Sentenza del 13/03/2023 n. 7309 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

La Commissione tributaria regionale della Lombardia con la sentenza oggetto di ricorso, riunitili, rigettava gli appelli proposti dall'Agenzia delle entrate contro due sentenze della Commissione tributaria provinciale di Milano relative ai ricorsi proposti da A.A. contro gli avvisi che avevano accertato maggior Irpef per gli anni (Omissis); l'amministrazione aveva accertato maggior imponibile Irpef costituito da proventi illeciti relativi a operazioni soggettivamente inesistenti tra la società HTK e la società Cantieri Navali Spa , con somme poi entrate nella disponibilità del contribuente.

In particolare, la CTR evidenziava che la tesi dell'ufficio non fosse condivisibile in quanto le riprese contenute negli atti devono essere motivate e sufficientemente provate, mentre nel caso di specie esse erano fondate su riferimenti ad un processo penale indiziario e non ad un giudicato irrevocabile, il che attribuiva alla parte contribuente l'onere della prova; evidenziava altresì che il contribuente aveva aderito allo scudo fiscale sanando le irregolarità pregresse secondo la legge.

2. Contro tale sentenza ha proposto ricorso l'Agenzia delle entrate, affidandosi a tre motivi.

Resiste con controricorso A.A..

3. La causa è stata trattata all'udienza pubblica del 7 febbraio 2023 svoltasi D.L. 28 ottobre 2020, n. 137 , ex art. 23, comma 8-bis, convertito dalla L. 18 dicembre 2020, n. 176 , prorogato dal D.L. 29 dicembre 2022, n. 198, art. 8 .

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo l'Agenzia deduce la violazione e falsa applicazione del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 42 e della L. n. 212 del 2000, art. 7 , in relazione all' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3 , lamentando che la CTR avrebbe erroneamente ritenuto nullo per difetto di motivazione l'avviso opposto, laddove invece esso presentava tutti i requisiti previsti dalla citata norma di legge.

Col secondo motivo deduce la violazione e falsa applicazione dell' art. 2697 c.c. , del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 19 , della L. n. 537 del 1993, art. 14 in relazione all' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3 , censurando la sentenza della CTR laddove ha affermato che l'ufficio abbia rilevato elementi per determinare maggiori redditi non dichiarati "scaricando sul contribuente

l'onere della prova" mentre l'esistenza della falsa operazione era stata accertata mediante gli atti di un'indagine penale e l'ufficio aveva assolto al proprio onere probatorio.

Col terzo motivo deduce la violazione e falsa applicazione del D.L. n. 78 del 2009, art. 13-bis conv. in L. n. 102 del 2009 , in relazione all' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3 , censurando la statuizione relativa all'applicazione dello scudo fiscale.

2. Deve preliminarmente rigettarsi l'eccezione di inammissibilità del ricorso, formulata dal controricorrente ai sensi degli artt. 348-bis e 348-ter c.p.c. , in quanto la preclusione della c.d. doppia conforme riguarda solo l'ammissibilità della censura ai sensi dell' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 5 , laddove il ricorso contiene esclusivamente censure di violazione e falsa applicazione di norme di legge, ai sensi del n. 3 medesimo articolo.

3. Il primo motivo è inammissibile.

La sentenza impugnata contiene due distinte rationes decidendi, una prima relativa al merito dell'accertamento e una seconda attinente all'applicazione del c.d. scudo fiscale di cui al D.L. n. 78 del 2009, art. 13-bis conv. in L. n. 102 del 2009 , entrambe in grado di sorreggere la decisione autonomamente e correttamente fatte oggetto di motivi di impugnazione dall'Agenzia.

In particolare, dalla lettura integrale della decisione, la prima ratio decidendi attiene però non ad un profilo formale di invalidità dell'atto per difetto di motivazione, di cui la CTR non dà nemmeno atto nell'esposizione dei motivi di ricorso, ma al merito delle riprese; in tal senso depongono le (invero succinte) argomentazioni della sentenza, consistenti in un'affermazione di principio (per cui le riprese degli avvisi devono essere "motivate e provate") e nella considerazione che il riferimento agli atti di un processo penale indiziario e non ad una sentenza passata in giudicato era inidoneo a "scaricare" sul contribuente l'onere della prova, affermazioni che non appaiono però riferibili ad un profilo formale di nullità degli avvisi di accertamento ma al merito del medesimo, al riparto degli oneri probatori e alla sufficienza probatoria della documentazione proveniente da un procedimento penale.

Alla luce di tali considerazioni, il primo motivo è quindi inammissibile perchè non coglie la reale ratio decidendi della sentenza.

3. Il secondo motivo contiene due censure, relative a diverse disposizioni normative, il D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 19 e la L. n. 537 del 1993, art. 14 unitamente all' art. 2697 c.c. 3.1. Il riferimento alla violazione del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 19 è inammissibile, in quanto esso regola la detrazione dall'Iva dovuta dell'Iva versata o dovuta dal soggetto passivo, laddove nel caso di specie dalla sentenza emerge che l'accertamento concerne un maggior imponibile Irpef del contribuente e nessuna indicazione in senso diverso risulta dal ricorso erariale, ove anzi espressamente si evidenzia (pagina 2) che la pretesa attiene all'Irpef (il cui maggior imponibile è costituito da proventi illeciti costituiti da somme incassate dal contribuente e relative alle fatture emesse dalla società austriaca HTK nei confronti della società italiana Cantieri Navali Spa per operazioni soggettivamente inesistenti).

3.2. Il motivo, in parte qua, è fondato laddove invece denuncia una violazione della L. n. 537 del 1993, art. 14 e dell' art. 2697 c.c. In primo luogo, la violazione del precetto di cui all' art. 2697 c.c. è deducibile come motivo di ricorso per cassazione ai sensi dell' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3 , ove si verta nell'ipotesi in cui il giudice abbia attribuito l'onere della prova ad una parte diversa da quella che ne era onerata secondo le regole di scomposizione delle fattispecie basate sulla differenza tra fatti costitutivi ed eccezioni e non invece laddove oggetto di censura sia la valutazione che il giudice abbia svolto delle prove proposte dalle parti.

In secondo luogo, la L. n. 537 del 1994, art. 14, comma 4 , nella formulazione vigente ratione temporis, prevede che "Nelle categorie di reddito di cui all' art. 6, comma 1, del testo unico delle imposte sui redditi , approvato con D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 , devono intendersi ricompresi, se in esse classificabili, i proventi derivanti da fatti, atti o attività qualificabili come illecito civile, penale o amministrativo se non già sottoposti a sequestro o confisca penale".

In tema di proventi da fatto illecito, non occorre che la sussistenza del delitto presupposto sia accertata da una sentenza di condanna passata in giudicato, essendo sufficiente che il fatto costitutivo di tale delitto non sia stato giudizialmente escluso, nella sua materialità, in modo definitivo e che il giudice procedente ne abbia incidentalmente ritenuto la sussistenza (Cass. 13/01/2023, n. 89 ; Cass. 24/02/2022, n. 6093).

Più in generale, i fatti accertati e le prove assunte nel giudizio penale sono pienamente utilizzabili come indizi, da sottoporre a vaglio critico, anche nel giudizio tributario (Cass. 02/12/2002, n. 17037 ; Cass. 20/03/2013, n. 6918 ; Cass. 21/02/2020, n. 4645).

Nel caso di specie la CTR ha quindi evidentemente errato laddove ha ritenuto che l'ufficio, facendo riferimento alle risultanze del procedimento penale, sebbene non concluso con sentenza passata in cosa giudicata, avesse indebitamente traslato l'onere probatorio a carico del contribuente.

4. Il terzo motivo è parimenti fondato.

Costituisce fermo orientamento di questa Corte che in tema di esercizio del potere d'imposizione sui capitali c.d. "scudati", l'effetto preclusivo del generale potere di accertamento tributario, previsto dal D.L. n. 350 del 2001, art. 14, comma 1, lett. a) , richiamato dal D.L. n. 78 del 2009, art. 13-bis del conv. in L. n. 102 del 2009 , ha natura di misura eccezionale di agevolazione per il contribuente, il quale ha l'onere di fornire la prova della ricorrenza dei relativi presupposti; la limitazione normativa dell'inibizione dell'accertamento in riferimento 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 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 (Cass. 30/12/2019, n. 34577 ; Cass. 25/02/2020, n. 4984 ; Cass. 10/12/2021, n. 39416 ; Cass. 08/02/2022, n. 3862).

La sentenza impugnata non si occupa in alcun modo dell'assolvimento di detto onere probatorio da parte del contribuente, sebbene peraltro risultasse la evidente sproporzione tra l'importo di Euro 216.000,00 scudato e quello oggetto di contestazione da parte dell'Ufficio, limitandosi ad una apodittica affermazione sull'applicabilità dello scudo fiscale.

5. Concludendo, dichiarato inammissibile il primo motivo, vanno accolti gli altri due e la sentenza va cassata con rinvio (anche alla luce dell'espressa riproposizione nel controricorso di eccezioni difensive del ricorrente non esaminate in quanto assorbite) alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia, in diversa composizione, cui va demandato di regolare le spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

accoglie il secondo e il terzo motivo, dichiara inammissibile il primo; cassa la sentenza impugnata in relazione ai motivi accolti e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia, in diversa composizione, cui demanda di provvedere sulle spese del giudizio di legittimità.

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza