Ordinanza del 12/05/2021 n. 12513 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Intitolazione:

Condoni - Scudo fiscale - Attività rimpatriate derivanti da reato di appropriazione indebita aggravata - Inefficacia condono - Irrogazione sanzioni.

Massima:

In tema di scudo fiscale, restano esclusi dal campo di applicazione dell'art. 13-bis del DL n. 78 del 2009, ad eccezione dei reati di dichiarazione infedele e di omessa dichiarazione di cui agli articoli 4 e 5 del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, in quanto l'effettivo pagamento dell'imposta comporta, in materia di esclusione della punibilità penale, limitatamente al rimpatrio ed alla regolarizzazione, l'applicazione della disposizione di cui al già vigente articolo 8, comma 6, lettera c), della legge 27 dicembre 2002, n. 289, e successive modificazioni, i reati di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici, dichiarazione infedele, omessa dichiarazione e occultamento o distruzione di documenti contabili, compresi documenti informatici e copie autentiche che tengano luogo degli originali mancanti. Nel caso di specie, l'Agenzia delle entrate, richiedeva il rinvio a giudizio nei confronti di un contribuente relazionandosi a pronunce emesse verso altri soggetti per il reato di riciclaggio avente come presupposto l'appropriazione indebita, in quanto gli esiti del procedimento penale a carico degli imputati avrebbero potuto corroborare, insieme ad altri elementi, la derivazione delle attività scudate dal reato di appropriazione indebita, per il quale era stata pronunciata, nei confronti dell'imputato, sentenza di applicazione della pena su richiesta. Il riferimento, pertanto, è a una sentenza di applicazione della pena nei confronti di un contribuente che dimostrava l'esisteva di un procedimento penale contro di lui, ma non avente per oggetto l'impugnato atto di contestazione fondato sulla ritenuta derivazione delle attività oggetto delle dichiarazioni riservate presentate, ma del reato di appropriazione indebita e, quindi non legittimo, come la relativa irrogazione delle sanzioni.

Massima redatta a cura del Ce.R.D.E.F.

Testo:

Rilevato che:

l'Agenzia delle entrate notificò a Giovanni Vismara, contribuente che aveva aderito al cosiddetto "scudo fiscale" di cui all'art. 13-bis del d.l. 10luglio 2009, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 3 agosto 2009, n. 102, un atto di contestazione, con il quale - ritenendo che la predetta adesione allo "scudo fiscale" fosse improduttiva di effetti in quanto il rimpatrio riguardava attività derivanti da un reato diverso da quelli per i quali era esclusa la punibilità ai sensi del comma 4 dello stesso art. 13-bis - irrogava la sanzione amministrativa pecuniaria, pari al 100 per cento del valore delle attività rimpatriate, prevista, per l'effettuazione di un tale rimpatrio, dall'art. 17, comma 2- bis, del d.l. 25 settembre 2001, n. 350, convertito, con modificazioni, dalla legge 23 novembre 2001, n. 409;

deducendo, tra l'altro, l'infondatezza delle contestazioni dell'Agenzia delle entrate in ordine all'esistenza della menzionata causa di inefficacia dello "scudo fiscale", G. V. impugnò l'atto di contestazione davanti alla Commissione tributaria provinciale di Milano (hínc anche: «CTP»), che accolse il ricorso del contribuente;

avverso tale pronuncia, l'Agenzia delle entrate propose appello alla Commissione tributaria regionale della Lombardia (hinc anche: «CTR»), che lo rigettò con la motivazione che «la Commissione Tributaria Regionale ritiene di dover confermare la sentenza impugnata per tre ordini di motivi. Il primo, in quanto la sentenza di patteggiamento effettuato dal contribuente, n. 1131/2008, non si riferisce al trasferimento di attività all'estero, bensì al reato di appropriazione indebita per cui la somma scudata non può ritenersi il provento di un reato, prova ne è che nella sentenza del Tribunale Penale di Milano del 30.11.2009 non vi è traccia del contribuente.

Peraltro il reato di infedele od omessa dichiarazione, pur prescindendo dalla sua commissione ed eventuale prescrizione non avrebbe potuto comportare l'inefficacia dello scudo fiscale la cui punibilità è esclusa dall'art. 14 comma 1, lettera c) del D. L. 350/2001. Il secondo, in quanto la menzione del V. in un capo di imputazione a carico di F. e P. non è elemento sufficiente a dimostrare l'esistenza di un reato a suo carico. Il terzo, in quanto l'affermazion[e] dell'Ufficio circa l'esistenza di procedimenti penali a carico del contribuente, oltre a non essere dimostrata, è smentita dalle predette sentenze n. 1131/2008 e 31400/2009 nonché dalla relazione del Prof. Paliero»;

avverso tale sentenza della CTR, depositata il 15 marzo 2016 e non notificata, ricorre per cassazione l'Agenzia delle entrate, che affida il proprio ricorso, notificato il 14 ottobre 2016, a un unico motivo;

G. V. resiste con controricorso, notificato il 24 novembre 2016;

il Procuratore generale ha depositato conclusioni scritte, con le quali ha chiesto l'accoglimento del ricorso;

G. V. ha depositato una memoria.

Considerato che:

con l'unico motivo, la ricorrente denuncia, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 4), cod. proc. civ., la nullità della sentenza impugnata «per apparenza e insanabile contraddittorietà della

motivazione» atteso che, premesso che la sanzione di cui all'impugnato atto di contestazione era stata irrogata in ragione della ritenuta improduttività di effetti dell'adesione allo "scudo fiscale" perché il rimpatrio effettuato dal contribuente riguardava attività derivanti dal reato, diverso da quelli per i quali era esclusa la punibilità ai sensi del comma 4 dell'art. 13-bis del d.l. n. 78 del 2009, di appropriazione indebita aggravata - come comprovato dalle risultanze della causa e, in particolare, degli atti del relativo procedimento penale nei confronti del V. conclusosi con la sentenza del Tribunale di Milano n. 1131/2008 di applicazione della pena su richiesta (ex art. 444 cod. proc. pen.) nonché del procedimento penale R.G.N. 31400/2009 «a carico di [...] coloro che si erano occupati del riciclaggio delle operazioni illecite di cui al primo procedimento penale» - «[l]a decisione che si impugna [..] si risolve in una serie di frasi completamente prive di effettivo valore motivazionale in quanto apodittiche, generiche e insanabilmente contraddittorie»;

il motivo è fondato;

l'art. 13-bis del d.l. n. 78 del 2009 prevedeva la possibilità di fare emergere le attività finanziarie e patrimoniali detenute fuori del territorio dello Stato in violazione della normativa sul cosiddetto "monitoraggio fiscale" (di cui al d.l. 28 giugno 1990, n. 167, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 agosto 1990, n. 227) mediante la presentazione a un intermediario di una dichiarazione riservata delle attività oggetto di rimpatrio o di regolarizzazione, i quali si perfezionavano con il pagamento dell'imposta straordinaria sulle predette attività istituita dallo stesso art. 13-bis;

in virtù del rinvio operato dal primo periodo del comma 4 dell'art. 13-bis del d.l. n. 78 del 2009 (secondo cui «N'effettivo pagamento dell'imposta produce gli effetti di cui agli articoli 14 e 15 e rende applicabili le disposizioni di cui all'articolo 17 del decreto-legge 25 settembre 2001, n. 350, convertito, con modificazioni, dalla legge 23 novembre 2001, n. 409, e successive modificazioni») all'art. 14 del d.l. n. 350 del 2001, l'effettivo pagamento dell'imposta straordinaria produceva gli effetti di: a) precludere, nei confronti del dichiarante e dei soggetti solidalmente obbligati, ogni accertamento tributario e contributivo per i periodi d'imposta che avevano termine al 31 dicembre 2008 «limitatamente agli imponibili rappresentati dalle somme o dalle altre attività costituite all'estero e oggetto di rimpatrio» (o mantenute all'estero e regolarizzate) (lett. a del comma 1 dell'art. 14 del d.l. n. 350 del 2001); b) estinguere le sanzioni amministrative tributarie e previdenziali, nonché quelle per la violazione degli obblighi in tema di "monitoraggio fiscale" di cui all'art. 5 del d.l. n. 167 del 1990, «relativamente alla disponibilità delle attività finanziarie dichiarate» (lett. b del comma 1 dell'art. 14 del d.l. n. 350 del 2001);

c) escludere la punibilità per i reati di cui agli artt. 4 (dichiarazione infedele) e 5 (omessa dichiarazione) del d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, e per i reati di cui al d.l. 10 luglio 1982, n. 429, convertito, con modificazioni, dalla legge 7 agosto 1982, n. 516 (a eccezione di quelli di cui all'art. 4, lett. d e f), sempre «relativamente alla disponibilità delle attività finanziarie dichiarate» (lett, c del comma 1 dell'art. 14 del d.l. n. 350 del 2001);

peraltro, il primo periodo del comma 4 dell'art. 13-bis del d.l. n. 78 del 2009, rinviava anche, come si è visto, all'art. 17 del d.l. n. 350 del 2001 e, quindi, anche al comma 2-bis di tale articolo - secondo cui

«l'utilizzo delle modalità di cui agli articoli 12, 15 e 16 per effettuare il rimpatrio o la regolarizzazione di attività detenute all'estero derivanti da reati diversi da quelli per i quali è esclusa la punibilità ai sensi dell'articolo 14, comma 1, lettera c), non produce gli effetti di cui al medesimo articolo 14 ed è punito con una sanzione amministrativa pecuniaria pari al 100 per cento del valore corrente delle attività oggetto della dichiarazione riservata» -- con le conseguenze che, in applicazione di tale richiamato comma 2-bis, 'effettuazione del rimpatrio o della regolarizzazione di attività detenute all'estero derivanti da reati diversi da quelli di cui agli artt. 4 (dichiarazione infedele) e 5 (omessa dichiarazione) del d.lgs. n. 74 del 2000 e di cui al d.l. n. 429 del 1982 (a eccezione di quelli di cui all'art. 4, lett. d e f): a) non produceva gli effetti di cui all'art. 14 del d.l. n. 350 del 2001 e, quindi, tra gli altri, l'effetto preclusivo dell'esercizio del potere di accertamento degli imponibili rappresentati dalle stesse attività; b) era punito con la sanzione amministrativa del 100 per cento del valore delle medesime (con il che il legislatore aveva evidentemente inteso dissuadere dall'utilizzazione della misura agevolativa con riguardo ad attività che derivassero da reati diversi da quelli per i quali era prevista l'esclusione della punibilità);

il novero dei reati esclusi dalla punibilità fu successivamente ampliato dall'art. 1, comma 1, lett. b), del d.l. 3 agosto 2009, n. 103 (decreto correttivo del decreto-legge anticrisi n. 78 del 2009), convertito, con modificazioni, dalla legge 3 ottobre 2009, n. 141, il quale - sostituendo il secondo periodo del comma 4 dell'art. 13-bis del d.l. n. 78 del 2009 (il quale, nel suo testo originario, prevedeva che «[r]estano comunque esclusi dal campo di applicazione del presente articolo i reati, ad eccezione dei reati di dichiarazione infedele e di omessa dichiarazione di cui agli articoli 4 e 5 del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74») con il seguente: «[f]ermo quanto sopra previsto, e per l'efficacia di quanto sopra, l'effettivo pagamento dell'imposta comporta, in materia di esclusione della punibilità penale, limitatamente al rimpatrio ed alla regolarizzazione di cui al presente articolo, l'applicazione della disposizione di cui al già vigente articolo 8, comma 6, lettera c), della legge 27 dicembre 2002, n. 289, e successive modificazioni; resta ferma l'abrogazione dell'articolo 2623 del codice civile disposta dall'articolo 34 della legge 28 dicembre 2005, n. 262» - escluse la punibilità penale, limitatamente al rimpatrio e alla regolarizzazione di cui all'art. 13-bis, per i reati, elencati nel richiamato art. 8, comma 6, lett. c): a) di cui agli artt. 2 (dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti), 3 (dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici), 4 (dichiarazione infedele), 5 (omessa dichiarazione) e 10 (occultamento o distruzione di documenti contabili) del d.lgs. n. 74 del 2000; b) di cui agli artt. 482 (falsità materiale commessa dal privato), 483 (falsità ideologica commessa dal privato in atto pubblico), 484 (falsità in registri e notificazioni), 485 (falsità in scrittura privata), 489 (uso di atto falso), 490 (soppressione, distruzione e occultamento di atti veri), 491-bis (documenti informatici) e 492 (copie autentiche che tengono luogo degli originali mancanti) cod. pen. e agli artt. 2621 (false comunicazioni sociali) e 2622 (false comunicazioni sociali delle società quotate) cod. civ., quando gli stessi fossero stati commessi per eseguire o occultare i predetti reati tributari ovvero per conseguirne il profitto e fossero riferiti alla stessa pendenza o situazione tributaria;

come si è visto, con l'impugnato atto di contestazione, l'Agenza delle entrate irrogò la sanzione amministrativa, prevista dal citato comma 2-bis dell'art. 17 del d.l. n. 350 del 2001 (richiamato dal comma 4 dell'art. 13-bis del d.l. n. 78 del 2009), del 100 per cento del valore delle attività

rimpatriate dal Vismara, sul ritenuto presupposto che queste derivassero dal reato, diverso da quelli per i quali era esclusa la punibilità ai sensi dello stesso comma 4, di appropriazione indebita aggravata;

tanto premesso in diritto e in fatto, si deve ribadire il principio che, a seguito della riformulazione (a opera dell'art. 54, comma 1, lett. b, del d.l. 22 giugno 2012, n. 83, convertito, con modificazioni, dalla legge 7 agosto 2012, n. 134), del n. 5) del primo comma dell'art. 360 cod. proc. civ., «non è più deducibile quale vizio di legittimità il semplice difetto di sufficienza della motivazione, ma i provvedimenti giudiziari non si sottraggono all'obbligo di motivazione previsto in via generale dall'art. 111, sesto comma, Cost. e, nel processo civile, dall'art. 132, secondo comma, n. 4, c.p.c. Tale obbligo è violato qualora la motivazione sia totalmente mancante o meramente apparente, ovvero essa risulti del tutto inidonea ad assolvere alla funzione specifica di esplicitare le ragioni della decisione (per essere afflitta da un contrasto irriducibile tra affermazioni inconciliabili oppure perché perplessa ed obiettivamente incomprensibile) e, in tal caso, si concreta una nullità processuale deducibile in sede di legittimità ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 4, c.p.c.» (Cass., 25/09/2018, n. 22598; in precedenza, Cass., S.U., 07/04/2014, n. 8053);

è stato altresì chiarito che si ha motivazione apparente quando la motivazione, «benché graficamente esistente, non renda, tuttavia, percepibile il fondamento della decisione, perché recante argomentazioni obbiettivamente inidonee a far conoscere il ragionamento seguito dal giudice per la formazione del proprio convincimento, non potendosi lasciare all'interprete il compito di integrarla con le più varie, ipotetiche congetture» (Cass., S.U., 03/11/2016, n. 22232; Cass., 23/05/2019, n. 13977);

l'impugnata sentenza della CTR rientra, nel suo complesso, in tali gravi anomalie argomentative, concretizzando un caso di motivazione in parte obiettivamente incomprensibile o inidonea, in parte logicamente irrilevante ai fini del decidere e in parte meramente apparente;

la questione sulla quale la CTR era chiamata a decidere, sulla base delle risultanze di causa, era se le attività oggetto delle dichiarazioni riservate presentate dal Vismara derivassero o no da un reato diverso da quelli per i quali era esclusa la "copertura" penale dello "scudo" e, in particolare, dal reato di appropriazione indebita per il quale era stata pronunciata, nei confronti dello stesso V., la sentenza del Tribunale di Milano n. 1131/2008 di applicazione della pena su richiesta;

il primo argomento addotto dalla CTR per negare tale derivazione è che «la sentenza di patteggiamento effettuato dal contribuente, n. 1131/2008, non si riferisce al trasferimento di attività all'estero, bensì al reato di appropriazione indebita per cui la somma scudata non può ritenersi il provento di un reato» e che «prova ne è che nella sentenza del Tribunale Penale di Milano del 30.11.2009 non vi è traccia del contribuente. Peraltro il reato di infedele od omessa dichiarazione, pur prescindendo dalla sua commissione ed eventuale prescrizione non avrebbe potuto comportare l'inefficacia dello scudo fiscale la cui punibilità è esclusa dall'art. 14 comma 1, lettera c) del D. L. 350/2001»;

quanto alla prima delle due asserzioni in cui l'argomento si articola, risulta obiettivamente incomprensibile il ragionamento, con essa espresso, per il quale il fatto che la sentenza del

Tribunale di Milano n. 1131/2008 di applicazione della pena su richiesta nei confronti del Vismara «non si riferisce al trasferimento di attività all'estero, bensì al reato di appropriazione indebita» porterebbe a escludere che le attività oggetto delle dichiarazioni riservate presentate dal Vismara potessero derivare da tale reato;

quanto alla seconda delle asserzioni in cui l'argomento si articola, le circostanze, da essa evidenziate, che nella sentenza del Tribunale di Milano pronunciata a conclusione del procedimento penale R.G.N. 31400/2009 «non vi è traccia del contribuente» e che «i/ reato di infedele od omessa dichiarazione li..] non avrebbe potuto comportare l'inefficacia dello scudo fiscale» erano logicamente irrilevanti ai fini del decidere, atteso che l'impugnato atto di contestazione si fondava sulla ritenuta derivazione delle attività oggetto delle dichiarazioni riservate presentate dal Vismara non dai reati per i quali era intervenuta condanna, nei confronti di altri, nell'ambito del procedimento penale R.G.N. 31400/2009 - di cui erano stati solo invocati alcuni atti a fini di prova - né dai reati di dichiarazione infedele od omessa dichiarazione, ma dal reato di appropriazione indebita per il quale era stata pronunciata, nei confronti dello stesso Vismara, la sentenza del Tribunale di Milano n. 1131/2008 di applicazione della pena su richiesta;

il secondo argomento addotto dalla CTR è che «la menzione del Vismara in un capo di imputazione a carico di F. e P. non è elemento sufficiente a dimostrare l'esistenza di un reato a suo carico»;

anche tale argomentazione risulta obiettivamente inidonea, atteso che - premesso che, secondo l'assunto dell'appellante Agenzia delle entrate, come riportato nella sentenza impugnata, «è stato richiesto il rinvio a giudizio nei confronti di Franchini e Peran per il reato di riciclaggio avente come presupposto l'appropriazione indebita» - gli esiti del procedimento penale a carico degli imputati F. e P. erano stati invocati dall'Agenzia delle entrate, evidentemente, non in quanto prova «sufficiente a dimostrare l'esistenza di un reato a [...] carico» del V., ma solo al fine di corroborare (insieme ad altri elementi) la derivazione delle attività da lui "scudate" dal reato di appropriazione indebita, per il quale era stata pronunciata, nei confronti del V., sentenza di applicazione della pena su richiesta;

il terzo argomento addotto dalla CTR è che «l'affermazion[e] dell'Ufficio circa l'esistenza di procedimenti penali a carico del contribuente, oltre a non essere dimostrata, è smentita dalle predette sentenze n. 1131/2008 e 31400/2009 nonché dalla relazione del Prof. P.»;

tale argomentazione appare, nelle diverse asserzioni in cui si articola: a) obiettivamente incomprensibile, là dove fa riferimento alla sentenza del Tribunale di Milano n. 1131/2008, non essendo dato capire come una sentenza di applicazione della pena nei confronti di un soggetto possa smentire l'esistenza di un procedimento penale contro di lui; b) obiettivamente inidonea, là dove fa riferimento al procedimento penale R.G.N. 31400/2009, atteso che, come si è detto, l'impugnato atto di contestazione si fondava sulla ritenuta derivazione delle attività oggetto delle dichiarazioni riservate presentate dal Vismara non dai reati per i quali era intervenuta condanna, nei confronti di altri, nell'ambito del procedimento penale R.G.N. 31400/2009, ma dal reato di appropriazione indebita; c) del tutto apparente e, in parte, incomprensibile(là dove fa riferimento alla «relazione del Prof. P.», attesa, sotto il primo profilo, l'assoluta genericità di tale

richiamo - in mancanza di qualsiasi menzione del contenuto della relazione e della valenza dimostrativa a esso attribuita - e, sotto il secondo profilo, l'impossibilità di comprendere come la stessa relazione potesse smentire l'esistenza del procedimento penale contro il Vismara conclusosi con la sentenza di applicazione della pena su richiesta nei confronti dello stesso per il reato di appropriazione indebita;

pertanto, il ricorso deve essere accolto, la sentenza impugnata deve essere cassata e la causa deve essere rinviata alla Commissione tributaria regionale della Lombardia, in diversa composizione, che dovrà provvedere anche alla liquidazione delle spese del presente giudizio di cassazione.

P.Q.M.

accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e rinvia la causa alla Commissione tributaria regionale della Lombardia, in diversa composizione, cui demanda di provvedere anche sulle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma il 09/02/2021.

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza