Sentenza del 06/12/2021 n. 38722 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

1. L'Agenzia delle Entrate notificava a R.F. gli avvisi di accertamento n. (---), attinente ad Irpef ed accessori per l'anno 2006, con rideterminazione della perdita da partecipazione per il valore di Euro 74.459,00, e n. (---), relativo ad Irpef ed accessori per l'anno 2007, con attribuzione di maggiori ricavi nella misura di Euro 94.939,00 e rideterminazione della perdita da partecipazione. Il contribuente negli anni indicati era proprietario di una quota pari al 90% della S. Veneta Tende Srl, di cui era pure amministratore delegato. Le rettifiche nascevano dall'atto di adesione concluso dalla società con l'Agenzia delle entrate, ed all'odierno ricorrente le contestazioni erano state mosse in relazione al reddito da partecipazione da ritenersi conseguito. La società, "per l'anno d'imposta 2007, aveva optato per il regime di trasparenza fiscale, ex art. 116 TUIR" (sent. Ctr, p. 1).

2. Il contribuente proponeva opposizione nei confronti di entrambi gli avvisi di accertamento, innanzi alla Commissione tributaria provinciale di Padova, sostenendo di non dovere nulla, perchè aveva provveduto ad avvalersi del c.d. scudo fiscale, ed aveva anzi rimpatriato capitali anche sovrabbondanti rispetto ai tributi ritenuti evasi dall'Amministrazione finanziaria. La Ctr, riuniti i ricorsi, li rigettava.

3. R.F. impugnava la decisione sfavorevole conseguita in primo grado, innanzi alla Commissione tributaria regionale del Veneto, rinnovando le proprie censure. La Ctr riteneva che il contribuente non avesse assicurato la prova dell'astratta riconducibilità delle somme, fatte rientrare mediante il c.d. scudo fiscale, proprio al maggior reddito di partecipazione contestato, perchè "il signor R.F., come si desume dal quadro RH del modello Unico presentato per gli anni d'imposta 2006 e 2007, possiede numerose partecipazioni in società operanti nel campo immobiliare e alberghiero... la fonte dei proventi regolarizzata poteva essere la più svariata". In conseguenza la Ctr riteneva corretta la decisione adottata dai giudici di primo grado, e rigettava il gravame proposto dal contribuente.

4. Avverso la decisione adottata dalla Ctr del Veneto ha proposto ricorso per cassazione R.F., affidandosi a quattro motivi di impugnazione. Resiste mediante controricorso l'Agenzia delle entrate.

4.1. Ha fatto prevenire le proprie conclusioni il P.M., nella persona del s. Procuratore Generale Mucci Roberto, ed ha chiesto il rigetto del ricorso. Il ricorrente ha pure depositato memoria.

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo di ricorso, proposto ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, il contribuente contesta la violazione del D.L. n. 78 del 2009, art. 13-bis, come conv., e del D.L. n. 350 del 2011, artt. 11 e 14, come conv., in relazione al D.P.R. n. 917 del 1986 (TUIR), artt. 5, 115 e 116, "per avere la CTR escluso l'operatività dell'effetto preclusivo derivante dallo scudo fiscale in presenza di accertamenti rivolti al socio di una società a responsabilità limitata che ha scelto la tassazione per trasparenza" (ric., p. 12).

2. Mediante il secondo strumento di impugnazione, introdotto ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, il ricorrente lamenta la violazione del D.L. n. 78 del 2009, art. 13-bis, come conv., e del D.L. n. 350 del 2011, art. 14, come conv., "per avere la CTR subordinato l'effetto preclusivo derivante dallo scudo fiscale all'esistenza di un'astratta riconducibilità delle somme scudate ai maggiori imponibili accertati" (ric., p. 21).

3. Con il terzo motivo di ricorso, proposto ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, il contribuente critica ancora la violazione del D.L. n. 78 del 2009, art. 13-bis, come conv., e del D.L. n. 350 del 2011, art. 14, come conv., "per avere la CTR erroneamente inteso il requisito dell'astratta riconducibilità delle somme scudate ai maggiori imponibili accertati ai fini dell'operatività dell'effetto preclusivo derivante dallo scudo fiscale" (ric., p. 26).

4. Mediante il quarto mezzo d'impugnazione, introdotto ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, il ricorrente censura l'omesso esame di un fatto decisivo per il giudizio che è stato oggetto di discussione tra le parti, in relazione al fatto che R.F., "avvalendosi dello scudo fiscale... ha rimpatriato dall'estero somme per complessivi 691.770,00 Euro (a fronte dell'importo di Euro 171.961,00 relativo ai maggiori ricavi accertati in capo a Stameat Srl in liquidazione per le annualità 2006 e 2007)" (ric., p. 30).

5. Mediante il secondo, il terzo ed il quarto motivo di ricorso, il contribuente contesta, in relazione ai profili della violazione di legge e del vizio di motivazione, la impugnata decisione adottata dalla Ctr del Veneto, per non aver ritenuto che l'intervenuto rimpatrio di capitali, addirittura multipli rispetto al maggior reddito accertato dall'Agenzia delle entrate, dovesse ritenersi consentire al R. di avvalersi degli effetti preclusivi all'accertamento fiscale nei suoi confronti previsti dalla normativa sul c.d. scudo fiscale. Appare preferibile esaminare in primo luogo questi motivi di ricorso, tra loro evidentemente connessi, perchè relativi ad entrambe le annate in contestazione e suscettibili di importare la definizione del giudizio.

Sembra opportuno ricordare come la Ctr abbia osservato in proposito, tra l'altro, che "la presentazione dello scudo fiscale non può concludersi in una sorta di immunità incondizionata e non verificabile che il contribuente possa porre senza alcun tipo di vincolo... i primi giudici accentuavano in modo risolutivo l'elemento della 'astratta riconducibilità' delle somme scudate ai maggiori ricavi accertati in capo a S. Srl, deplorando l'assenza di documentazione adeguata ad esibire riscontri in merito... il signor R.F., come si desume dal quadro RH del modello Unico presentato per gli anni d'imposta 2006 e 2007, possiede numerose partecipazioni in società operanti nel campo immobiliare e alberghiero... la fonte dei proventi regolarizzata poteva essere la più svariata" (sent. Ctr, p. 4). La motivazione adottata in materia di condizioni per avvalersi della preclusione dipendente dall'aver provveduto al rientro di capitali c.d. scudati, anche sul fondamento di questo breve frammento della decisione, pertanto, appare presente e chiara.

Indipendentemente dall'ammontare dei capitali scudati, osserva la Ctr, ciò che appare determinante è accertare che i capitali rientrati siano astrattamente riconducibili proprio alle somme accertate nei confronti del contribuente, che deve fornirne prova.

5.1. La impostazione seguita dalla Ctr risulta, invero, conforme all'orientamento espresso da questa Corte di legittimità ed anche recentemente confermato, cfr. Cass. sez. VI-V, 22.2.2021, n. 4719. In sintesi, occorre ricordare che il D.L. n. 78 del 2009, art. 13-bis, come conv., consente la possibilità di far 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, come conv., attraverso la presentazione ad un intermediario di una dichiarazione riservata con la quale si procede all'emersione delle attività finanziarie e degli investimenti detenuti all'estero, ed il versamento di un'imposta straordinaria, come si è verificato nel caso di specie.

A proposito degli effetti dell'accesso allo scudo fiscale, il D.L. n. 350 del 2001, art. 14, comma 1, lett. a), come conv., espressamente richiamato dal D.L. citato, art. 13-bis, dispone: "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".

5.2. La questione controversa consiste nel significato da attribuire all'espressione normativa "limitatamente agli imponibili rappresentati dalle somme oggetto di rimpatrio". Appare "evidente", ha già evidenziato questa Corte di legittimità, "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 pertanto "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 plafond", Cass. sez. V, 30.12.2019, n. 34577.

Non risultano condivisibili, pertanto, le tesi sostenute dal contribuente laddove afferma che "i suddetti atti impositivi avrebbero dovuto essere annullati a seguito della semplice verifica del superamento delle somme scudate rispetto a quelle accertate con conseguente operatività dell'effetto preclusivo automatico di cui al D.L. n. 350 del 2001, art. 14, comma 1, lett. a)" (ric., p. 25).

5.3. All'elemento proporzionale tra il reddito accertato e le attività "scudate", perchè operi il ricordato effetto preclusivo, si richiede anche sia fornita la prova del collegamento tra l'importo delle somme rimpatriate e l'imponibile oggetto di verifica fiscale, onere che grava sul contribuente.

Questa Corte di legittimità, del resto, non ha mancato di evidenziare condivisibilmente, anche nella decisione da ultimo citata, che l'effetto preclusivo del generale potere di accertamento dell'Amministrazione, di cui al D.L. n. 350 del 2001, 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 l'onere di fornire la relativa prova.

Pertanto non può condividersi neppure l'argomento dell'odierno ricorrente, che ritiene di poterla fondare su normativa secondaria, secondo cui, in presenza dell'accertato rientro di adeguati capitali scudati, l'astratta riconducibilità di essi alle somme occultate al fisco "deve essere riconosciuta ogniqualvolta non vi siano elementi oggettivi tali da renderla a priori logicamente impossibile" (ric., p. 28).

Diversamente, l'attribuzione al contribuente dell'onere di fornire la prova positiva dell'astratta riconducibilità, ha evidenziato questa Corte di legittimità, è pure "coerente 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). Quanto poi ai contenuti del predetto onere... la limitazione normativa agli imponibili rappresentati dalle somme o dalle altre attività costituite all'estero e oggetto di rimpatrio, richiede 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", Cass. sez. V, 30.12.2019, n. 34577.

6. Può quindi esprimersi, in proposito, il principio di diritto secondo cui "in materia di disciplina delle conseguenze dell'intervenuto rimpatrio dall'estero di c.d. capitali scudati ad opera del contribuente, l'effetto preclusivo del generale potere di accertamento dell'Amministrazione finanziaria, come regolato al D.L. n. 350 del 2001, art. 14, comma 1, lett. a), come conv., deve escludersi che importi una limitazione oggettiva la quale si esaurisca nella mera corrispondenza quantitativa tra le somme rimpatriate e qualsiasi imponibile oggetto di possibile accertamento, come se l'importo di cui alla dichiarazione riservata possa rappresentare una sorta di franchigia, opponibile, sino a concorrenza, dal contribuente all'Amministrazione finanziaria, rispetto a qualunque tipologia di reddito successivamente accertato; la limitazione normativa agli imponibili rappresentati dalle somme o dalle altre attività costituite all'estero e oggetto di rimpatrio, richiede la dimostrazione di una concreta correlazione oggettiva tra il reddito

accertato e la provenienza delle somme o dei beni rimpatriati o regolarizzati, e pertanto il reddito non dichiarato, oggetto di accertamento, deve essere collegato alle somme o ai beni emersi a seguito dei rimpatrio, attraverso la dimostrazione dell'astratta riconducibilità delle somme rientrate proprio al reddito contestato, il cui onere è posto a carico del contribuente".

Il secondo, il terzo ed il quarto, motivo di ricorso proposti dal contribuente sono pertanto infondati e devono essere respinti.

7. Il primo motivo di impugnazione rimane assorbito, perchè anche ove si ritenga fondato l'argomento proposto dal ricorrente, secondo cui "il reddito che derivi ad un soggetto da una partecipazione societaria per effetto di imputazione per trasparenza è un reddito del socio e non un reddito della società" (ric. p. 15), ed il socio potrebbe quindi beneficiare dall'esenzione dall'accertamento tributario quando abbia provveduto al rimpatrio di capitali c.d. scudati, rimane il dato che il socio in parola non ha dimostrato, nel caso di specie, l'astratta riconducibilità dei capitali rimpatriati proprio ai redditi da lui non dichiarati.

8. In definitiva, il ricorso introdotto da R.F. deve essere rigettato. Le spese di lite seguono l'ordinario criterio della soccombenza e sono liquidate come in dispositivo, in considerazione del valore della causa e della natura delle questioni controverse. Risulta dovuto anche il pagamento del c.d. doppio contributo.

P.Q.M.

La Corte:

rigetta il ricorso proposto da R.F..

Condanna il ricorrente al pagamento delle spese di lite del giudizio di legittimità in favore della costituita Agenzia delle entrate, e le liquida in complessivi Euro 5.000,00, oltre spese prenotate a debito.

Ai sensi del D.P.R. 30 maggio 2002, n. 115, art. 13, comma 1-quater, dà atto della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento, da parte del ricorrente, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello da corrispondere per il ricorso a norma del cit. art. 13, comma 1-bis, se dovuto.

Così deciso in Roma, il 11 novembre 2021.

Depositato in Cancelleria il 6 dicembre 2021

Documenti citati

Elenco citati

Questo documento non contiene citati.

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza