

Fiscalità internazionale

Lo scudo fiscale ter inibisce anche l'accertamento sintetico sugli anni precedenti al 2009

Cassazione, Sez. trib., Ord. 31 ottobre 2018 (26 settembre 2018), n. 27894 - Pres. Campanile - Rel. Dell'Orfano

Fiscalità internazionale - Scudo fiscale - Regolare adesione allo scudo fiscale ter - Annualità antecedenti al 2009 - Accertamento sintetico - Esclusione

La regolare adesione allo scudo fiscale ter determina l'inibizione dei poteri di accertamento sintetico dell'Agenzia delle entrate in materia tributaria e previdenziale per tutti gli imponibili correlati alle somme o alle attività oggetto della sanatoria per i periodi d'imposta che avevano termine al 31 dicembre 2008.

Rilevato che:

C.C.A. ricorre per la cassazione della sentenza dianzi indicata, con cui la Commissione Tributaria Regionale della Lombardia aveva respinto l'appello avverso la sentenza n. 186/41/2011 della Commissione Tributaria Provinciale di Milano, che aveva respinto il ricorso proposto avverso avviso di accertamento IRPEF per l'anno di imposta 2005 a seguito di rettifica del reddito imponibile;

il contribuente ha proposto ricorso per cassazione, affidato a due motivi;

con il primo motivo ha denunciato, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, "violazione del D.L. 1 luglio 2009, n. 78, art. 13 bis, convertito in Legge 3 agosto 2009, n. 102";

con il secondo motivo ha denunciato, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, "falsa applicazione del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 38, comma 5";

l'Ufficio si è costituito deducendo l'inammissibilità ed infondatezza del ricorso.

Considerato che:

1.1. con il primo motivo di ricorso si deduce violazione del D.L. 1 luglio 2009, n. 78, art. 13 bis, convertito in Legge 3 agosto 2009, n. 102, per avere la CTR ritenuto non costituisca valida prova contraria, idonea a vincere la presunzione di maggior reddito su cui è fondato un accertamento sintetico, la circostanza che il contribuente

avesse aderito allo scudo fiscale *ter* (D.L. n. 78 del 2009, art. 13 bis) rimpatriando somme detenute all'estero, sebbene gli incrementi patrimoniali che motivavano l'accertamento si fossero verificati in data anteriore al rimpatrio, come nella specie, in cui trattasi di avviso di accertamento con il quale veniva determinato per l'anno 2005 il reddito sintetico ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 38, commi 4 e 5, con applicazione di maggiore imposta IRPEF;

1.2. il motivo è fondato atteso che ai sensi del D.L. n. 781 del 2009, art. 13-bis, era stata prevista la possibilità di fare 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. 1673 del 1990, attraverso la presentazione ad un intermediario di una dichiarazione riservata con la quale si procedeva all'emersione degli investimenti e delle attività finanziarie detenute all'estero (da una data non successiva al 31 dicembre 2008) in violazione delle norme sul monitoraggio fiscale, ed il versamento di un'imposta straordinaria;

1.3. quanto agli effetti dello scudo fiscale-*ter*, l'emersione delle attività detenute all'estero (sia nel caso di rimpatrio che in caso di regolarizzazione) produceva non solo l'estinzione delle sanzioni amministrative, di natura tributaria e previdenziale, in relazione agli importi dichiarati, con riferimento ai periodi di imposta per i quali non erano ancora scaduti i termini per l'accertamento e quelle previste per le violazioni inerenti al monitoraggio fiscale, ma anche l'inibizione dei poteri

di accertamento dei competenti Uffici in materia tributaria e previdenziale per tutti gli imponibili correlati alle somme o alle attività oggetto della sanatoria per i periodi d'imposta che avevano termine al 31 dicembre 2008;

1.4. la copertura offerta dallo scudo fiscale-*ter* poteva essere opposta a qualunque tipo di accertamento, e quindi anche ad accertamenti di tipo sintetico, come nel presente caso;

1.5. le operazioni di emersione non producevano, tuttavia, gli effetti indicati qualora, alla data di presentazione della dichiarazione riservata una delle violazioni che si intendevano regolarizzare era già stata constatata, erano già iniziati accessi, ispezioni e verifiche o intraprese altre attività di accertamento tributario o contributivo formalmente notificati al contribuente, erano già stati emanati nei confronti del contribuente avvisi di accertamento o di rettifica o atti di contestazione di violazioni tributarie, compresi i predetti inviti, questionari e richieste, era già stato avviato il procedimento penale, per gli illeciti tutelati dalla sanatoria;

1.6. pacifico che l'avviso di accertamento riguardi annualità di imposta (2005) anteriore al rientro delle somme "scudate", dalla sentenza della CTR non emerge che l'Amministrazione abbia notificato o emanato nei confronti del contribuente, prima della presentazione della dichiarazione riservata alle attività emerse ex Legge n. 109 del 2009, alcuno dei suddetti atti, in quanto, al contrario, risulta notificato al contribuente il questionario di cui al D.P.R. n. 600 del 1973, art. 32, nell'anno 2010;

1.7. nell'applicazione di tale disciplina, si rivela dunque errato escludere - come ha fatto la CTR - l'effetto

preclusivo della dichiarazione riservata, presentata ai fini della regolarizzazione di cui al sopra della Legge n. 102 del 2009, citato art. 13 *bis*, unicamente in virtù del fatto che "gli incrementi patrimoniali che motiva (vano)... l'accertamento si... (erano)... verificati in epoca anteriore al rimpatrio";

2. all'accoglimento del primo motivo di ricorso consegue l'assorbimento del secondo motivo di ricorso, con cui il contribuente lamenta violazione del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 38, comma 5, vigente *ratione temporis*, ed omessa motivazione su punto decisivo della controversia per avere la CTR ritenuto che, ai fini del conteggio degli incrementi patrimoniali, potessero essere prese in considerazione non soltanto le spese sostenute nel periodo d'imposta in contestazione (anno 2006) ma anche "le spese per autovetture sostenute negli anni 2007, 2008 e 2009";

I alla stregua di tutto quanto precede, in accoglimento del primo motivo di ricorso, assorbito il secondo, va cassata la sentenza impugnata, con rinvio alla C.T.R. della Lombardia, in diversa composizione, per nuovo esame del merito.

4. il Giudice del rinvio provvederà anche alla liquidazione delle spese del presente giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte accoglie il primo motivo di ricorso, assorbito il secondo; cassa la sentenza impugnata, con rinvio alla Commissione Tributaria Regionale della Lombardia in diversa composizione, anche in ordine alla liquidazione delle spese del presente giudizio di legittimità.

Rapporto tra lo scudo fiscale *ter* e l'accertamento sintetico

di Gianluca Boccalatte (*)

La circolare dell'Agenzia delle entrate 8 ottobre 2010, n. 52/E, aveva sostenuto che gli effetti preclusivi dello scudo fiscale *ter* nei confronti degli accertamenti tributari non riguardavano automaticamente anche i maggiori redditi sintetici relativi a periodi d'imposta antecedenti al 2009. Con l'ordinanza n. 27894/2018, la Suprema Corte ha "bocciato" la tesi interpretativa dell'Agenzia.

L'ordinanza 31 ottobre 2018, n. 27894 della Suprema Corte riguarda il controverso rapporto intercorrente tra lo scudo fiscale, introdotto dall'art. 13-*bis* del D.L. 1° luglio 2009, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla Legge 3 agosto 2009, n. 102 (c.d. scudo fiscale *ter*) e l'accertamento

sintetico di cui all'art. 38 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600.

La Corte di cassazione ha respinto la tesi interpretativa a suo tempo adottata dall'Agenzia delle entrate, riconoscendo valore automatico alla copertura dell'istituto *de quo* nei confronti di

(*) *Avvocato - Studio Legale e Tributario Biscozzi Nobili*

qualunque tipo di accertamento, e quindi anche ad accertamenti di tipo sintetico relativi a periodi d'imposta antecedenti al 1° gennaio 2009.

Lo scudo fiscale *ter*

Lo scudo fiscale *ter* ha permesso ai contribuenti di far emergere le attività, finanziarie e patrimoniali, detenute fuori dal territorio dello Stato al 31 dicembre 2008 in violazione della normativa sul c.d. monitoraggio fiscale, consentendone quindi il rimpatrio in Italia o la regolarizzazione (vale a dire, il mantenimento all'estero delle attività, dichiarandole in Italia).

Per il perfezionamento dello scudo fiscale occorre (i) presentare a un intermediario abilitato una dichiarazione riservata, nella quale andavano indicate tutte le informazioni concernenti l'operazione di emersione e (ii) provvedere al pagamento della relativa imposta straordinaria. Il regolare perfezionamento dell'istituto garantisce tre effetti premiali.

In primo luogo, la preclusione da ogni accertamento tributario e contributivo per i periodi d'imposta per i quali non fosse ancora decorso il termine per l'azione di accertamento, limitatamente agli imponibili rappresentati dalle somme o dalle altre attività costituite all'estero e oggetto di emersione. In secondo luogo, l'estinzione delle sanzioni amministrative, tributarie e previdenziali e quelle previste dalla disciplina sul monitoraggio fiscale, relativamente alla disponibilità delle attività finanziarie dichiarate. Da ultimo, l'esclusione della punibilità per alcuni reati, sempre con riguardo alla disponibilità delle attività dichiarate.

L'accesso all'istituto era inibito ai soggetti per i quali si fossero già verificati gli eventi ostativi delle operazioni di emersione previsti dalla normativa *de qua*. Nello specifico, rappresentavano cause preclusive del perfezionamento dello scudo fiscale: la constatazione di una delle violazioni - di natura tributaria, contributiva o relative agli obblighi in materia di monitoraggio fiscale - rispetto alle quali lo scudo fiscale garantiva la copertura; l'inizio di accessi, ispezioni e verifiche o di altre attività di accertamento tributario e

contributivo di cui gli interessati avessero avuto formale conoscenza; l'avvio di un procedimento penale in relazione ai reati di dichiarazione infedele e di omessa dichiarazione, purché il soggetto sottoposto ad indagine ne avesse avuto formale conoscenza.

Quale copertura per l'accertamento sintetico per i periodi d'imposta ante 2009?

Una delle problematiche insorte al momento dell'entrata in vigore dello scudo fiscale *ter* era per l'appunto quella dell'inclusione, o meno, nell'ambito del perimetro degli avvisi di accertamento inibiti dall'adesione all'istituto *de quo*, degli atti impositivi recanti una rideterminazione sintetica, sulla base di indici di capacità contributiva e patrimoniale, del reddito per annualità precedenti al 2009.

In ipotesi di sussistenza di un maggior reddito sinteticamente accertabile per tali periodi d'imposta, lo scudo fiscale costituiva, o no, un valido e sufficiente strumento per inibire - ovviamente entro i limiti degli importi esposti nella dichiarazione riservata - la potestà accertativa degli Uffici? In altre parole, esemplificando: il contribuente Tizio sarebbe passibile di accertamento sintetico per un maggior imponibile di 100 sulla base degli indici previsti dal citato art. 38, tale accertamento risulterebbe totalmente precluso per il solo fatto dell'avvenuta adesione allo scudo fiscale con riferimento ad attività estere di importo almeno pari a 100?

La risposta positiva a detto quesito sembrava, agli occhi dei più, aver trovato conferma nella circolare del 10 ottobre 2009, n. 43/E, nella quale l'Agenzia delle entrate precisava, da un lato, 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 all'estero oggetto di rimpatrio", e, dall'altro, che "l'effetto preclusivo dell'accertamento, tenuto conto delle finalità generali del provvedimento, può altresì essere opposto anche nei confronti di accertamenti di tipo 'sintetico', come nell'ipotesi di

contestazione di un maggior reddito complessivo riferibile anche astrattamente alle attività oggetto di emersione”.

Scaduti i termini per avvalersi dell'istituto in esame, l'Agenzia delle entrate emanava però una nuova pronuncia di prassi - la circolare 8 ottobre 2010, n. 52/E - nella quale venivano forniti chiarimenti, se non integralmente contrastanti con l'interpretazione precedente, quanto meno, fortemente restrittivi sull'ampiezza riconoscibile alla copertura dello scudo fiscale *ter* nelle fattispecie che qui interessano.

Più precisamente, nella circolare n. 52/E venivano diramate le istruzioni operative per “valutazioni ed adempimenti” da effettuare da parte dei singoli Uffici nei casi in cui un contribuente, nell'ambito dell'attività di controllo della propria posizione fiscale, opponesse l'intervenuta adesione allo scudo fiscale.

Ebbene, dopo aver ribadito il concetto generale già espresso nella circolare n. 43/E (“gli effetti preclusivi ed estintivi possono quindi prodursi, oltre che nel caso in cui gli imponibili o maggiori imponibili accertati siano direttamente rappresentati dalle attività oggetto di emersione anche qualora, seguendo un ragionamento logico-inferenziale, gli imponibili o maggiori imponibili accertabili possono porsi come premessa assai probabile della costituzione all'estero delle attività medesime”), l'Agenzia delle entrate ha affermato - per la prima volta - di ritenere necessaria, unitamente alla verifica delle condizioni legislativamente previste per il regolare perfezionamento dell'emersione delle attività estere (tra cui la sussistenza delle attività oggetto di emersione alla data del 31 dicembre 2008), la conferma da parte del contribuente sul fatto “che le attività dichiarate non erano già detenute in epoca antecedente al periodo d'imposta oggetto del controllo”. Circostanza questa non soltanto non richiesta dalla legge (come dimostra il contenuto della dichiarazione riservata, che altro non era se non una “fotografia”

delle attività estere al momento dell'emersione, senza alcun dettaglio sulle origini delle stesse, sul periodo di formazione e sull'eventuale “trasformazione” e movimentazione delle stesse nel corso del periodo di riferimento, *i.e.* gli anni precedenti al 2009 aperti per l'accertamento), ma nemmeno rilevante nell'ottica della strutturazione in concreto dell'istituto, vista la commisurazione dell'imposta straordinaria unicamente in base allo stato di fatto fotografato nella dichiarazione riservata (1).

Partendo dall'assunto ora descritto, l'Agenzia delle entrate, nella circolare n. 52/E, concludeva che, qualora le attività fossero già detenute in annualità anteriori a quella sotto controllo, “le stesse non possono ritenersi ‘riferibili’ agli imponibili relativi al detto periodo con la conseguente inopponibilità del relativo rimpatrio”.

Di fatto, per l'Amministrazione finanziaria nel caso di specie andrebbe ravvisato in capo al contribuente se non un obbligo di fornire le informazioni (e le prove) di quanto sopra, almeno un onere, il cui mancato assolvimento determinerebbe l'esito negativo della valutazione sulla “verosimile sussistenza dei presupposti” dello scudo fiscale e, conseguentemente, il disconoscimento dei relativi effetti premiali (e, se del caso, anche l'inoltro della denuncia alla competente Autorità Giudiziaria).

L'ottica adottata - si ribadisce: una volta già presentate le dichiarazioni riservate - dall'Agenzia delle entrate è efficacemente esemplificata in un passaggio della circolare n. 52/E, dove si legge quanto segue: “ad esempio, qualora l'attività oggetto di emersione sia un immobile acquistato ed interamente pagato nel 2006, è del tutto evidente che maggiori imponibili eventualmente accertabili per il periodo d'imposta 2007 non possano essere stati utilizzati per l'acquisizione di detta attività. Di contro, potrebbe risultare plausibile che i maggiori imponibili stessi siano stati utilizzati per la ristrutturazione dell'immobile e, pertanto, accertata l'avvenuta

(1) In caso di attività estere di importo pari a 100 al momento dell'emersione, infatti, l'imposta straordinaria rimaneva sempre pari a 5, sia che si trattasse di attività detenute da 10 anni senza incremento alcuno, sia che dette attività fossero state costituite in

più anni recenti, per effetto di evasione fiscale “italiana”, sia che si trattasse di attività trasferite nel corso del 2008, senza violazione alcuna sotto il profilo impositivo ma semplicemente non monitorate nel Quadro RW.

ristrutturazione, gli effetti preclusivi potranno essere ammessi, anche in mancanza di una prova specifica circa il collegamento tra i fondi oggetto di evasione e quelli impiegati per la ristrutturazione in parola”.

Dall'interpretazione fatta propria *ex post* dall'Amministrazione finanziaria ha tratto inevitabilmente origine un cospicuo contenzioso tributario, che ha visto fronteggiarsi contribuenti convinti di aver aderito a un istituto idoneo a inibire - totalmente o parzialmente (qualora il maggior imponibile scudato non fosse sufficiente a coprire tutte le violazioni commesse) - il potere del Fisco di accertare sinteticamente le annualità precedenti al 1° gennaio 2009, e gli Uffici che, pretendendo una *disclosure* sul momento di inizio della detenzione dell'attività estera, negavano l'effetto premiale dello scudo fiscale o per mancata “collaborazione” da parte del soggetto verificato o per la collocazione del reddito non dichiarato in un momento successivo alla formazione delle attività estere.

La vicenda contenziosa

In tale contesto deve essere inquadrata la vicenda contenziosa qui in esame, che ha preso le mosse da un avviso di accertamento “sintetico” riguardante l'anno d'imposta 2005.

Nei gradi di merito del giudizio il contribuente, oltre a contrastare, indice per indice, la correttezza della ricostruzione sintetica del presunto maggior reddito, aveva eccepito - come si legge nella sentenza della Commissione tributaria regionale Lombardia impugnata per cassazione (2) - “la violazione della normativa dello scudo fiscale in quanto la dichiarazione riservata preclude ogni accertamento tributario e contributivo relativo ai periodi d'imposta che hanno termine il 31.12.2008 e in ogni caso con riferimento ai presupposti verificatesi fino a tale data, limitatamente ai maggiori imponibili accertati, rappresentati dalle somme e dalle attività emerse e comunque fino alla concorrenza degli importi indicati nella predetta dichiarazione, cioè a dire

per le annualità *ante* 2008, la suddetta preclusione opera automaticamente in tutti i casi in cui è possibile anche astrattamente ricorrere agli imponibili accertati a somme o attività emerse con lo scudo e quindi in presenza di contestazioni basate su ricavi o compensi occultati e nei confronti di accertamento di tipo sintetico”.

Eccezione respinta dai giudici di appello, i quali, sposando la tesi dell'Ufficio, hanno statuito - sempre utilizzando le parole della sentenza - che “non costituisce prova contraria idonea a vincere la presunzione di maggior reddito su cui è fondato un accertamento sintetico la circostanza secondo la quale il contribuente abbia aderito allo scudo fiscale (art 13-*bis* del D.L. n. 78/2009) rimpatriando somme detenute all'estero, qualora gli incrementi patrimoniali che motivano l'accertamento si siano verificati in epoca anteriore al rimpatrio”.

Il principio di diritto affermato dalla sentenza di secondo grado è stato “bocciato” dall'ordinanza in commento, perché in contrasto con la statuizione del citato art. 13-*bis*, il quale, secondo l'interpretazione della Corte di cassazione, garantiva, in caso di regolare emersione - mediante rimpatrio o regolarizzazione - di attività detenute all'estero in violazione delle norme sul c.d. monitoraggio fiscale, non solo “l'estinzione delle sanzioni amministrative, di natura tributaria e previdenziale, in relazione agli importi dichiarati, con riferimento ai periodi di imposta per i quali non erano ancora scaduti i termini per l'accertamento e quelle previste per le violazioni inerenti al monitoraggio fiscale, ma anche l'inibizione dei poteri di accertamento dei competenti Uffici in materia tributaria e previdenziale per tutti gli imponibili correlati alle somme o alle attività oggetto della sanatoria per i periodi d'imposta che avevano termine al 31 dicembre 2008”. Una copertura, conclude la Suprema Corte, estesa “a qualunque tipo di accertamento, e quindi anche ad accertamenti di tipo sintetico”.

In altre parole, secondo la Suprema Corte, qualora un contribuente opponga l'adesione allo scudo fiscale *ter* a un accertamento sintetico

(2) Comm. trib. reg. Lombardia, Sez. XXVI, 28 maggio 2012, n. 71.

concernente un periodo d'imposta chiusosi prima del 1° gennaio 2009, il tema del contenere risulta limitato alla verifica, in primo luogo, alla regolarità dello scudo fiscale stesso e, in secondo luogo, alla capienza dell'importo scudato rispetto agli imponibili accertati sinteticamente.

Considerazioni conclusive

La decisione dei giudici di legittimità privilegia l'interpretazione della normativa di riferimento che appare più convincente, sia sotto il profilo letterale, sia sotto il profilo sistematico, data la natura dell'accertamento sintetico basato su indici di capacità contributiva e patrimoniale, e tenuto conto della struttura dell'istituto dello scudo fiscale.

Da una parte, infatti, va tenuto presente che la tipologia accertativa *de qua* consiste in una quantificazione totalmente presuntiva del reddito, per cui appare ragionevole che - come traspare dalla lettera della norma - il legislatore abbia permesso di opporre una "equivalente" presunzione, che finisce per realizzare una specifica tipizzazione della prova contraria, senza pretendere, invece, che detta prova sia non presuntiva ma "concreta". Dall'altra parte, poi, nella lettera e nella *ratio* della legge istitutiva dello scudo fiscale *ter* non sembrano rinvenirsi elementi utili a sostenere la tesi dell'Agenzia delle entrate, la quale a ben vedere appare "deviare" dalle proprie premesse. Se è vero, com'è vero, che lo scudo fiscale tratta gli anni antecedenti al 2009 come un *unicum*, sia sotto il profilo della dichiarazione riservata (che non prevede approfondimenti sui singoli anni e sulla movimentazione storica delle attività estere, ma si limita a fotografare dette attività al momento dell'emersione), sia sotto il profilo

dell'imposta straordinaria dovuta (che, prendendo a riferimento lo stato di fatto al momento della "fotografia", colpisce in modo identico fattispecie potenzialmente anche molto differenti l'una dall'altra), non si vede come una preclusione all'accertamento sintetico che "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 all'estero oggetto di rimpatrio" (3), sia poi compatibile con un onere per il contribuente - a pena addirittura del disconoscimento degli effetti premiali - di fornire informazioni e dettagli cui la legge non attribuisce rilevanza.

In questa ottica, si può affermare che, a differenza di altre tipologie di accertamento che possono riguardare elementi diversi della dichiarazione dei redditi mai suscettibili di possibile collegamento, teorico o concreto, con le attività estere, per l'accertamento sintetico - che rettifica il reddito complessivo di una persona fisica, sulla base della capacità di indici di capacità contributiva - la riferibilità astratta tra maggior reddito presunto e attività estere sussiste *in re ipsa*.

Questione diversa su cui ci si potrebbe invece interrogare, che però non ha formato oggetto della vicenda contenziosa *de qua*, è quella concernente la possibilità del Fisco di contrastare l'automatica efficacia preclusiva dello scudo fiscale con elementi probatori acquisiti dall'Amministrazione finanziaria per effetto di proprie attività istruttorie: vale a dire, se fosse concesso all'Agenzia delle entrate "riappropriarsi" del proprio potere accertativo, dimostrando in concreto l'inesistenza di un qualsiasi possibile collegamento tra gli indici posti a basi dell'accertamento sintetico e le attività detenute all'estero.

(3) Circolare 10 ottobre 2009, n. 43/E.