

# Sentenza del 02/02/2025 n. 2493 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

## Testo

### Testo:

#### FATTI DI CAUSA

1. Emerge dalla sentenza impugnata oltre che dagli atti di parte (ricorso, controricorso) quanto segue.

K. Srl (già K. Snc) inoltrò istanza di rimborso delle somme versate a titolo di IVA, per gli anni dal 2010 al 2013, nell'ambito di operazioni con soggetti esteri, collegate alla procedura di voluntary disclosure attivata dalla predetta società il 28 novembre 2015.

Stante il mancato riscontro da parte dell'Agenzia delle Entrate, K. Srl impugnò il silenzio rifiuto sostenendo la spettanza del rimborso trattandosi di IVA indebitamente versata.

2. L'agenzia delle Entrate si costituì contestando l'assunto del ricorrente e sostenendo che l'adesione spontanea alla procedura di collaborazione volontaria, regolarmente perfezionatasi, avesse efficacia preclusiva rispetto a ogni altra pretesa che la contribuente avesse voluto avanzare in riferimento agli anni oggetto della procedura medesima, in conformità alla ratio definitoria dell'istituto.

3. La Commissione tributaria provinciale di Lecco accolse il ricorso. La decisione venne impugnata dall'Agenzia delle Entrate sul presupposto che l'istituto di collaborazione volontaria e la sua natura di istituto definitorio precludessero al contribuente la possibilità di formulare ulteriori istanze, nella specie di rimborso dell'IVA, in relazione alle operazioni di cui alla voluntary disclosure.

4. L'appello venne accolto.

Il Giudice di seconde cure evidenziò come K. Srl il 28 novembre 2015 avesse avviato la procedura di collaborazione volontaria nazionale al fine di far emergere proventi non contabilizzati nei periodi di imposta 2009-2013 "sfruttando l'illecita interposizione fittizia di società conduit localizzate in Paesi a fiscalità privilegiata". Valutato quanto rappresentato durante l'istruttoria, con gli inviti emessi ai sensi dell'art. 5, comma 1, del D.Lgs. n. 218/2007, l'ufficio riconobbe la non imponibilità per le quali erano stati dimostrati, per le operazioni attive l'uscita delle merci dal territorio dello Stato Italiano e per le operazioni passive, il passaggio in dogana senza applicazione dell'IVA, ai sensi dell' art. 8 , comma 1, lettera c) del D.P.R. n. 633 del 1972 .

5. Per le restanti operazioni la società produsse fatture di cessione e di acquisto con la correlata documentazione doganale, senza riconciliarle con gli accrediti su conti esteri. Sicché l'ufficio

ritenne che la documentazione prodotta non consentisse di accertare che gli accrediti fossero riconducibili a tali operazioni realizzate dalla società.

6. Con gli inviti emessi, pertanto, l'ufficio recuperò l'IVA non assolta in fattura in merito a una parte dei ricavi non contabilizzati, accreditati su conti esteri. In seguito venne presentata la voluntary disclosure e pagato quanto dovuto. Procedendo poi all'analisi della doglianza dell'Agenzia appellante, si affermò che la voluntary disclosure costituisse uno strumento, per i contribuenti che avessero detenuto illecitamente patrimoni all'estero, per regolarizzare la propria posizione denunciando spontaneamente all'amministrazione finanziaria violazioni degli obblighi di monitoraggio e dichiarativi commessi in materia di imposte sui redditi e relative addizionali, imposte sostitutive, imposta regionale sulle unità produttive e imposta sul valore aggiunto, nonché le violazioni relative alla dichiarazione dei sostituti di imposta.

7. La società aveva prestato completa adesione agli inviti e all'atto di contestazione notificati il 15 marzo 2017, così perfezionando in modo definitivo con il pagamento rateale la propria istanza di voluntary disclosure.

Il giudice di secondo grado, richiamando diversi precedenti di legittimità, in tema di accertamento con adesione e ricostruendo i passaggi necessari per l'attivazione della voluntary disclosure, affermò quindi che il provvedimento emesso dall'Agenzia sulla base dei dati e delle notizie forniti dal contribuente costituisse un avviso di accertamento con adesione assumendo "sembianze e contenuto giuridico tipiche di questo istituto".

Sicché, si ritenne che avendo la società definito la propria posizione, mediante voluntary disclosure, non vi fosse più la possibilità di presentare un'ulteriore istanza di rimborso.

8. Avverso la prefata decisione ricorre K. con 4 motivi resiste con controricorso l'Agenzia delle Entrate.

In prossimità dell'udienza del 26.1.2024 la società contribuente ha depositato memoria.

Successivamente con ordinanza n 10293 del 2024, resa all'udienza del 26 gennaio 2024, la causa è stata rinviata alla pubblica udienza.

## MOTIVI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo si deduce la violazione degli art. 33 del D.Lgs. n. 546 del 1992 e 158 c.p.c.

Si denuncia in particolare la nullità della sentenza per omessa pronuncia della stessa in camera di consiglio.

L'udienza, secondo quanto prospettato dalla ricorrente, non venne trattata in pubblica udienza ma con trattazione scritta. Poiché nel fascicolo non è stato rinvenuto il processo verbale di trattazione, ciò determinerebbe la nullità della sentenza.

2. Con il secondo motivo si denuncia la violazione dell' art. 5 quinquies comma 10 D.L. n. 167 del 1990 e dell' art. 7 del D.Lgs. n. 218/1997 .

Con questo strumento impugnatorio si censura la sentenza nella parte in cui sarebbe stata esclusa la possibilità di rimborso per somme non pagate in sede di voluntary disclosure.

Secondo il ricorrente il giudice d'appello avrebbe fatto mal governo della disciplina della c.d. voluntary disclosure e della ratio di tale istituto che non potrebbe essere parificato a un accertamento con adesione tout court.

3. Con il terzo motivo si denuncia la violazione dell' art. 8 , commi 1 e 2, del D.P.R. n. 633 del 1972 , dell' art. 2697 c.c. e dell' art. 2735 c.c. con particolare riguardo alla soddisfazione dell'onere probatorio in ordine alla non imponibilità, ai fini IVA, delle operazioni commerciali intercorse con i soggetti extra-UE.

In particolare, si censura la sentenza impugnata nella parte in cui avrebbe dichiarato assorbite dalla questione di ammissibilità o meno del ricorso, le contestazioni del contribuente in ordine alla corretta applicazione delle norme in tema di esenzione dell'IVA e soddisfazione dell'onere probatorio.

4. Con il quarto motivo si propone eccezione di legittimità costituzionale dell' art. 5-quinquies , comma 10, del D.L. n. 167 del 1990 nella parte in cui non consente la presentazione dell'istanza di

rimborso per le somme indebitamente versate in sede di collaborazione volontaria.

## MOTIVI DELLA DECISIONE

1. Il primo motivo del ricorso non merita accoglimento.

L' art. 33 del D.Lgs. n. 546 del 1992 prevede, al terzo comma, che della trattazione in camera di consiglio è redatto processo verbale dal segretario ma, al contempo, non prevede alcuna sanzione in caso di omessa redazione del verbale. Non vi è, inoltre, alcuna correlazione con l'invocato art. 158 c.p.c. Trattasi di norma che disciplina la nullità derivante dalla costituzione del giudice, ossia fattispecie diversa in alcun modo assimilabile al preteso vizio censurato dal ricorrente, tanto più che il verbale non è atto riconducibile al giudice ma al segretario.

2. Il secondo motivo è fondato e determina l'assorbimento della decisione in merito alle ulteriori doglianze.

2.1. La ratio della voluntary disclosure risiede nell'incentivare i contribuenti ad autodenunciarsi riconoscendo loro delle condizioni favorevoli per poter regolarizzare in modo definitivo delle posizioni non conformi alla normativa fiscale. Essa è una procedura peculiare, sicuramente con effetti premiali, ma diversa dall'accertamento con adesione. Seguendo Cass. sez. V, 12.1.2023, n. 738 (ma anche Cass. sez. V, 7.7.2023, n. 19328 , e Cass. sez. V, 1.2.2023, n. 2964 , conformi per quanto d'interesse), deve evidenziarsi che la voluntary disclosure (cioè la "collaborazione volontaria") è una procedura che consente ai soggetti residenti in Italia, i quali detengono anche indirettamente o per interposta persona attività patrimoniali o finanziarie all'estero e che abbiano omesso di dichiararle, la possibilità di sanare la propria posizione fiscale presentando

apposita istanza nominativa e versando, senza possibilità di compensazione, le dovute imposte e le sanzioni, rideterminate (queste ultime) in misura ridotta.

L'introduzione di una disciplina speciale in materia di collaborazione volontaria risponde alla necessità di prevedere un meccanismo di regolarizzazione per gli attivi detenuti all'estero, come raccomandato dall'OCSE nel 2010 in attuazione di una politica di contrasto alle evasioni fiscali internazionali. In Italia, la prima voluntary disclosure, regolata dalla legge 15 dicembre 2014, n. 186 , si è conclusa nel novembre 2015, la seconda, regolata dal D.L. 22 ottobre 2016, n. 193 , è terminata il 31 luglio 2017. Il collegato fiscale 2018, D.L. 16 ottobre 2017, n. 148 , ha previsto poi una mini voluntary disclosure limitata ai soggetti fiscalmente residenti che in precedenza erano residenti all'estero o che lavorano in zone di frontiera e che hanno violato gli obblighi di compilazione del quadro RW della dichiarazione fiscale. Ai sensi dell' art. 5-quater , comma 1, D.L. n. 167/1990 , inserito dall' art. 1 , comma 1, L. 15 dicembre 2014, n. 186 , "1. L'autore della violazione degli obblighi di dichiarazione di cui all'articolo 4, comma 1, commessa fino al 30 settembre 2014, può avvalersi della procedura di collaborazione volontaria di cui al presente articolo per l'emersione delle attività finanziarie e patrimoniali costituite o detenute fuori del territorio dello Stato, per la definizione delle sanzioni per le eventuali violazioni di tali obblighi e per la definizione dell'accertamento mediante adesione ai contenuti dell'invito al contraddittorio di cui alla lettera b) per le violazioni in materia di imposte sui redditi e relative addizionali, di imposte sostitutive, di imposta regionale sulle attività produttive e di imposta sul valore aggiunto, nonché per le eventuali violazioni relative alla dichiarazione dei sostituti d'imposta". I contribuenti che intendevano accedere al programma di collaborazione volontaria dovevano presentare, esclusivamente per via telematica, l'apposita richiesta di accesso alla procedura, utilizzando il modello approvato dall'Amministrazione finanziaria, nella quale andavano indicati tutti gli investimenti e tutte le attività di natura finanziaria costituiti o detenuti all'estero, anche indirettamente o per interposta persona, nei periodi d'imposta oggetto di regolarizzazione, unitamente ai documenti ed elementi necessari alla ricostruzione dei redditi connessi e al calcolo delle imposte dovute.

La "collaborazione volontaria" riguardava necessariamente tutti i periodi d'imposta per i quali, alla data di presentazione della richiesta di accesso alla procedura, non erano scaduti i termini per l'accertamento di maggiori imposte o per la contestazione delle violazioni degli obblighi dichiarativi in materia di monitoraggio fiscale. La responsabilità in ordine al contenuto della richiesta di accesso alla procedura, alla veridicità e completezza della documentazione e delle informazioni relative, al corretto e tempestivo invio di essa ricadeva sul contribuente ( art. 5-septies , D.L. n. 167/1990 ). Ai sensi dell'art. 5 quater, primo comma, lett. b), l'autore della violazione, per accedere alla voluntary disclosure, doveva versare le somme dovute in base all'invito di cui all' articolo 5 , comma 1, del D.Lgs. n. 218 del 1997 , e successive modificazioni, entro il quindicesimo giorno antecedente la data fissata per la comparizione e secondo le ulteriori modalità indicate nel comma 1-bis del medesimo articolo per l'adesione ai contenuti dell'invito, ovvero le somme dovute in base all'accertamento con adesione entro venti giorni dalla redazione dell'atto, oltre alle somme dovute in base all'atto di contestazione o al provvedimento di irrogazione delle sanzioni per la violazione degli obblighi di dichiarazione di cui all'articolo 4, comma 1, entro il termine per la proposizione del ricorso, ai sensi dell' articolo 16 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472 , e successive modificazioni, senza avvalersi

della compensazione prevista dall' articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241 , e successive modificazioni.

Il mancato pagamento di una delle rate comportava il venir meno degli effetti della procedura.

La voluntary disclosure non era ammessa ( art. 5-quater , comma 2, D.L. n. 167/1990 ) qualora l'autore della violazione avesse avuto formale conoscenza: (i) dell'inizio di accessi, ispezioni o verifiche; (ii) dell'inizio di altre attività amministrative di accertamento; (iii) della propria condizione di indagato o di imputato in procedimenti penali per violazione di norme tributarie.

I benefici derivanti dall'adesione alla procedura, con riferimento agli aspetti di natura amministrativa, riguardavano la riduzione delle sanzioni e la riduzione degli anni accertabili; viene, infatti, sterilizzato il raddoppio dei termini in caso di capitali detenuti in Paesi black list, così come previsto dall' art. 12 del D.L. n. 78 del 2009 .

Una volta inviata l'istanza, dunque, il contribuente poteva scegliere di prestare acquiescenza all'invito a comparire previsto dall' art. 5 , co. 1, D.Lgs. 19.6.1997, n. 218 , recante gli imponibili, le imposte, gli interessi e le sanzioni, ovvero avviare una separata procedura di accertamento con adesione.

Il perfezionamento della voluntary disclosure avveniva in ogni caso in virtù del versamento, anche rateale, di quanto dovuto a seguito delle attività svolte dall'ufficio. Tale versamento doveva essere effettivo: il contribuente, infatti, non era ammesso ad avvalersi di forme di estinzione dell'obbligazione tributaria diverse dal pagamento e non gli era consentito compensare il debito con eventuali crediti d'imposta.

L'omesso versamento comportava la notifica di un nuovo avviso di accertamento o di un nuovo atto di contestazione e la connessa rideterminazione della sanzione in misura ordinaria, entro il 31

dicembre dell'anno successivo a quello di notificazione dell'invito di cui all' art. 5 del D.Lgs. n. 218/1997 o di redazione dell'atto di adesione o di notificazione dell'atto di contestazione, anche se nel frattempo erano decorsi i termini ordinari di accertamento ( art. 5 quinquies , co. 10, D.L. n. 167/1990 ).

Come si è detto, la procedura originava da un'autodenuncia a carattere spontaneo ed esaustivo, esperibile in totale trasparenza una sola volta in seno al rapporto tra il contribuente e l'Amministrazione finanziaria, per la regolarizzazione della consistenza patrimoniale o reddituale a fronte di violazioni tributarie commesse in anni ancora suscettibili di accertamento.

2.2. L'origine della procedura di voluntary disclosure si distingue quindi dal ravvedimento operoso che, riformulato dalla L. 23.12.1990, n. 190, si articola mediante presentazione di una dichiarazione integrativa e un'autoliquidazione d'imposta ma anche dall'accertamento con adesione. Essa, infatti, si fonda su una dichiarazione confessoria del contribuente e tale dichiarazione di fatto comprime i poteri di accertamento sul fatto dedotto ad opera dell'ufficio.

Non vi è alcun atto bilaterale, sottoscritto da entrambe le parti. L'autodenuncia genera una serie di atti diversi da quelli generati dall'accertamento con adesione e non si fonda sui rilievi dell'Agenzia delle Entrate.

L' art. 5-quater , comma 1, lett. b), D.L. n. 167/1990 richiama l' art. 5 del D.Lgs. n. 218/1997 sull' invito al contraddittorio in tema di accertamento con adesione e, per espressa previsione normativa, il perfezionamento della voluntary disclosure è legato al pagamento delle imposte dovute.

Tale richiamo, tuttavia, ha la sola finalità di individuare la procedura attraverso cui gli uffici dell'Amministrazione finanziaria gestiscono gli atti conseguenti alla collaborazione volontaria, senza che il legislatore abbia inteso ricondurre gli effetti di quest'ultima a quelli del D.Lgs. n. 218/1997 , attesa la profonda diversità dei due istituti (prima fra tutte il fatto che l'accertamento con adesione prevede una fase di contraddittorio e presuppone una verifica delle violazioni a carico del contribuente, elementi assenti nel caso della voluntary disclosure).

Nella normativa de qua, non vi è poi alcun richiamo espresso e specifico all' art. 2 , co. 3 del D.Lgs. n. 218/1997 , là dove si prevede la non impugnabilità dell'accertamento con adesione e dal quale si ritrae (risalendo alla ratio deflattiva dell'istituto) alla regola dell'intangibilità.

L'irretrattabilità, nel caso della voluntary disclosure, riguarda il contenuto della dichiarazione confessoria, cioè l'indicazione degli investimenti e delle attività di natura finanziaria costituiti o detenuti all'estero, anche indirettamente o per interposta persona, nei periodi d'imposta oggetto di regolarizzazione, unitamente ai documenti e gli elementi necessari alla ricostruzione dei redditi connessi; essa non preclude tra le altre cose al dichiarante di richiedere il rimborso dell'euroritenuta precedentemente versata, in conformità con quanto previsto dalla normativa comunitaria in materia, così come attuata nell'ordinamento italiano ( art. 10 D.Lgs. 18 aprile 2005, n. 84 ).

2.3. Tirando quindi le fila del discorso deve affermarsi che: 1) la voluntary disclosure non è assimilabile all'accertamento con adesione, fondandosi su una dichiarazione unilaterale del contribuente che comprime i poteri accertativi dell'Agenzia con la conseguenza che non operano i limiti previsti per quest'ultimo; 2) in particolare, anche in considerazione della modalità con cui in concreto si attua la predetta procedura, che prevede il pagamento a seguito di invito delle somme (tutte) richieste dall'Agenzia (senza poterne ridurre l'importo), il contribuente ha la possibilità di opporsi alla maggiore pretesa tributaria allegando, in ipotesi, ad es. errori di fatto o di diritto, e, nella specie di chiedere il rimborso dell'IVA versata in eccedenza, provando i relativi presupposti sia ammissibile la richiesta di rimborso.

2.4. Il motivo è in conclusione accolto e questo determina l'assorbimento delle ulteriori doglianze.

3. Deve, quindi, rigettarsi il primo motivo di ricorso, accogliersi il secondo, assorbiti i restanti, e rinviare la causa alla Corte di giustizia tributaria della Lombardia di secondo grado, in diversa composizione, che determinerà altresì le spese del presente giudizio di legittimità.

P.Q.M.

Rigetta il primo motivo di ricorso, accoglie il secondo, assorbiti i restanti e rinvia alla Corte di giustizia tributaria della Lombardia di secondo grado, in diversa composizione, che determinerà altresì le spese del presente giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, il 22 ottobre 2024.

Depositato in Cancelleria il 2 febbraio 2025.

## Documenti citati



## Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza