Ordinanza del 20/02/2021 n. 4719 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 6

Testo

Intitolazione:

Accertamento - Scudo fiscale - Prova del contribuente.

Massima:

In materia di scudo fiscale, il contribuente è tenuto a fornire la dimostrazione di una concreta correlazione oggettiva, quanto meno di compatibilità, se non di immediata derivazione, oltre che cronologica e quantitativa, tra il reddito accertato e la provenienza delle somme o dei beni rimpatriati o regolarizzati, nel senso che il reddito non dichiarato, oggetto di accertamento, deve essere collegato alle somme o ai beni emersi a seguito dei rimpatrio, restando pertanto escluse dall'efficacia inibente dello scudo tutte quelle fattispecie in cui l'accertamento abbia ad oggetto componenti estranei rispetto alle attività scudate e con essi non compatibili. Infatti, l'effetto preclusivo del generale potere di accertamento dell'Amministrazione, di cui all'art. l'art. 14, comma 1, lettera a), d.l. n. 350 del 2001 ha natura di eccezionale misura di agevolazione per il contribuente, il quale pertanto, a fronte della specifica contestazione dell'Ufficio in ordine al verificarsi di tutti i presupposti della sua operatività, ed alla conseguente allegazione della persistenza del potere accertativo esercitato con l'avviso, ha l'onere di fornire la relativa prova.

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

Testo:

CONSIDERATO IN FATTO

1. S. I. M. proponeva ricorso davanti alla Commissione Tributaria Provinciale di Imperia avverso gli avvisi di accertamento emessi in relazione agli anni di imposta 2005, 2006 e 2007 con i quali veniva contestato un maggiore reddito- elevandolo ai fini Irpef e relative addizionali,ai sensi della disciplina dell'accertamento sintetico di cui agli artt. 38 del dPR 600/73 e del D.M. 19.9.1992.

2. La Commissione Tributaria Provinciale accoglieva il ricorso.

3. La sentenza veniva impugnata dall'Agenzia delle Entrate e la Commissione Regionale Tributaria della Regionale della Liguria rigettava il ricorso rilevando, per quanto di interesse in

questa sede, che la disciplina del rimpatrio e della regolarizzazione dei capitali detenuti all'estero (cosiddetto « scudo fiscale») fosse opponibile anche agli atti di accertamento sintetici per i periodi di imposta precedenti all'emersione di attività costituite all'estero.

5. Avverso la sentenza della CTR Agenzia delle Entrate srl ha proposto ricorso per Cassazione affidandosi ad un unico motivo. Il contribuente si è costituito depositando controricorso. Ric. 2019 n. 25970 sez. MT - ud. 27-01-2021 -2-

RITENUTO IN DIRITTO

1.Con l'unico motivo la ricorrente deduce la violazione e falsa applicazione degli artt. 13 bis d.l. 78/2009 convertito in I. 102/09, 14 d.l. nr 350/01 e 38 del dPR nr 600/73rsi argomenta / che la CTR abbia errato nel ritenere neutralizzata la presunzione di maggior reddito derivante dalle spese sostenute dalle somme fatte rientrare in un periodo successivo agli anni di imposta oggetto dell'accertamento senza che fosse stata fornita la prova dell'utilizzazione delle somme depositate all'estero per il mantenimento del tenore di vita contestato dall'Ufficio.

2 II motivo è fondato.

2.1 L' art. 13-bis del d.I 78/2009 consente la possibilità di fare emergere - mediante "rimpatrio" o "regolarizzazione" - le attività finanziarie e non finanziarie detenute all'estero in violazione delle norme tributarie e di monitoraggio valutario contenute nel D.L. n. 167 del 1990, attraverso la presentazione ad un intermediario di una dichiarazione riservata con la quale si procede all'emersione degli investimenti e delle attività finanziarie detenuti all'estero (da una data non successiva al 31 dicembre 2008) in violazione delle norme sul monitoraggio fiscale, ed il versamento di un'imposta straordinaria. 2.2 Quanto agli effetti dell'accesso allo scudo fiscale, l'art. 14, comma 1, lett. a), d.l. n. 350 del 2001, espressamente richiamato dall'art. 13 bis d.l. citato così dispone: « Salvo quanto stabilito dal comma 7, il rimpatrio delle attività finanziarie effettuato ai sensi dell'articolo 12 e nel rispetto delle modalità di cui all'articolo 13: a) preclude nei confronti del dichiarante e dei soggetti solidalmente obbligati, ogni Ric. 2019 n. 25970 sez. MT - ud. 27-01-2021 -3- accertamento tributario e contributivo per i periodi d'imposta per i quali non è ancora decorso il termine per l'azione di accertamento alla data di entrata in vigore del presente decreto, limitatamente agli imponibili rappresentati dalle somme o dalle altre attività costituite all'estero e oggetto di rimpatrio ».

2.2 La questione posta all'esame di questo Collegio è quella del significato da attribuire all'espressione normativa limitatamente agli imponibili rappresentati dalle somme oggetto di rimpatrio».

2.3 Come riconosciuto anche dai giudici di seconde cure la disposizione normativa non comporta una vera e propria franchigia da accertamenti di qualsiasi genere e natura; se così fosse la norma non si sottrarrebbe ad una censura di incostituzionalità per violazione degli artt. 3 e 53.

2.4 Affinchè operi l'effetto preclusivo si richiede, oltre all'elemento quantitativo e numerico tra il reddito accertato e le attività «scudate», anche il collegamento tra l'importo delle somme

rimpatriate e l'imponibile oggetto di verifica fiscale.

2.5 Nel caso di specie si controverte sull'inclusione, o meno, nell'ambito del perimetro degli avvisi di accertamento inibiti dall'adesione all'istituto del rimpatrio di capitali, degli atti impositivi recanti una rideterminazione sintetica, sulla base di indici di capacità contributiva e patrimoniale, del reddito per annualità precedenti al 2009.

2.6 Il decisum della CTR trova fondamento nella circolare del 10 ottobre 2009 nr 43/E secondo la quale «la preclusione opera automaticamente, senza necessità di prova specifica da parte del contribuente, in tutti i casi in cui sia possibile, anche astrattamente, ricondurre gli imponibili accertati alle somme o Ric. 2019 n. 25970 sez. MT - ud. 27-01-2021 -4- alle attività costituite all'estero oggetto di rimpatrio", e, dall'altro, che "l'effetto preclusivo dell'accertamento, tenuto conto delle finalità generali del provvedimento, può altresì essere opposto anche nei confronti di accertamenti di tipo 'sintetico', come nell'ipotesi di contestazione di un maggior reddito complessivo riferibile anche astrattamente alle attività oggetto di emersione».

2.7 L'Agenzia delle entrate è nuovamente intervenuta sul tema emanando una nuova circolare la nr 52/E dell'8 ottobre 2010, che rettificando il precedente orientamento ha individuato quale ulteriore presupposto per l'opponibilità dello scudo fiscale la conferma da parte del contribuente sul fatto "che le attività dichiarate non erano già detenute in epoca antecedente al periodo d'imposta oggetto del controllo".

2.8 Secondo il recente orientamento giurisprudenziale (cfr Cass. 34557/2019) « l'effetto preclusivo del generale potere di accertamento dell'Amministrazione, di cui all'art. l'art. 14, comma 1, lett. a), d.l. n. 350 del 2001 (definito in dottrina anche provvedimento di condono fiscale "impuro" intrinsecamente agevolativo), ha natura di eccezionale misura di agevolazione per il contribuente, il quale pertanto, a fronte della specifica contestazione dell'Ufficio in ordine al verificarsi di tutti i presupposti della sua operatività, ed alla conseguente allegazione della persistenza del potere accertativo esercitato con l'avviso controverso, ha, secondo la giurisprudenza di questa Corte, l'onere di fornire la relativa prova (cfr., ex multis, Cass. 04/10/2017, n. 23228, secondo cui, in tema di agevolazioni tributarie, chi vuole fare valere una forma di esenzione o di agevolazione qualsiasi deve provare, quando sul punto vi è contestazione, i presupposti che legittimano la richiesta della esenzione o della agevolazione; Cass. Ric. 2019 n. 25970 sez. MT - ud. 27-01-2021 -5- 13/07/2017,n.172831, in tema di condono fiscale, circa l'onere, gravante sul contribuente, di provare che il versamento effettuato concerna la controversia in corso e che le somme pagate corrispondano a quelle dovute per tale beneficio; Cass. 13/04/2012, n. 5846, per la quale, in tema di avviso di accertamento, grava sul contribuente, a fronte del diritto di credito dell'Amministrazione al tributo, fondato sull'allegazione di un maggior imponibile, l'onere di dimostrare che la situazione o la pendenza tributaria siano state definite con l'adempimento di tutte le prescrizioni previste dalla legge sul condono).

L'attribuzione al contribuente di tale onere, peraltro, è coerente altresì con il cd. principio di vicinanza della prova, rispetto ai dati necessari a dare conto della correlazione tra gli imponibili in questione e le somme o le altre attività costituite all'estero e oggetto di rimpatrio, che rientrano nella disponibilità del primo (e che, proprio in ragione del limitato contenuto

necessario della dichiarazione riservata del contribuente, non sono parimenti conosciuti immediatamente dall'Amministrazione)»

2.9 Quanto poi ai contenuti dei predetto onere e stato precisato che « la limitazione normativa agli «imponibili rappresentati dalle somme o dalle altre attività costituite all'estero e oggetto di rimpatrio» richied*, la dimostrazione di una concreta correlazione oggettiva (quanto meno di compatibilità, se non di immediata derivazione, oltre che cronologica e quantitativa) tra il reddito accertato e la provenienza delle somme o dei beni rimpatriati o regolarizzati, nel senso che il reddito non dichiarato, oggetto di accertamento, deve essere collegato alle somme o ai beni emersi a seguito dei rimpatrio, restando pertanto escluse dall'efficacia inibente dello "scudo" tutte quelle fattispecie in cui Ric. 2019 n. 25970 sez. MT - ud. 27-01-2021 -6- l'accertamento abbia ad oggetto componenti estranei rispetto alle attività "scudate" e con essi non compatibili».

2.10 Nel caso di specie la sentenza impugnata non ha fatto corretta applicazione di tali principi avendo ritenuto automaticamente operante il contestato effetto preclusivo dello "scudo fiscale" opposto dalla contribuente, omettendo di verificare in maniera adeguata se, nel caso concreto, fosse possibile ricondurre gli imponibili accertati alle somme oggetto di rimpatrio, ciò che l'Ufficio aveva escluso (come risulta dal relativo appello versato in atti).

3 Il ricorso va, quindi, accolto e la sentenza cassata con rinvio alla Commissione Tributaria Regionale della Liguria in diversa composizione anche in ordine alla regolamentazione delle spese del presente procedimento.

PQM

La Corte, accoglie il ricorso cassa l'impugnata sentenza e rinvia alla Commissione Tributaria Regionale della Liguria in diversa composizione anche in ordine alla regolamentazione delle spese del presente procedimento.

Così deciso nella camera di consiglio del 27 gennaio 2021.

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza