Sentenza del 30/12/2019 n. 34577 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Svolgimento del processo

1. L'Agenzia delle entrate propone ricorso, affidato a due motivi, per la cassazione della sentenza della Commissione tributaria regionale del Lazio, n. 55/22/2012, depositata il 27 febbraio 2012, che ha rigettato il suo appello incidentale, accogliendo quello principale della contribuente, avverso la sentenza della Commissione tributaria provinciale di Roma, che aveva parzialmente accolto il ricorso di M.M. contro l'avviso con il quale l'Ufficio aveva accertato induttivamente, ai sensi del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 39, comma 2, e del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 55, per l'anno d'imposta 2003, ai fini Irpef ed Irap, un reddito d'impresa ed un valore della produzione netta pari ad Euro 435.414,49; e, ai fini Iva, un volume d'affari, relativo ad operazioni non dichiarate, pari ad Euro 755.685,59; rideterminando pertanto le relative imposte, con gli interessi e l'irrogazione delle conseguenti sanzioni.

1.1. Infatti, l'Ufficio, esaminata la dichiarazione Modello Unico 2004, relativa ai redditi di lavoro autonomo prodotti nel 2003 dalla predetta contribuente con 'attività di cui ai codice 7484B "Altre attività ai servizi n. c.a.", aveva inizialmente richiesto alla contribuente, con invito a comparire, D.P.R. n. 600 del 1973, ex art. 32, comma 1, n. 6, e D.P.R. n. 633 del 1972, art. 51, comma 1, n. 6-bis, di fornire chiarimenti in ordine all'elevata capacità di spesa manifestata nell'anno d'imposta 2003, con particolare riferimento alle spese per incrementi patrimoniali, consistite nell'acquisto di due immobili (del valore complessivo di Euro 1.240.000,00) e di un'autovettura di lusso (del valore di Euro 51.500,00).

1.2. Nel relativo contraddittorio, la contribuente aveva giustificato le relative spese documentando il rimpatrio, nell'anno d'imposta accertato, mediante il c.d. scudo fiscale, di cui al D.L. 25 settembre 2001, n. 350, art. 14, comma 1, lett. a), convertito, con modificazioni, dalla L. 23 novembre 2001, n. 409, (e successivamente modificato da D.L. 22 febbraio 2002, n. 12, convertito, con modificazioni, dalla L. 23 aprile 2002, n. 73; e dal D.L. 24 dicembre 2002, n. 282, convertito dalla L. 21 febbraio 2003, n. 27), della somma di Euro 1.474.960,00.

1.3. L'Ufficio aveva ritenuto la relativa documentazione idonea al fine di comprovare che il maggior reddito, sinteticamente determinabile in relazione alle spese per i predetti incrementi patrimoniali, fosse giustificato dal possesso dei redditi di capitali detenuti all'estero e rimpatriati nell'anno d'imposta de quo.

1.4. Tuttavia, nel medesimo invito a comparire, e nel conseguente processo verbale del contraddittorio, l'Ufficio, a seguito del controllo autorizzato degli estratti di quattro conti correnti

bancari intestati alla stessa contribuente, aveva invitato quest'ultima, per il medesimo anno d'imposta 2003, a presentare la documentazione amministrativa-contabile idonea a giustificare le movimentazioni finanziarie effettuate.

1.5. Ritenuto che non fosse stata fornita documentazione sufficiente a giustificare alcuni prelevamenti e versamenti, l'Agenzia ha quindi emesso - ai sensi sia del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, comma 2; sia del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 55, - l'impugnato avviso d'accertamento induttivo, imputando alla contribuente, per 'anno d'imposta 2003, ai fini Irpef ed Irap, un reddito d'impresa ed un valore della produzione netta non dichiarati, pari ad Euro 435.414,49; e, ai fini Iva, un volume d'affari, relativo ad operazioni non dichiarate, pari ad Euro 755.685,59; con ogni conseguenza in termini di imposte, interessi e sanzioni.

2. La CTP adita aveva solo parzialmente accolto il ricorso della contribuente, ritenendo che la documentazione fornita da quest'ultima fosse idonea soltanto a giustificare una riduzione del reddito imponibile accertato.

3. Proposto appello principale dalla contribuente, l'adita CTR lo ha accolto, ritenendo che:

- l'opposizione del c.d. scudo fiscale avrebbe precluso, ai sensi del D.L. n. 350 del 2001, art. 14, comma 1, lett. a), convertito, con modificazioni, dalla L. 23 novembre 2001, n. 409, ogni accertamento tributario, facendo venir meno i presupposti per procedere all'accertamento induttivo del reddito d'impresa fondato sulla movimentazione dei conti correnti bancari e sulle conseguenti presunzioni legali;

- non era possibile distinguere analiticamente, tra gli importi risultanti dagli estratti bancari esaminati dall'Ufficio, quelli derivanti dai rimpatrio di capitali sia da quelli versati e prelavati dalla contribuente per motivi estranei alla sua attività lavorativa, sia da quelli che sarebbero pertinenti invece a quest'ultima. Tale lacuna probatoria era da imputare, secondo la CTR, all'Ufficio, e comportava l'infondatezza della pretesa impositiva.

4. Contestualmente, la CTR ha rigettato, per gli stessi motivi, l'appello incidentale dell'Agenzia, che evidenziava come, a differenza di quanto erroneamente ritenuto dai giudice di prime cure, l'avviso impugnato non avesse natura sintetica e non fosse fondato sul c.d. redditometro, essendo induttivamente derivato dall'esame dei conti correnti bancari della contribuente, che nel contraddittorio non aveva giustificato adeguatamente i versamenti ed i prelievi contestati.

5. Proposto dall'Ufficio ricorso per la cassazione della sentenza d'appello, affidato a due motivi, la contribuente si è costituita con controricorso.

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo, il ricorrente Ufficio denuncia, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, l'insufficiente e contraddittoria motivazione su di un fatto controverso e decisivo per il giudizio, assumendo:

- sia che il giudice a quo avrebbe frainteso il presupposto giustificativo dell'accertamento impugnato, individuandolo nel controllo preliminare sintetico sulla coerenza degli incrementi

patrimoniali acquisiti dalla contribuente con il reddito da lavoro autonomo dichiarato da quest'ultima, piuttosto che nell'omessa giustificazione delle movimentazioni bancarie sulle quali si basava la ricostruzione induttiva del reddito d'impresa del D.P.R. n. 600 del 1973, ex art. 39, comma 2, ed D.P.R. n. 633 del 1972, ex art. 55;

- sia che, anche in conseguenza di tale fraintendimento, la stessa CTR avrebbe dato per posto, o per dimostrato, che i capitali c.d. scudati coincidessero con quelli oggetto delle movimentazioni bancarie considerate dall'accertamento non giustificate, sebbene la stessa contribuente avesse spiegato diversamente versamenti e prelievi in questione, facendo riferimento a titoli estranei alla sua attività lavorativa ed al reddito imponibile.

2. Con il secondo motivo, il ricorrente denuncia, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la violazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 32, comma 1, n. 7, e del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 51, anche con riferimento all'art. 2697 c.c., ed al D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39; falsa applicazione del D.L. n. 350 del 2001, art. 14, comma 1, lett. a), convertito, con modificazioni, dalla L. 23 novembre 2001, n. 409, per avere il giudice a quo:

- ritenuto che l'effetto preclusivo dell'accertamento, proprio del c.d. "scudo fiscale", operi automaticamente, a prescindere dalla riconducibilità, anche astratta, degli imponibili accertati alle somme detenute all'estero e rimpatriate dal contribuente;

- imputato peraltro all'Ufficio l'onere di provare tale riconducibilità tra imponibile accertato e capitali "scudati".

2.1. I due motivi sono strettamente connessi e vanno trattati congiuntamente, avendo come oggetto comune la determinazione (sotto il profilo del contenuto e dell'onere probatorio) del presupposto oggettivo dell'effetto preclusivo dell'accertamento, derivante dal rimpatrio dei capitali scudati, con particolare riferimento alla questione della coincidenza o meno di questi ultimi con il maggior reddito imponibile accertato.

Al riguardo, il D.L. n. 350 del 2001, art. 14, comma 1, lett. a), così dispone: "1. Salvo quanto stabilito dal comma 7, il rimpatrio delle attività finanziarie effettuato ai sensi dell'art. 12 e nel rispetto delle modalità di cui all'art. 13:

a) preclude nei confronti del dichiarante e dei soggetti solidalmente obbligati, ogni 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;".

Premesso che, per quanto ancora rileva in questa sede, l'operatività dello "scudo fiscale" e del suo eventuale effetto preclusivo non è contestata riguardo ad altri presupposti (procedimentali, cronologici o soggettivi) diversi da quelli oggetto dei predetti motivi, e fatto salvo quanto infra si dirà specificamente in materia d'Iva, la questione che si pone è quella del significato da attribuire all'espressione normativa "limitatamente agli imponibili rappresentati dalle somme (...) oggetto di rimpatrio".

E' evidente come, con tale formula, il legislatore abbia inteso circoscrivere in senso oggettivo l'effetto preclusivo, che non costituisce ovviamente un titolo di generale ed ingiustificata (quindi costituzionalmente illegittima ai sensi degli artt. 3 e 53 Cost.), esenzione soggettiva attribuito al contribuente, per mero effetto del ricorso di quest'ultimo alla procedura di rimpatrio dei capitali detenuti all'estero.

Deve tuttavia escludersi che la limitazione oggettiva si esaurisca nella sola corrispondenza quantitativa tra le somme rimpatriate e qualsiasi imponibile oggetto di possibile accertamento, come se l'importo di cui alla dichiarazione riservata rappresentasse una sorta di franchigia, opponibile, sino a concorrenza, dal contribuente all'Amministrazione finanziaria, rispetto a qualunque tipologia di reddito successivamente accertato ed a prescindere da qualsiasi ulteriore collegamento, non semplicemente numerico, tra quest'ultimo e le attività rimpatriate, fornendo così una sorta di lasciapassare per tutte le evasioni eventualmente compiute dal contribuente entro un certo piafond.

Infatti, tale interpretazione, oltre a non essere sorretta dalla lettera della legge (il riferimento agli imponibili "rappresentati" dalle somme non esprime direttamente una mera e neutra equivalenza quantitativa tra importi rimpatriati ed accertati), apparirebbe poco ragionevole (anche in relazione agli artt. 3 e 53 Cost.), prestandosi a precludere l'accertamento anche riguardo ad imponibili in ipotesi non riconducibili, neppure astrattamente, alle somme rimpatriate.

Inoltre, la stessa relazione al disegno di legge di conversione del decreto, precisando che lo "scudo" opera con riferimento agli imponibili rappresentati dalle somme o dalle altre attività finanziarie rimpatriate e limitatamente agli importi indicati nella dichiarazione stessa, aggiunge che nessun effetto preclusivo si realizza per gli importi accertati eccedenti quelli dichiarati nella dichiarazione riservata," o comunque non riconducibili ai capitali rimpatriati, con riferimento ai quali l'azione degli organi competenti prosegue".

2.2. E' stato peraltro rilevato in dottrina che neppure potrebbe accogliersi un'interpretazione, eccessivamente rigorosa, della predetta espressione normativa; nel senso che agli imponibili in questione debbano essere identificabili con le somme rimpatriate, all'esito di un'indagine analitica sulla fonte di queste ultime. Infatti, si è argomentato, ciò sarebbe in contrasto logico con lo stesso contenuto necessario della dichiarazione riservata del contribuente, di cui al modello applicabile ratione temporis, nella quale le somme oggetto di emersione vanno esposte complessivamente e senza indicazione delle loro fonti.

2.3. Le circolari dell'Agenzia delle Entrate n. 99/E del 4 dicembre 2001 e n. 43/E del 10 ottobre 2009 (quest'ultima invocata dalla stessa controricorrente), in parte qua coincidenti, a proposito della limitazione oggettiva dell'effetto preclusivo, precisano che esso opera con riferimento ad "accertamenti relativi ad "imponibili" che siano riferibili alle attività oggetto di emersione. A tal fine si precisa che 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 alle attività costituite o detenute all'estero oggetto di rimpatrio o di regolarizzazione".

Anche sulla base di tali prassi, si è quindi propugnata in dottrina un'interpretazione intermedia, secondo la quale lo "scudo" dovrebbe operare automaticamente e senza necessità di specifiche prove da parte del contribuente, ma solo nei casi in cui sia possibile, anche astrattamente, ricondurre gli imponibili accertati alle somma o alle attività costituite o detenute all'estero, oggetto di rimpatrio o di regolarizzazione. Invece, ove non possa essere riscontrata dall'Amministrazione finanziaria una connessione, quanto meno astratta, tra imponibili accertati e attività oggetto di emersione, la relativa prova, secondo tale interpretazione, sarebbe a carico del contribuente.

Successivamente, l'Agenzia, con la circolare n. 52/E dell'8 ottobre 2010, ha in parte corretto tale orientamento, assumendo che la carenza di prove che le attività dichiarate non fossero già detenute in epoca antecedente al periodo d'imposta oggetto di controllo, determinerebbe l'inutilizzabilità dell'effetto preclusivo.

2.4. Premesso che le circolari amministrative, comprese quelle in questione, non hanno una natura normativa e non possono modificare o interpretare in modo autentico le leggi, deve osservarsi che l'effetto preclusivo del generale potere di accertamento dell'Amministrazione, di cui al D.L. n. 350 del 2001, art. l'art. 14, comma 1, lett. a), (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. 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; racc. 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 ie 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).

In questo senso, del resto, questa Corte si è espressa, proprio con specifico riferimento allo "scudo fiscale", in materia penale ed ai fini dell'applicazione della speciale causa di non punibilità introdotta dal D.L. 1 luglio 2009, n. 78, art. 13-bis, convertito, con modificazioni, dalla L. 3 agosto 2009, n. 102, come ulteriormente modificato dal D.L. 3 agosto 2009, n. 103, convertito, con

modificazioni, dalla L. 3 ottobre 2009, n. 141, chiarendo che è preciso onere dell'interessato indicare gli specifici elementi e le circostanze dai quali poter desumere che le somme rimpatriate o regolarizzate corrispondano a quelle oggetto della condotta incriminata o comunque abbiano attinenza con il reato contestato, potendo non esser sufficiente, a tal fine, la mera presentazione della dichiarazione integrativa (Cass. 06/10/2015, n. 2221, in motivazione).

2.5. Quanto poi al contenuto del predetto onere, deve ritenersi che la limitazione normativa agli "imponibili rappresentati dalle somme o dalle altre attività costituite all'estero e oggetto di rimpatrio" richieda 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 del 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.

2.6. Nel caso di specie, la sentenza impugnata non ha fatto corretta applicazione di tali principi, laddove, con riferimento all'avviso d'accertamento oggetto del contenzioso (emesso del D.P.R. n. 600 del 1973, ex art. 39, comma 2, e art. 40, e del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 55, e fondato sull'analisi dei movimenti bancari) ha 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, trascritto in parte qua nel ricorso).

Contemporaneamente, e quindi anche in contraddizione con l'assunto motivazionale che precede, il giudice a quo ha poi fondato l'accoglimento dell'appello della contribuente anche sull'assunta impossibilità di "distinguere analiticamente", ai fini della decisione, tra i capitali "scudati", i movimenti bancari oggetto dell'accertamento e e somme giustificate altrimenti dalla contribuente. Erroneamente, pertanto, la CTR ha imputato all'Ufficio la mancata dimostrazione che l'accertamento de quo fosse precluso perchè relativo ad "imponibili rappresentati dalle somme o dalle altre attività costituite all'estero e oggetto di rimpatrio", mentre il relativo onere, per quanto già argomentato, grava invece sul contribuente.

La sentenza impugnata va quindi cassata, e la causa va rinviata a giudice d'appello affinchè, effettuati i predetti accertamenti in fatto ed applicati i principi sinora esposti, provveda a nuova decisione di merito.

Tale conclusione, esaustiva rispetto ai capi della sentenza che attengono l'accertamento in materia di imposte dirette, necessita invece, relativamente all'accertamento in materia d'Iva, degli ulteriori chiarimenti che saranno esposti nei paragrafi che seguono.

3. L'atto impositivo controverso ha infatti per oggetto anche l'Iva ed è necessario, in questa sede, verificare se pure il potere di accertamento relativo a tale imposta sia, o meno, inibito dall'applicazione dello "scudo fiscale" di cui al D.L. 25 settembre 2001, n. 350, art. 14, comma 1, lett. a), convertito, con modificazioni, dalla L. 23 novembre 2001, n. 409, (e successivamente

modificato dal D.L. 22 febbraio 2002, n. 12, convertito, con modificazioni, dalla L. 23 aprile 2002, n. 73; e dal D.L. 24 dicembre 2002, n. 282, convertito dalla L. 21 febbraio 2003, n. 27), nella versione applicata ratione temporis, nella quale la preclusione è riferita testualmente ad "ogni accertamento tributario e contributivo".

Ed invero, solo successivamente il D.L. 2 marzo 2012, n. 16, convertito dalla L. 26 aprile 2012, n. 44, art. 8, comma 16, lett. i), ha esplicitamente stabilito che, anche ove il contribuente utilizzi lo "scudo fiscale", "non è comunque precluso l'accertamento dell'imposta sul valore aggiunto".

Come è stato sottolineato dalla pressochè unanime dottrina, oltre che dalla stampa specializzata di settore, la restrizione dell'effetto inibente dello "scudo" ha palesato l'intenzione del legislatore nazionale di conformarsi ai dettami della giurisprudenza Europea in materia di pratiche interne "condonistiche" e di scongiurare la probabile apertura di una procedura d'infrazione verso l'Italia, sollecitata da alcuni Europarlamentari italiani, proprio per il possibile contrasto dalla preesistente disciplina dello "scudo" con la disciplina armonizzata dell'Iva.

Tanto premesso, occorre quindi chiedersi se anche la legislazione nazionale precedente al D.L. n. 16 del 2012, art. 8, comma 16, lett. i), - ed in particolare, per quanto qui interessa, il D.L. n. 350 del 2001, art. 14, comma 1, lett. a), applicabile al caso di specie - conduca comunque ad escludere la copertura dell'Iva dagli effetti dello "scudo fiscale", in ragione di un'interpretazione di tale norma interna che sia orientata al rispetto dei dettami comunitari in materia di tributi armonizzati, compresi quei principi che, in tema di condoni estesi all'Iva, già diverse pronunce della Corte di Giustizia dell'Unione Europea hanno ribadito, sicchè, ai fini della decisione di questa controversia, non necessitano di ulteriore chiarificazione.

3.1. La Corte di Giustizia, con le sentenze C-132/06 del 17 luglio 2008 e C-174/07 dell'11 dicembre 2008, sancendo l'illegittimità della L. 27 dicembre 2002, n. 289, artt. 8 e 9, in materia di sanatoria fiscale, ha dichiarato che l'Italia è venuta meno agli obblighi derivanti dalla sesta direttiva Iva, in quanto la rinuncia espressa all'accertamento ed alla riscossione dell'imposta contrasta con la Dir., artt. 2 e 22, inficia il meccanismo sostanziale di applicazione del tributo, privato di ogni deterrente ed affidato esclusivamente alla buona volontà del contribuente e compromette le garanzie di riscossione di risorse proprie della Comunità: "prevedendo di conseguenza una rinuncia generale e indiscriminata all'accertamento delle operazioni imponibili effettuate nel corso di una serie di periodi d'imposta, la Repubblica italiana è venuta meno agli obblighi che ad essa incombono in forza delle Disp. della Dir. del Consiglio 28 novembre 2006, n. 2006/112/CE, art. 2, n. 1, lett. a), c) e d), e artt. 193-273, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, che hanno sostituito, da 1 gennaio 2007, la sesta Dir. del Consiglio 17 maggio 1977, n. 77/388/CEE, artt. 2 e 72, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari - Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme, nonchè del CE, art. 10".

3.2. La successiva giurisprudenza di questa Corte ha ritenuto che il principio di cui alla sentenza della Corte di Giustizia 17 luglio 2008, in causa C-132/06 - secondo cui è in contrasto con gli obblighi di cui alla sesta Dir. del Consiglio 17 maggio 1977, n. 388 del 1977 CEE, artt. 2 e 22, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative all'I.V.A., la previsione di una rinuncia generale e indiscriminata all'accertamento delle operazioni imponibili effettuate nel

corso di una serie di periodi di imposta, così pregiudicando seriamente il corretto funzionamento del sistema comune dell'imposta sul valore aggiunto - ha una portata generale, estesa a qualsiasi misura nazionale, sia essa di carattere legislativo o amministrativo, con la quale lo Stato membro rinunci in modo generale o indiscriminato, all'accertamento e/o alla riscossione di tutto o parte dell'imposta dovuta, oltre che delle sanzioni per la relativa violazione, trattandosi di misure di carattere dissuasivo e repressivo, la cui funzione è quella di determinare il corretto adempimento di un obbligo nascente dai diritto comunitario (Cass. 18/09/2009, n. 20068; cfr. altresì, ex plurimis, Cass. 09/12/2009, n. 25701; Cass. 23/09/2011, n. 19546; Cass. 26/10/2011, n. 22250; Cass. 27/07/2012, n. 13505; Cass. 07/02/2013, n. 2915; Cass. 29/11/2017, n. 28586). E la conseguente disapplicazione di norme interne in contrasto con gli obblighi previsti dalla VI Dir. del Consiglio 17 maggio 1977, n. 388 del 1977 CEE, artt. 2 e 22, secondo l'interpretazione resa dalla Corte di giustizia nella sentenza 17 luglio 2008, causa C-132/06, è stata ritenuta rilevabile a prescindere da specifiche deduzioni di parte e senza che possano ostarvi preclusioni procedimentali o processuali, quali i carattere "chiuso" del giudizio di cassazione (Cass. 26/09/2014, n. 20435; Cass. 24/07/2018, n. 19661. Cfr. altresì Corte Cost., sentenza n. 247 del 2011, in motivazione, in ordine all'obbligo del giudice e dell'amministrazione finanziaria di non applicare le norme nazionali relative al condono ritenuto dalle predette decisioni della Corte di Giustizia in contrasto con l'ordinamento comunitario).

Tuttavia, è stato precisato che il principio espresso dalla predetta sentenza della Corte di giustizia 17 luglio 2008, causa C-132/06 riguarda esclusivamente quelle misure che si risolvano in una definitiva rinuncia all'accertamento e alla riscossione dell'imposta sul valore aggiunto,, prevenendo (e, poi, impedendo, per effetto del condono, definitivamente) l'esercizio del potere accertativo dell'amministrazione: "(...) si tratta, nei casi disciplinati dalle richiamate norme, di una iniziativa volontaria del contribuente che, mediante una dichiarazione integrativa, che corregge la sua precedente reticenza, o un pagamento forfetizzato, definisce un determinato periodo di imposta, prevenendo (e, poi, impedendo, per effetto del condono, definitivamente) l'esercizio del potere accertativo dell'amministrazione." (Cass., Sez. U, 17/02/2010, n. 3676, in motivazione). Pertanto, è stato deciso che " In tema di condono fiscale, la L. n. 289 del 2002, art. 16, nella parte in cui prevede la definizione delle liti pendenti e le relative condizioni, nonchè la sospensione dei termini di impugnazione, non comporta una rinuncia dell'Amministrazione all'accertamento dell'imposta (già effettuato e contestato nella sua legittimità), bensì la definizione di una lite in corso con il contribuente, in funzione della riduzione del contenzioso in atto, secondo parametri rapportati allo stato della lite al momento della domanda di definizione, garantendo la riscossione di un credito tributario incerto, sulla base di un trattamento paritario tra i contribuenti. Esso, pertanto, nella parte in cui si riferisce alle controversie in materia di IVA, non può essere disapplicato per contrasto con la VI Dir. del Consiglio, del 17 maggio 1977, n. 77/388/CEE, neppure a seguito della sentenza della Corte di Giustizia CE del 17 luglio 2008, in causa C-132/06, con la quale, in esito ad una procedura di infrazione promossa dalla Commissione Europea, è stata dichiarata l'incompatibilità con il diritto comunitario (in particolare con la VI Dir. cit., artt. 2 e 22), della medesima L., artt. 8 e 9, nella parte in cui prevedono la condonabilità dell'IVA alle condizioni ivi indicate, dovendo tale pronuncia essere interpretata restrittivamente." (Cass., Sez. U, 17/02/2010, n. 3676, cit.).

Nello stesso senso, a proposito della non contrarietà alla sentenza della Corte di giustizia 17 luglio 2008, nella causa C-132/06, della definizione agevolata delle liti tributarie pendenti di cui al D.L. n. 40 del 2010, art. 3, comma 2 bis, convertito, con modifiche, dalla L. n. 73 del 2010, poichè manca una "rinuncia generale ed indifferenziata alla verifica delle operazioni imponibili effettuate nel corso di una serie di periodi d'imposta", si è pronunciata la Corte di giustizia con le sentenze del 29 marzo 2012, nelle cause C-500/10 e C-417/10.

3.3. La preventiva e definitiva rinuncia indifferenziata dello Stato all'accertamento delle operazioni imponibili effettuate nel corso di una serie di periodi d'imposta, e quindi alla riscossione dell'imposta sul valore aggiunto, costituisce allora il dato determinante per ritenere l'incompatibilità della normativa interna con il diritto comunitario, ed in particolare con riferimento ai principi di neutralità fiscale e di riscossione equivalente dell'imposta in tutti gli Stati membri Ue, di cui alla VI Dir. del Consiglio, del 17 maggio 1977, n. 77/388/CEE, artt. 2 e 22. E tale rinuncia, nella forma della definitiva preclusione all'accertamento ed al recupero dell'imposta (anche sul valore aggiunto) evasa in relazione alle attività "scudate", sarebbe prevista anche in materia di "scudo fiscale" (nella versione, applicabile ratione temporis, antecedente al D.L. n. 16 del 2012, che ne esclude invece espressamente l'applicazione all'accertamento dell'iva), laddove il D.L. n. 350 del 2001, art. 14, comma 1, lett. a), venisse interpretato nel senso che il rimpatrio delle attività finanziarie, effettuato ai sensi dell'art. 12, e nel rispetto delle modalità di cui all'art. 13, precluda nei confronti del dichiarante e dei soggetti solidalmente obbligati, "ogni accertamento tributario" anche in materia d'iva.

Si impone, pertanto, un'interpretazione restrittiva della ridetta disposizione, che sia orientata al rispetto dei richiamati principi comunitari ed escluda dalla copertura dello "scudo fiscale" gli accertamenti in materia d'iva, consentendo sia il recupero dell'imposta evasa sui capitali "scudati" che l'irrogazione delle relative sanzioni.

interpretazione restrittiva che (sia pur con riferimento a declinazioni normative dello "scudo fiscale" successive alla versione qui applicabile ratione temporis, ma comunque antecedenti al D.L. n. 16 del 2012, e quindi precedenti all'espressa esclusione normativa dell'iva dalla copertura dello "scudo") trova corrispondenza anche nella giurisprudenza in materia penale di questa Corte, nella quale viene affermata la necessaria simmetria tra le somme rimpatriate e l'ambito della regolarizzazione fiscale, limitato alle imposte dirette, collocando pertanto le violazioni in materia di imposte indirette al di fuori dell'ombrello protettivo dello "scudo fiscale", in conformità dunque ai richiamati principi comunitari.

E' stato infatti affermato che: " La causa di non punibilità prevista dal D.L. n. 103 del 2009, art. 1, conv. con modd., in L. n. 141 del 2009, (legge sul cosiddetto scudo fiscale) si riferisce alle sole condotte afferenti i capitali oggetto della procedura di rimpatrio e si applica esclusivamente ai delitti in materia di dichiarazione, fraudolenta o infedele, al delitto di omessa dichiarazione nonchè a quello di occultamento o distruzione di scritture contabili. (in motivazione la Corte ha precisato che lo "scudo fiscale" non determina un'immunità soggettiva in relazione a reati fiscali nella cui condotta non rilevino affatto i capitali trasferiti e posseduti all'estero, e successivamente oggetto di rimpatrio, sicchè non è comunque esclusa la punibilità per delitti diversi, quali l'emissione di fatture per operazioni inesistenti, le indebite compensazioni o, come

nella fattispecie, l'omesso versamento dell'IVA)" (Cass. pen. 05/05/2011, n. 28724.; conf. Cass. pen. 02/07/2014, n. 41947).

Ed è stato ulteriormente precisato che l'interpretazione restrittiva degli effetti dello "scudo fiscale" in materia penale, secondo cui non c'è alcun effetto espansivo esterno nel senso di un'immunità soggettiva in relazione a reati fiscali nella cui condotta non rilevino affatto i capitali trasferiti e posseduti all'estero e successivamente oggetto di rimpatrio, "trova un puntuale riscontro nella espressa previsione dell'art. 13, comma 4, che predica l'applicabilità dell'esonero della responsabilità penale "limitatamente al rimpatrio ed alla regolarizzazione di cui al presente articolo". (...) Quindi analogamente può dirsi che solo in riferimento ai capitali rimpatriati c'è il c.d. scudo fiscale con la relativa immunità penale per i reati fiscali previsti sia dall'art. 14 cit., sia dall'art. 8 cit.; mentre per il resto rimane l'ordinaria rilevanza penale di condotte che - come nella fattispecie in esame - nulla hanno a che vedere con il trasferimento ed il possesso all'estero di capitali (cfr. sentenza Sez. 3, Sentenza n. 28724/2011 cit.)." (Cass. pen. 02/07/2014, n. 41947, cit., in motivazione).

3.4. Tanto premesso, nel caso controverso, lo "scudo fiscale" era a priori inidoneo ad inibire l'accertamento controverso relativamente ai rilievi in materia d'iva, cosicchè alla cassazione della sentenza impugnata consegue la prosecuzione del giudizio di rinvio, in parte qua, limitatamente alle questioni rimaste assorbite dalla decisione d'appello cassata.

Deve pertanto essere formulato il seguente principio di diritto: "in tema di "scudo fiscale", il D.L. n. 350 del 2001, art. 14, comma 1, lett. a), convertito dalla L. n. 409 del 2001, deve essere interpretato, in coerenza con la VI Dir. n. 77/388/CEE, artt. 2 e 22, e con la giurisprudenza comunitaria in materia di imposte sulla cifra d'affari, nel senso che il rimpatrio dei capitali "scudati" preclude, 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 dello stesso decreto, ogni accertamento tributario limitatamente alle imposte dirette ed agli imponibili che il contribuente dimostri oggettivamente correlati con le somme costituite all'estero e rimpatriate, e comunque non oltre l'importo di queste ultime".

P.Q.M.

Accoglie il ricorso nei termini di cui in motivazione e cassa in relazione la sentenza impugnata, rinviando alla Commissione tributaria regionale del Lazio, cui demanda di provvedere anche sulle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, il 26 settembre 2019.

Depositato in Cancelleria il 30 dicembre 2019

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza