

GIUSTIZIA TRIBUTARIA

di CARLO CIMINIELLO

Somme all'estero al Fisco la prova

Le informazioni di uno Stato estero sulle somme ivi detenute dal contribuente italiano devono essere complete. Ed inoltre tali informazioni l'Agenzia delle Entrate le deve riportare nell'accertamento oppure allegarle. In mancanza l'accertamento del Fisco è nullo. Lo ha ribadito di recente la Commissione Tributaria Provinciale di Cuneo (sent. 51/012014), che ha correttamente interpretato le norme in materia di motivazione degli atti tributari.

IL FATTO -In base alle informazioni recuperate dall'Anagrafe Tributaria, l'Agenzia delle Entrate di Cuneo rilevava che un "agente di commercio", aveva trasferito in Italia capitali senza aver denunciato le operazioni sottostanti nella propria dichiarazione dei redditi. In particolare, il contribuente, pur avendo percepito redditi di fonte estera nel corso degli anni 2007 e 2008, non aveva proceduto a dichiararli in Italia. Si era avvalso, però, del così detto "scudo fiscale" presentando apposita dichiarazione di emersione di cui all'art 13/bis d.l. 78/2009. A tal proposito il Fisco riteneva indimostrato che il denaro rimpatriato "era detenuto all'estero" già alla data del 31 dicembre 2008. Per espressa previsione normativa, infatti, (comma 6 dell'art 13/bis citato) possono essere oggetto di emersione esclusivamente le attività detenute all'estero alla data del 31 dicembre 2008. Di qui il recupero a tassazione a sensi dell'art 39, 1 comma lettera d) e art 38 dpr 600/1973 di maggiori ricavi. Avverso l'atto impositivo ricorreva il contribuente eccependo illegittimità dell'avviso di accertamento per violazione e falsa applicazione dell'art 13/bis d.l. 78/2009 e dell'art 10 della legge 212/2000 per mancata tutela del principio di affidamento e buona fede. Inoltre, lamentava l'illegittimità dell'avviso di accertamento per violazione dell'art 42 comma 2 del dpr 600/1973 e dell'art 7 legge 212/2000 "per omessa allegazione di atti cui fa riferimento nella motivazione l'avviso di accertamento". Nonché la violazione e falsa applicazione dell'art 42 comma 1 DPR 600/1973 poiché l'avviso di accertamento era stato sottoscritto da un soggetto diverso dal Capo Ufficio, con impossibilità di verificare se il sottoscrittore è dotato di qualifica dirigenziale. A detta del ricorrente, infatti, l'accertamento risultava sottoscritto da un impiegato non appartenente alla qualifica dirigenziale, ma incaricato unicamente "di funzioni dirigenziali". Quindi esercitava "mansioni superiori e al di fuori delle ipotesi tassativamente previste dalla legge", e né era "stata allegata la preventiva espressa e motivata delega". L'Agenzia delle Entrate si costituiva in giudizio chiedendo il rigetto del ricorso perché, a suo dire, "il ricorrente non aveva dimostrato che le somme scudate erano detenute all'estero, prima del limite temporale del 31 dicembre 2008, limitandosi ad allegare la dichiarazione di emersione presentata all'intermediario".

LA SENTENZA -La Commissione Tributaria di Cuneo ha ritenuto fondato il ricorso ed ha annullato la pretesa impositiva. In particolare, i giudici hanno condiviso l'eccezione della mancata allegazione di atti sollevata ai sensi dell'art 7 dello statuto del contribuente. E' stato osservato, infatti, che in base a tale norma "se nella motivazione dell'avviso di accertamento si fa riferimento ad un altro atto questo deve essere allegato all'atto che lo richiama. In sostanza secondo il Collegio giudicante la disposizione statutaria "rende obbligatorio ("deve") la allegazione dell'atto richiamato, intendendo così garantire l'effettività e la pienezza del contraddittorio in caso di allegazione di atti richiamati nell'accertamento impugnato". Nel caso concreto, è stato rilevato che l'Ufficio ha costruito l'accertamento "sulla base delle informazioni trasmesse dalle autorità estere in virtù degli accordi di cooperazione amministrativa tra stati" e "sulla base delle informazioni presenti in anagrafe tributaria". Tali atti, però, non risultano "allegati all'avviso". Inoltre, l'Ufficio ha lamentato che il contribuente si era limitato ad allegare la dichiarazione di emersione presentata all'intermediario, ma l'art 13/bis del D.L. 78/2009, evidenziano i giudici, "non pone a carico del ricorrente alcun onere di dimostrare che la somma scudata si trovi all'estero". Mentre era proprio "la completezza delle informazioni richieste allo Stato estero che avrebbe dovuto



portare alla conoscenza che la somma scudata si trovava all'estero alla data del 31 dicembre 2008". Pertanto, secondo la CTP "le informazioni estere riportate nell'avviso devono ritenersi à non complete con la conseguenza che non può farsi ricorso alla motivazione per relationem, non essendo riprodotto integralmente l'allegato estero, né essendo riprodotti i contenuti essenziali, quali oggetto, contenuto e destinatari".

CONCLUSIONI -Per quanto sopra, dunque, i giudici tributari, dopo aver rammentato al Fisco che l'art. 13/bis D.L. 78/09 (norma presunta violata) non impone al contribuente alcun onere di dimostrare che le somme da rimpatriare dovevano essere "detenute a partire da una data non successiva al 31 dicembre 2008", hanno accolto il ricorso del contribuente ed annullato la pretesa impositiva. E ciò in quanto all'accertamento non era stata allegata (o riprodotta), in violazione dell'art. 7 dello Statuto del Contribuente, la documentazione richiamata in motivazione. Sul punto è da evidenziarsi che i Giudici di Cuneo, nel caso di specie, hanno fatto buon uso dei principi affermati di recente dalla Suprema Corte (vds. Ord. 9032/2013). Per la Cassazione, infatti, nel regime introdotto dall'art. 7 della legge 27 luglio 2000, n. 212, l'obbligo di motivazione degli atti tributari può essere adempiuto anche "per relationem", ovverosia mediante il riferimento ad elementi di fatto risultanti da altri atti o documenti, che siano collegati all'atto notificato. Tuttavia, tale atto deve riprodurre 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.