

Civile Sent. Sez. 5 Num. 24659 Anno 2022

Presidente: SORRENTINO FEDERICO

Relatore: DE ROSA MARIA LUISA

Data pubblicazione: 10/08/2022

Oggetto: avv.
accer. IRPEF-
altro 2005

SENTENZA

sul ricorso iscritto al n.7082/14 R.G. proposto da:

CAIRONI CAMILLO, elettivamente domiciliato in Roma Via Francesco de Sanctis n. 4, presso lo studio dell'avvocato Giuseppe Tenchini e dell'avvocato Fabio Franco che lo rappresentano e difendono.

- ricorrente -

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore *pro tempore*, elettivamente domiciliata in Roma Via dei Portoghesi 12, presso l'Avvocatura generale dello Stato che la rappresenta e difende.

- controricorrente -

Avverso la sentenza della COMM.TRIB.REG. LOMBARDIA n. 102/36/13 depositata in data 25 luglio 2013.

Udita la relazione svolta nella pubblica udienza del 24 giugno 2022 ex art. 23, comma 8-*bis*, d.l. 28 ottobre 2020, n. 137, convertito dalla legge 18 dicembre 2020, n. 176, dal consigliere Maria Luisa De Rosa. Dato atto che il Sostituto Procuratore Generale ha concluso per il rigetto del ricorso.

Dato atto che non sono state presentate memorie.

FATTI DI CAUSA

1. A seguito di verifica fiscale effettuata dalla Guardia di finanza - gruppo di Legnano nei confronti di Camillo Caironi, veniva redatto e notificato, in data 29/03/2011, un PVC nel quale si riscontrava il possesso di capitali detenuti all'estero e non dichiarati per gli anni 2005, 2006 e 2007. In sede di contraddittorio, la Guardia di finanza rendeva noto al contribuente di essere in possesso di una scheda riepilogativa/fiche nella quale quest'ultimo risultava cointestatario insieme alla propria coniuge, Nadia Anna Crosignani, di un conto corrente denominato BFENG2 detenuto presso la banca HSBC di Ginevra. Nel corso della verifica, la parte, tramite proprio delegato, non produceva alcuna documentazione né chiariva i quesiti dei verificatori e Camillo Caironi, nei 60 giorni successivi alla notifica del suddetto PVC, non si avvaleva della facoltà prevista dall'art. 12 comma 7, legge 27 luglio 2000 n. 212.

L'Ufficio, pertanto, emetteva l'avviso di accertamento per l'anno 2005 con il quale veniva accertato una maggiore imposta ai fini IRPEF di € 17.013,00 oltre addizionale regionale e comunale e sanzioni.

2. Avverso gli avvisi per gli anni 2005, 2006 e 2007 proponeva distinti ricorsi il contribuente dinanzi alla C.t.p. di Milano, deducendo la mancanza di prova circa l'attribuzione dei dati della scheda fiche al contribuente, l'illegittimità delle prove acquisite, il difetto di motivazione per mancata allegazione del PVC e l'illegittima applicazione delle presunzioni.

3. Nel contraddittorio con l'Ufficio, la C.t.p., previa riunione dei ricorsi, li rigettava.

4. Avverso tale decisione, Camillo Caironi proponeva appello e, nel contraddittorio con l'Ufficio, la C.t.r. della Lombardia, con sentenza n. 101/36/13, depositata il 25/07/2013, respingeva l'impugnazione. La sentenza della C.t.r. della Lombardia è stata impugnata dal sig. Camillo Caironi sulla scorta di sette motivi.

Si è costituita in giudizio con controricorso l'Agenzia delle Entrate chiedendo il rigetto del ricorso.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo di ricorso, il contribuente lamenta: «Nullità della sentenza per a) violazione dell'art. 112 cod. proc. civ., in relazione alla domanda, formulata in sede di gravame, di riunione dei distinti atti di appello proposti dal contribuente, siccome connessi per l'oggetto e per il titolo; b) in subordine, per violazione dell'art. 36 d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 4, cod. proc. civ.».

1.2 Con il secondo motivo di ricorso, il contribuente lamenta: «Nullità della sentenza, per violazione dell'art. 112 cod. proc. civ., per non aver essa pronunciato sul motivo di appello con il quale era stata denunciata l'erroneità della sentenza di primo grado, per ciò che essa non aveva dichiarato il vizio di motivazione degli atti impugnati, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 4, cod. proc. civ.».

1.3 Con il terzo motivo di ricorso, il contribuente lamenta: «Erroneità della sentenza di appello, per violazione dei principi generali in tema di motivazione degli atti impositivi di cui agli artt. 7 legge 27 luglio 2000, n. 212 e 42 d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, alla luce della Direttiva 77/799/CE, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ.».

1.4 Con il quarto motivo di ricorso, il contribuente lamenta: «Erroneità della sentenza impugnata, per violazione del principio di

ripartizione dell'onere della prova di cui all'art. 2697 cod. civ. e, per l'effetto, dell'art. 38, terzo comma, del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, in relazione all'art. 27, paragrafo 2, lett. b) della Convenzione contro le doppie imposizioni Italia/Francia e alla direttiva n. 799/77/CE, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ.».

1.5 Con il quinto motivo di ricorso, il contribuente lamenta: «In subordine: sulla erroneità della sentenza di appello, sempre per violazione del disposto degli artt. 2697 cod. civ. e 38, terzo comma, d.P.R. 29 settembre 1973 n. 600, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ.».

1.6 Con il sesto motivo di ricorso, il contribuente lamenta: «Erroneità della sentenza di appello, per omessa motivazione su di un fatto controverso e decisivo per il giudizio, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 5, cod. proc. civ.».

1.7 Con il settimo motivo di ricorso, il contribuente lamenta: «Erroneità della sentenza impugnata per (sopravvenuta) violazione e falsa applicazione degli artt. 4 e 5, d.l. 28 giugno 1990, n. 167 come novellati dall'art. 9, legge 6 agosto 2013, n. 97, alla luce del cd principio del favor rei di cui all'art. 3, d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 872, tutto ciò alla luce dei principi elaborati dalla giurisprudenza delle legittimità in tema di rilevanza del cosiddetto *jus superveniens* (art. 360, primo comma, n.3 cod. proc. civ. ».

2. In via pregiudiziale, va disattesa l'eccezione di inammissibilità per intempestività del ricorso avanzata dalla Agenzia delle Entrate in controricorso.

Invero, rispetto alla data di deposito della sentenza d'appello, ossia 25/07/2013, il termine ex art. 38, comma 3, d.lgs. 31 dicembre 1992 n.546 sarebbe scaduto il 12/03/2014, data in cui il ricorso risulta essere stato notificato in via Cristoforo Colombo, sede della Agenzia delle Entrate, mediante consegna a persona incaricata

della ricezione, per come risulta dalla relata di notifica, debitamente sottoscritta, allegata al ricorso.

3. il primo motivo è infondato.

Con esso, il ricorrente lamenta *l'error in procedendo* nella parte in cui, nella sentenza impugnata, si è omesso di statuire sulla preliminare istanza di riunione degli appelli, riunione per altro richiesta anche innanzi alla C.t.p. con riferimento ai ricorsi presentati, siccome tutti connessi per l'oggetto e per il titolo.

Per giurisprudenza consolidata di questa Corte, non è configurabile il vizio di omissione di pronuncia su questioni processuali (*ex plurimis*: Cass. 26/09/2013, n. 22083, Cass. 23/01/2009, n. 1701, Cass. 21/02/2006, n. 3667).

4. Il secondo ed il terzo motivo, da trattarsi congiuntamente per ragioni di connessione, sono inammissibili oltre che infondati.

Con essi, il ricorrente lamenta, sia *l'error in procedendo* che *l'error in iudicando* nella parte in cui, nella sentenza impugnata, la C.t.r. non avrebbe pronunciato sulla censura afferente il vizio di motivazione dell'atto impugnato per mancata allegazione, sia da parte della Guardia di finanza che da parte dell'Ufficio finanziario, al P.V.C. ed agli avvisi impugnati, della nota informativa dell'Amministrazione fiscale francese recante l'asserita attribuzione, al contribuente, della disponibilità di un conto corrente presso la HSBC di Ginevra, nonché la rappresentazione delle modalità con cui la stessa Autorità fiscale francese aveva acquisito tale risultanze istruttorie.

La prospettazione dei motivi li rende inammissibili in quanto sono stati formulati facendo semplice e generico rinvio agli atti di causa ma senza trascriverne, sia pure parzialmente, il contenuto, in particolare avuto riguardo al contenuto del P.V.C., così non consentendo, nel rispetto del principio di autosufficienza, alla Corte di svolgere il proprio sindacato.

Secondo il costante insegnamento di questa Suprema Corte, la parte che, in sede di ricorso per cassazione, lamenta vizi di motivazione della sentenza impugnata, ha l'onere di indicare in modo esaustivo le circostanze di fatto che potevano condurre, se adeguatamente considerate, ad una diversa decisione, in quanto il detto ricorso deve risultare autosufficiente e, quindi, contenere in sé tutti gli elementi che diano al giudice di legittimità la possibilità di provvedere al diretto controllo della motivazione della decisione impugnata, non essendo sufficiente un generico rinvio agli atti ed alle risultanze processuali (Cass. n. 27/01/2012, n. 1166).

Nella fattispecie in esame, il ricorrente si è limitato a prospettare le asserite carenze motivazionali della sentenza impugnata, ma non ha riportato in ricorso gli elementi da cui desumere tali carenze al fine di soddisfare il requisito della specificità e completezza del motivo in maniera tale da consentire, nel raffronto tra i già menzionati atti, il vaglio della specificità dei motivi posti a fondamento del secondo, ed il conseguente controllo della decisività del fatto controverso.

Viepiù che, in riferimento alla invocata violazione dell'art. 112 c.p.c., al fine di assolvere l'onere di adeguatezza della motivazione, il giudice di appello non è tenuto a esaminare tutte le allegazioni delle parti, essendo necessario e sufficiente che egli esponga concisamente le ragioni della decisione, così da doversi ritenere implicitamente rigettate le argomentazioni logicamente incompatibili con esse (Cass. 9 febbraio 2021, n. 3126).

Sono anche infondati perché, quanto alla doglianza afferente propriamente alla mancata allegazione al PVC e agli atti impugnati della nota informativa dell'Amministrazione fiscale francese, recante l'asserita attribuzione, al contribuente, della disponibilità di un conto corrente presso la HSBC di Ginevra (Svizzera), essa si palesa infondata alla stregua del consolidato indirizzo giurisprudenziale (Cass. 21/11/2018, n. 30039, Cass. 24/06/2021

n. 18181) per il quale ««l'avviso di accertamento soddisfa l'obbligo di motivazione quando pone il contribuente nella condizione di conoscere esattamente la pretesa impositiva, individuata nel *petitum* e nella *causa petendi* mediante una fedele e chiara ricostruzione degli elementi costitutivi dell'obbligazione tributaria, anche quanto agli elementi di fatto ed istruttori posti a fondamento dell'atto impositivo, in ragione della necessaria trasparenza dell'attività della Pubblica Amministrazione, in vista di un immediato controllo della stessa» (In tal senso anche Cass. 05/03/2021, n. 6154, che richiama Cass. 21/11/2018, n. 30039). Tale orientamento si pone in linea con altra pronuncia non recente ma costituente una pietra miliare (Cass. 23/01/2006 n. 1236) secondo cui: «sul piano normativo generale si deve tener presente che il procedimento amministrativo, anche quello tributario, è la forma della funzione e che il potere di adottare l'atto amministrativo finale è solo l'esercizio terminale di un potere che è stato frazionato, in conformità alle norme, ispirate alla natura delle cose, sul procedimento e, quindi, sulla divisione del potere amministrativo anche nel potere d'iniziativa e, soprattutto, per quel che interessa la presente causa, nel potere istruttorio. Le tre frazioni del potere amministrativo, che sono ricavate non solo dalla natura del processo decisionale umano, ma anche dall'organizzazione amministrativa, si ricompongono nell'atto amministrativo finale, nell'adozione del quale si deve tener conto dei risultati parziali conseguiti nelle fasi precedenti. Questa struttura del procedimento amministrativo esclude che il titolare del potere di decisione debba reiterare l'esercizio dei poteri, d'iniziativa e, soprattutto, istruttorio, che hanno preparato la sua attività. Ciò contrasterebbe, oltre tutto, in maniera netta con i principi di economicità e di efficienza, che sono enunciati dall'art. 1, comma 1 legge 7 agosto 1990, n. 241, in attuazione del principio costituzionale di buon andamento dell'amministrazione pubblica ex

art. 97 Cost., primo comma. Sotto il profilo della garanzia dell'amministrato, poi, è la motivazione dell'atto amministrativo finale, eventualmente anche *per relationem* ad assicurare come, quale e quanta parte dell'attività preparatoria sia recepita nella decisione».

Nel caso di specie, è dalla stessa struttura del ricorso che si evince come parte ricorrente sia stata a conoscenza del contenuto della fiche contestata.

5. Il quarto motivo è infondato.

Con esso, il ricorrente lamenta l'*error in iudicando* nella parte in cui, nella sentenza impugnata, si è ritenuto che gli elementi posti a fondamento degli atti impugnati sarebbero stati acquisiti dall'Agenzia delle Entrate nell'osservanza delle prescrizioni recate nella normativa comunitaria e convenzionale, così concentrandosi sull'assunta violazione della regola di riparto dell'onere della prova di cui all'art. 2697 cod. civ. e, per l'effetto, dell'art. 38, terzo comma, d.P.R. 29 settembre 1973 n. 600, in relazione all'art. 27, par. 2, lett. b) della Convenzione contro le doppie imposizioni Italia/Francia e alla direttiva n. 799/77/CEE.

Nel merito della censura, va evidenziato che le informazioni riguardanti il ricorrente venivano legittimamente acquisite dall'amministrazione fiscale italiana presso l'amministrazione fiscale francese attraverso i canali istituzionali della collaborazione informativa internazionale previsti dalla direttiva n. 77/799/CEE del Consiglio del 19 dicembre 1977 e dalla Convenzione contro le doppie imposizioni tra Italia e Francia; in particolare, tale direttiva stabilisce che gli Stati debbono scambiarsi, a richiesta o no, ogni informazione che sembri utile per un corretto accertamento delle imposte sul reddito o sul patrimonio chiarendo che in tal modo le procedure di scambio di informazioni previste nella direttiva sono finalizzate alla repressione dei fenomeni di evasione a livello comunitario.

Sul punto, la decisione impugnata ha motivato, ritenendola provata, sulla legittimità e la conformità alla normativa vigente, nazionale e sovranazionale, dell'attività accertativa svolta dall'Ufficio, nonché sulla circostanza che la stessa fosse conforme alle modalità di acquisizione dei dati utilizzati nell'attività di verifica (art. 27 della Convenzione contro le doppie imposizioni tra Italia e Francia stipulata il 5 ottobre 1989 e all'art. 2 della Direttiva Comunitaria n. 77/799/CEE del Consiglio datata 19 dicembre 1977).

Pertanto, non può discutersi di onere probatorio atteso che è pacifico che «in tema di accertamento tributario, è legittima l'utilizzazione di qualsiasi elemento con valore indiziario, anche acquisito in modo irrituale, ad eccezione di quelli la cui inutilizzabilità discende da specifica previsione di legge e salvi i casi in cui venga in considerazione la tutela di diritti fondamentali di rango costituzionale. Sono, quindi, utilizzabili ai fini della pretesa fiscale, nel contraddittorio con il contribuente, i dati bancari trasmessi dall'autorità finanziaria francese a quella italiana, ai sensi della direttiva 77/799/CEE, senza onere di preventiva verifica da parte dell'autorità destinataria, sebbene acquisiti con modalità illecite ed in violazione del diritto alla riservatezza bancaria» (Cass. 05/12/2019, n. 31779).

5. Il quarto motivo è infondato.

Con esso, il ricorrente lamenta l'*error in iudicando* nella parte in cui, nella sentenza impugnata, si è ritenuto che gli elementi posti a fondamento degli atti impugnati sarebbero stati acquisiti dall'Agenzia delle Entrate nell'osservanza delle prescrizioni recate nella normativa comunitaria e convenzionale, così concentrandosi sull'assunta violazione della regola di riparto dell'onere della prova di cui all'art. 2697 cod. civ. e, per l'effetto, dell'art. 38, terzo comma, d.P.R. 29 settembre 1973 n. 600, in relazione all'art. 27,

par. 2, lett. b) della Convenzione contro le doppie imposizioni Italia/Francia e alla direttiva n. 799/77/CEE.

Nel merito della censura, va evidenziato che le informazioni riguardanti il ricorrente venivano legittimamente acquisite dall'amministrazione fiscale italiana presso l'amministrazione fiscale francese attraverso i canali istituzionali della collaborazione informativa internazionale previsti dalla direttiva n. 77/799/CEE del Consiglio del 19 dicembre 1977 e dalla Convenzione contro le doppie imposizioni tra Italia e Francia; in particolare, tale direttiva stabilisce che gli Stati debbono scambiarsi, a richiesta o no, ogni informazione che sembri utile per un corretto accertamento delle imposte sul reddito o sul patrimonio chiarendo che in tal modo le procedure di scambio di informazioni previste nella direttiva sono finalizzate alla repressione dei fenomeni di evasione a livello comunitario.

Sul punto, la decisione impugnata ha motivato, ritenendola provata, sulla legittimità e la conformità alla normativa vigente, nazionale e sovranazionale, dell'attività accertativa svolta dall'Ufficio, nonché sulla circostanza che la stessa fosse conforme alle modalità di acquisizione dei dati utilizzati nell'attività di verifica (art. 27 della Convenzione contro le doppie imposizioni tra Italia e Francia stipulata il 5 ottobre 1989 e all'art. 2 della Direttiva Comunitaria n. 77/799/CEE del Consiglio datata 19 dicembre 1977).

Pertanto, non può discutersi di onere probatorio atteso che è pacifico che «in tema di accertamento tributario, è legittima l'utilizzazione di qualsiasi elemento con valore indiziario, anche acquisito in modo irrituale, ad eccezione di quelli la cui inutilizzabilità discende da specifica previsione di legge e salvi i casi in cui venga in considerazione la tutela di diritti fondamentali di rango costituzionale. Sono, quindi, utilizzabili ai fini della pretesa fiscale, nel contraddittorio con il contribuente, i dati bancari

trasmessi dall'autorità finanziaria francese a quella italiana, ai sensi della direttiva 77/799/CEE, senza onere di preventiva verifica da parte dell'autorità destinataria, sebbene acquisiti con modalità illecite ed in violazione del diritto alla riservatezza bancaria» (Cass. 05/12/2019, n. 31779).

7. Il sesto motivo è inammissibile.

Con esso, il ricorrente lamenta l'omesso esame nella parte in cui, nella sentenza impugnata, si sia omesso di valutare il fatto dedotto che la *fiche* fosse un documento redatto su carta bianca e non sottoscritto e, nonostante tutto, sia stato ritenuto mezzo di prova grave, precisa e concordante, in ordine alla riferibilità al ricorrente del conto corrente estero di cui trattasi.

Invero, in base alla disposizione di cui all'art. 348 ter cod. proc. civ.. – nel caso in esame applicabile *ratione temporis* essendo stato l'atto di appello depositato in data 11/03/2013 – non sono impugnabili per omesso esame di fatti storici le sentenze di secondo grado che confermano la decisione di primo grado (c.d. doppia conforme) – allorquando, nei due gradi di merito, le questioni di fatto siano state decise in base alle stesse ragioni.

Nel caso di specie, è indubbio che, sul precipuo punto, la decisione di rigetto o non accoglimento della censura si è fondata sulla assoluta validità della *fiche* siccome acquisita nelle forme e nei termini ampiamente descritti nel capo sub 6) di questa sentenza.

8. Invece è fondato il settimo motivo.

Con esso, il ricorrente lamenta l'*error in iudicando* nella parte in cui, nella sentenza impugnata, non si sia applicata la più favorevole disciplina di cui all'art. 3 d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472 bensì quella più sfavorevole di cui agli artt. 4 e 5 d.l. 28 giugno 1990, n. 167 come novellati dall'art. 9 legge 6 agosto 2013, n. 97.

Sul punto, il ricorrente ha precisato che l'ente impositore ha imputato al contribuente: a) la violazione degli obblighi dichiarativi di cui all'art. 4, comma 1, d.l. 28 giugno 1990, n. 167 per aver

omesso la presentazione del quadro RW, così omettendo l'indicazione nella dedicata sezione II della consistenza degli investimenti ovvero attività estere di natura finanziaria detenute all'estero al termine di ciascun periodo d'imposta; b) la violazione degli obblighi prescritti in tema di monitoraggio fiscale dell'art. 4, comma 2, d.l. n. 167 del 1990 per avere omesso la presentazione del quadro RW, così omettendo l'indicazione nella dedicata III dell'ammontare dei trasferimenti da o verso l'estero che nel corso dell'anno hanno interessato gli investimenti all'estero e le attività estere di natura finanziarie.

Per l'effetto di tali contestazioni, l'Ufficio ha irrogato la sanzione, per le violazioni di cui all'art. 4, comma 1, d.l. n. 167 del 1990, nella misura del 15% per come previsto dall'art. 5, comma 4, d.l. n. 167 del 1990 e, per le violazioni di cui all'art. 4, comma 2, d.l. n. 167 del 1990, ha applicato la sanzione nella misura del 15% prevista dall'art. 5, comma 5, d.l. n. 167 del 1990.

Invece, in virtù dell'art. 3 d.lgs. n. 472 del 1997, avuto riguardo alla novellata disciplina in tema di obblighi dichiarativi ai fini del monitoraggio fiscale, nessuna violazione è attualmente imputabile al contribuente per l'omessa dichiarazione dei trasferimenti da e verso l'estero che hanno interessato le attività finanziarie detenute fuori confine. Inoltre, la sanzione pecuniaria erogabile per la violazione di cui all'art. 4, comma 1, d.l. n. 167 del 1990 è stata ridotta all'importo del 3% con il limite massimo del 15% dell'importo non dichiarato.

9. In conclusione, la Corte dichiara infondati il primo, il quarto ed il quinto motivo di ricorso, inammissibili il secondo, il terzo ed il sesto motivo di ricorso, cassa la sentenza impugnata in relazione al settimo motivo per la rimodulazione delle sanzioni, con rinvio alla Commissione tributaria regionale della Lombardia perché, in diversa composizione, proceda alla quantificazione delle sanzioni

pecuniarie con l'applicazione dello *ius superveniens* più favorevole alla società contribuente.

Al giudice del rinvio è demandato anche di provvedere alla liquidazione delle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte dichiara infondati il primo, il quarto ed il quinto motivo di ricorso, inammissibili il secondo, il terzo ed il sesto motivo di ricorso, cassa la sentenza impugnata in relazione al settimo motivo per la rimodulazione delle sanzioni, con rinvio alla Commissione tributaria regionale della Lombardia perché, in diversa composizione, proceda alla quantificazione delle sanzioni pecuniarie con l'applicazione dello *ius superveniens* più favorevole alla società contribuente nonché alla determinazione delle spese anche del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, il 24 giugno 2022.