

Sentenza del 20/03/2023 n. 8000 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

In data 2 aprile 2010 l'Agenzia delle entrate di Teramo consegnava a A.A., titolare della ditta individuale "(Omissis) di A.A.", un processo verbale di constatazione di maggiori ricavi non contabilizzati nell'anno d'imposta 2007 per complessivi 175.300,00 Euro, oltre spese e costi non deducibili, a seguito del quale l'amministrazione finanziaria, ritenendo non accoglibile la richiesta del contribuente, verbalizzata nel predetto p.v.c., di fruire del c.d. scudo fiscale che aveva attivato con dichiarazione riservata presentata in data 15/12/2009, e quindi in data antecedente all'avvio della verifica, notificava al predetto contribuente l'avviso di accertamento che quest'ultimo impugnava, limitatamente alla ripresa a tassazione dei maggiori ricavi non contabilizzati e nemmeno "scudati", dinanzi alla CTP (ora Corte di giustizia tributaria di primo grado) di Teramo che rigettava il ricorso.

2. L'appello proposto dal A.A. veniva quindi rigettato dalla CTR (ora Corte di giustizia tributaria di secondo grado) dell'Abruzzo con la sentenza in epigrafe indicata.

2.1. Sostenevano i giudici di appello, per quanto ancora qui di interesse, che non sussisteva il lamentato vizio di ultrapetizione in quanto nell'avviso di accertamento erano chiaramente indicate le ragioni sia della ripresa a tassazione dei ricavi non contabilizzati, riconducibili ad operazioni effettuate senza emissione di fatture in violazione del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 85, sia della inoperatività del c.d. scudo fiscale, in quanto gli importi accertati erano detenuti in Italia dal 2007 e il contribuente non aveva fornito la prova della loro riconducibilità alle somme rimpatriate con la dichiarazione riservata del 2009. Piuttosto, le somme recuperate a tassazione costituivano versamenti in contanti effettuati dal A.A. nel 2007 "nella cassa dell'impresa", "finalizzate a ricostituire la cassa che altrimenti avrebbe registrato un saldo contabile negativo", quindi, "utilizzate dal A.A. per coprire spese effettuate e contabilizzate nel 2007 (con denaro nella sua disponibilità siccome detenuto in Italia) contabilmente non coperte da altrettanti ricavi".

3. Avverso la sentenza d'appello il contribuente propone ricorso per cassazione affidato a tre motivi. L'intimata deposita atto di costituzione al solo fine di partecipare all'eventuale udienza di discussione orale della causa.

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo di ricorso viene dedotta, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, la violazione degli artt. 112 c.p.c. e del D.Lgs. n. 546 del 1992, 23, per avere la sentenza d'appello deciso sulla base di una motivazione non desumibile dall'atto di accertamento e emersa solo in sede di scritti difensivi.

1.1. Sostiene il ricorrente:

a) che nell'avviso di accertamento l'Agenzia delle entrate aveva recepito il contenuto del p.v.c. in ordine alla "fittizietà dei movimenti finanziari riscontrati nella "cassa" della ditta" (ricorso, pag. 7) ed escluso l'operatività del c.d. scudo fiscale in quanto con la dichiarazione riservata del 5/12/2009 il contribuente intendeva "scudare" il rimpatrio di denaro, oggetto di accertamento, avvenuto nel 2007, che invece era operazione non consentita, come peraltro indicato nella circolare n. 43 del 10/10/2009 secondo cui era vietato "rimpatriare o regolarizzare le attività che alla data del 31/12/2008 erano detenute in Italia";

b) che nel ricorso aveva contestato tale affermazione deducendo che "alla data del 15 dicembre 2009, all'interno di quella finestra temporale consentita dal comma 6 del D.L. n. 78/2009 per rendere utilmente applicabili gli effetti dello scudo fiscale all'odierno ricorrente, per esse erano ancora in corso le operazioni di rimpatrio";

c) che in sede di controdeduzioni l'Agenzia delle entrate modificava la motivazione dell'avviso di accertamento deducendo che "nella parte della motivazione dell'avviso di accertamento in cui si fa riferimento alle somme versate nel corso del 2007 sul conto "Capitale netto" come di somme rimpatriate nel 2007, l'Ufficio voleva solo intendere che tali somme erano già detenute in Italia" e dunque non erano coperte dallo scudo fiscale e che i versamenti sul conto "Capitale netto" da fittizi erano diventati reali;

d) che, pertanto, la CTR (così come prima aveva fatto la CTP), "recependo le motivazioni postume fornite con le controdeduzioni (dell'Agenzia delle entrate), e non quelle originarie contemplate nell'atto di accertamento", e quindi disconosciuto la rilevanza dello scudo presupponendo, da un lato, l'effettività dei movimenti finanziari, nonostante di essi venisse reclamata, nell'accertamento e nel p.v.c., la natura fittizia, di mera copertura contabile, e dall'altro la riferibilità degli importi scudati agli imponibili accertati non sulla base dell'ipotizzato rimpatrio già nel 2007 (asserzione dell'accertamento), ma perchè le somme sarebbero state detenute in Italia nel 2007 (asserzione delle controdeduzioni; (...)", ha violato il principio di corrispondenza tra il chiesto ed il pronunciato.

2. Il motivo è infondato e va rigettato.

2.1. Muovendo dalla questione relativa alla fittizietà o meno dei movimenti finanziari accertati dall'Agenzia fiscale, è appena il caso di precisare che, così come si desume anche dal contenuto del ricorso (pag. 2), l'amministrazione finanziaria ha ritenuto fittizi e, quindi, disconosciuti i versamenti in contanti per cassa "eseguiti dal 15 febbraio al 27 dicembre 2007 con importi variabili da un minimo di Euro 2.000,00 il 24 ottobre 2007 a un massimo di Euro 12.000,00 il 27 marzo 2007", in quanto "utilizzati per nascondere ricavi omessi poichè contabilizzate sul conto "capitale netto", sprovviste di ulteriore documentazione e incongrue rispetto alle perdite dichiarate dalla ditta".

2.2. In buona sostanza, per l'Agenzia delle entrate il ricorrente aveva conseguito nell'anno d'imposta 2007 ricavi per complessivi 175.300,00 Euro che aveva contabilizzato sul conto "capitale netto" ma senza alcuna documentazione giustificativa e "incongrue rispetto alle perdite

dichiarate dalla ditta" (ricorso, pag. 2), provvedendo nel contempo ad annotare "versamenti in contanti per cassa, non altrimenti documentati", che l'amministrazione finanziaria riteneva fittizi.

2.3. E' ben evidente che non vi è stata alcuna modifica in corso di causa delle ragioni poste a base dell'atto impositivo, fondato sempre e soltanto sull'accertato conseguimento da parte del contribuente nell'anno d'imposta 2007 di ricavi non dichiarati e, quindi, non sottoposti a tassazione.

2.4. La fittizietà, cui si riferisce il ricorrente per censurare la sentenza impugnata per la dedotta violazione del principio tra chiesto e pronunciato, attiene non al conseguimento di ricavi occulti, che è contestazione rimasta immutata, ma alle modalità di nascondimento degli stessi, pacificamente avvenuto attraverso versamenti in contanti per cassa che l'Agenzia delle entrate ha disconosciuto e, quindi, ritenuto fittizie, in quanto privi di qualsiasi riscontro probatorio.

2.5. In senso diverso non può interpretarsi, come invece fa il ricorrente, l'affermazione della CTR che "gli imponibili recuperati a tassazione, costituiti dai versamenti nel conto "Capitale netto" della ditta individuale di cui il ricorrente era titolare, erano già in Italia nel 2007 (invero nel corso del 2007 sono stati effettuati i versamenti in contanti nelle casse della ditta attraverso il conto "Capitale netto)", proprio per la ragione indicata dallo stesso ricorrente, ovvero che se la circostanza fosse stata vera, e cioè che quei versamenti fossero stati effettivi anziché fittizi, allora sarebbe venuto meno il "presupposto per accertare induttivamente maggiori ricavi" (ricorso, pag. 7).

3. Venendo, quindi, all'altra questione posta con il motivo in esame, il ricorrente sostiene che vi sarebbe stata violazione del principio di corrispondenza fra chiesto e pronunciato in quanto la CTR aveva fondato la decisione su una ragione di inoperatività dello scudo fiscale addotta dall'Ufficio nelle controdeduzioni, diversa da quella invece esposta nell'avviso di accertamento.

3.1. Anche tale censura non coglie nel segno.

3.2. Al riguardo va ricordato 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" (Cass. n. 38722 del 2021).

3.3. Pertanto, anche a voler ammettere sussistente, per mera ipotesi, il dedotto contrasto, essa si infrange con il suddetto principio secondo cui la prova del collegamento tra l'importo delle somme rimpatriate e l'imponibile oggetto di verifica fiscale grava sul contribuente (Cass. n. 38722 del 2021 cit; in termini anche Cass. n. 34577 del 2019), quale attore in senso sostanziale, sicché quella dedotta in sede giudiziale dell'amministrazione finanziaria, ancorché contestazione di una ragione di inapplicabilità della disciplina del rimpatrio delle somme detenute all'estero diversa da quella originariamente dedotta con l'atto impositivo, costituisce mera difesa volta alla confutazione delle ragioni poste a fondamento della richiesta del contribuente di usufruire della relativa agevolazione (arg. da Cass. n. 23862 del 2020 e da Cass. 15026 del 2014).

4. In sintesi, il motivo va complessivamente rigettato.

5. Con il secondo motivo di ricorso viene dedotta, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la violazione e falsa applicazione degli artt. 13 (rectius: 13-bis), commi 1, 3 e del D.L. n. 78 del 2009, 6, convertito con modificazioni dalla L. n. 102 del 2009, e del D.L. n. 350 del 2001, 14, comma 1, convertito con modificazioni dalla L. n. 409 del 2001.

5.1. Sostiene il ricorrente che aveva errato la CTR ad escludere l'operatività dello scudo fiscale ed in particolare la riferibilità del rimpatrio delle somme scudate agli imponibili accertati, avendo attribuito rilevanza ad accadimenti del 2007 del tutto irrilevanti. Invero, la "presenza in Italia di tali importi dal 2007", di cui si dice in sentenza, non avrebbe impedito di ritenere che alla data del 31/12/2008 (che è il termine ultimo di detenzione all'estero di somme, previsto dall'art. 13-bis, comma 4, citato) gli importi evasi fossero effettivamente detenuti all'estero in forza di successiva esportazione.

6. Con il terzo motivo viene dedotta, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la violazione e falsa applicazione del D.L. n. 350 del 2001, artt. 12, 13 e 14, convertito con modificazioni dalla L. n. 409 del 2001, e del D.L. n. 78 del 2009, 13-bis, comma 1, convertito con modificazioni dalla L. n. 102 del 2009, per avere la CTR gravato il contribuente dell'onere della prova circa la riferibilità delle somme detenute all'estero agli imponibili da scudare.

6.1. Sostiene il ricorrente che aveva errato in diritto la CTR nel gravare il contribuente dell'onere probatorio di dimostrare tempi e modi di costituzione della risorsa estera. Aggiunge che un tale onere probatorio non è contemplato da alcuna disposizione normativa ma compare per la prima volta nella circolare dell'Agenzia delle entrate n. 52/E del 2010 che si discostava dalla precedente circolare n. 49/E del 2009, prevedendo però, nel caso di contribuente non collaborativo, l'inoltro di una specifica richiesta all'istituto di credito intermediario che deve dare riscontro circa la collocazione estera della disponibilità rimpatriata o regolarizzata, come avvenuto nel caso di specie, dandone atto lo stesso avviso di accertamento. Sicchè, una volta che l'intermediario abbia attestato, come nel caso di specie, la collocazione estera delle somme al 31/12/2008, il contribuente null'altro avrebbe dovuto provare e la movimentazione italiana delle somme oltre un anno prima non poteva rappresentare, concettualmente, un elemento incompatibile a quella collocazione (ricorso, pag. 14). Aggiunge, ancora, il ricorrente che la norma istitutiva del c.d. scudo fiscale ter (art. 13-bis citato) non richiede la prova della specifica corrispondenza tra somme scudate e quelle oggetto di accertamento, ma la sola astratta riconducibilità qualitativa delle une alle altre, in assenza, come nel caso di specie, di elementi oggettivi tali da renderla a priori impossibile.

7. I due motivi, per la loro stretta connessione logica, vanno esaminati congiuntamente e sono infondati.

8. Va ricordato che il D.L. n. 78 del 2009, art. 13-bis, come convertito, 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 convertito, 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.

8.1. A proposito degli effetti dell'accesso allo scudo fiscale, il D.L. n. 350 del 2001, art. 14, comma 1, lett. a), come convertito, espressamente richiamato dal D.L. n. 78 del 2009, art. 13-bis, convertito, 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".

8.2. Orbene, sul significato da attribuire all'espressione normativa "limitatamente agli imponibili rappresentati dalle somme (...) oggetto di rimpatrio", questa Corte di legittimità, ha osservato che "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 della Cost., artt. 3 e 53) 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. n. 34577 del 2019; in termini anche Cass. n. 38722 del 2021).

8.3. Come correttamente argomentato dalla prima delle sopra citate pronunce, 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 alla Cost., artt. 3 e 53), 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". Nè può accogliersi, come condivisibilmente rilevato in dottrina, un'interpretazione, eccessivamente rigorosa della predetta espressione normativa, nel senso di richiedersi la necessaria corrispondenza degli imponibili accertati con le somme rimpatriate, all'esito di un'indagine analitica sulla fonte di queste ultime, perchè ciò si porrebbe in contrasto logico con il 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.

8.4. A ciò aggiungasi che le circolari dell'Agenzia delle Entrate n. 99/E del 4 dicembre 2001 e n. 43/E del 10 ottobre 2009 (indicate dalla stessa parte ricorrente), 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".

8.5. 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 somme e 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.

8.6. 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.

8.7. 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 e 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), , come si è detto esaminando il primo motivo, ha natura di eccezionale misura di agevolazione per il contribuente il quale, pertanto, è onerato di fornire la relativa prova, anche in virtù del 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, la questione di quale sia il contenuto del predetto onere è stata risolta da questa Corte che ha affermato che "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. n. 34577 del 2019; conf. Cass. n. 4719 del 2021 e Cass. n. 38722 del 2021).

9. Pertanto, da tali principi discende che, al fine che qui rileva, non è sufficiente, come sembra sostenere il ricorrente, la prova della sola "compatibilità cronologica e quantitativa" tra somme

rimpatriate e quelle accertate, che i giudici di appello comunque sembrano escludere là dove hanno affermato che gli importi accertati erano detenuti in Italia "dal 2007", e quindi da tale data e fino a quella dell'accertamento, che è successiva alla data del 31/12/2008 fissata dal comma 6 dell'art. 13 bis citato.

10. In buona sostanza, e per concludere, nella specie i giudici di appello non sono incorsi nella denunciata violazione di legge essendosi attenuti ai predetti principi giurisprudenziali là dove, ponendo correttamente a carico del contribuente il relativo onere probatorio, ne hanno riscontrato, sulla base degli elementi fattuali esaminati, il mancato assolvimento per non avere lo stesso fornito la prova della "riconducibilità" delle somme rimpatriate a quelle accertate che, diversamente da quanto sostiene il ricorrente, non è espressione che equivale alla pretesa dimostrazione dell'esatta e specifica corrispondenza tra le stesse. Infatti, non può ragionevolmente affermarsi che la Corte territoriale abbia richiesto al contribuente qualcosa in più della dimostrazione di una "concreta correlazione oggettiva, quanto meno di compatibilità, se non di immediata derivazione" tra il reddito accertato e la provenienza delle somme o dei beni rimpatriati" (Cass. n. 34577/2019 cit.). Prova che, con accertamento in fatto non contestato, ha ritenuto non essere stata fornita dal contribuente.

11. In sintesi, il ricorso va rigettato senza doversi provvedere sulle spese non avendo l'intimata svolto difese scritte.

P.Q.M.

rigetta il ricorso.

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

Documenti citati

Elenco citati

Questo documento non contiene citati.

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza