.c. n.l. applicabile *ratione temporis*, da un funzionario di terza area, di cui non è richiesta la qualifica di dirigente (v. Cass. n. 32172/2019).

6. Infine, con il settimo mezzo il ricorrente deduce nullità della sentenza per violazione degli artt. 112 e 162 c.p.c. e del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 7 ovvero, in subordine, omesso esame di un fatto controverso e decisivo per il giudizio.

La censura ha ad oggetto la sentenza impugnata nella parte in cui, ritenendo valida la notifica degli atti impositivi, ha osservato che la relativa prova era stata correttamente acquisita dal giudice di primo grado per effetto dell'ordine di integrazione delle produzioni effettuate dall'Amministrazione.

A tale proposito, la sentenza d'appello ha, per un verso, richiamato i poteri officiosi spettanti al giudice tributario; e, per altro verso, rilevato che i documenti relativi alla notificazione, anche ove fossero stati irritualmente acquisiti in primo grado, potevano essere posti a fondamento della decisione nel giudizio d'appello, in quanto ancora passibili di produzione da parte dell'erario.

6.1. Il motivo è inammissibile perchè non scalfisce la ratio decidendi.

Quanto, infatti, alla prima argomentazione della C.T.R., il ricorrente assume che l'esercizio del potere officioso di acquisizione documentale da parte del giudice tributario non può mai tradursi in un rimedio surrettizio al mancato assolvimento dell'onere probatorio da parte dell'Ufficio; egli non svolge, invece, alcuna valida considerazione di contrasto al secondo argomento, concernente l'ammissibilità della produzione in appello, rispetto al quale si limita ad affermare che la produzione in appello avrebbe richiesto "una nuova e ulteriore manifestazione dell'esercizio della potestà difensiva nel contesto processuale adeguato", invece non avvenuto.

Tale affermazione - per vero neppure chiaramente intelligibile - non vale, infatti, a scalfire l'assunto in base al quale i documenti relativi alla notificazione degli atti impositivi, anche ove irritualmente acquisiti in primo grado, potevano essere posti a fondamento della decisione nel giudizio d'appello in quanto ancora passibili di produzione da parte dell'erario.

7. Il ricorso è, pertanto, complessivamente meritevole di rigetto.

Le spese seguono la soccombenza e sono liquidate in dispositivo.

Ai sensi del D.P.R. n. 115 del 2002, art. 13 comma 1-quater inserito dalla L. n. 228 del 2012, art. 1, comma 17 sussistono i presupposti per il versamento, da parte del ricorrente, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello previsto per il ricorso, a norma dello stesso art. 13, comma 1-bis, se dovuto.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso, condannando il ricorrente al pagamento delle spese, che liquida in Euro 4.000,00 oltre spese prenotate a debito; dà atto della sussistenza dei presupposti per la condanna del ricorrente al versamento dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello previsto per il ricorso stesso, a norma del D.P.R. n. 115 del 2002, art. 13 , comma 1-bis se dovuto.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza