# Ordinanza del 18/09/2020 n. 19446 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 6

## Testo

**Intitolazione:**

Omessa dichiarazione - Sanzione pecuniaria - Lista Falciani - Legittimità.

**Massima:**

E' legittima l'irrogazione della sanzione pecuniaria per omessa dichiarazione effettuata su impulso dell'Amministrazione francese che ha accertato il conto estero sulla base dei nominativi contenuti nella lista Falciani. Infatti, l'Amministrazione finanziaria, nell'attività di contrasto all'evasione fiscale può, in linea di principio, avvalersi di qualsiasi elemento con valore indiziario anche unico purché questo sia grave e preciso, ossia dotato di elevata valenza probabilistica. A tal fine, sono legittimamente utilizzabili, sia in sede di accertamento, sia di contenzioso, i dati del contribuente contenuti nella lista Falciani. Peraltro, sono legittimamente utilizzabili nell'accertamento i dati bancari acquisiti dal dipendente di una banca residente all'estero e ottenuti dal fisco italiano mediante gli strumenti di cooperazione comunitaria, senza che assuma rilievo l'eventuale illecito commesso dal dipendente stesso e la violazione dei doveri di fedeltà. Di conseguenza, risulta legittima l'attività dell'Amministrazione fiscale interna posta in essere su impulso di quella francese, in forza della Direttiva 77/799 e spetta al giudice di merito, in caso di rilievi, valutare se i dati siano attendibili anche attraverso il riscontro delle operazioni svolte dal contribuente.

Massima redatta a cura del Ce.R.D.E.F.

**Testo:**

FATTI E RAGIONI DELLA DECISIONE

La Guardia di Finanza di Milano svolgeva una verifica tributaria nei confronti di (------), sulla base di informazioni pervenute dall'amministrazione fiscale francese in base a collaborazione informativa internazionale, contestando, in relazione all'esistenza di un conto corrente presso la (------) di (------) risultante da una scheda illecitamente sottratta alla banca dal dipendente (------). L'Agenzia delle entrate contestava, quindi, alla contribuente la sanzione pecuniaria per violazione del Decreto Legge n. 167 del 1990, articolo 5, commi 4, 5 e 6 correlata all'omessa compilazione dei redditi relativi agli anni d'imposta 2005, 2006 e 2007.

La contribuente impugnava l'atto innanzi alla CTP di Milano, prospettando l'inutilizzabilita' della scheda, l'inattendibilita' dell'assenza di valore probatorio della stessa e l'infondatezza della contestazione.

L'Agenzia delle entrate emetteva, poi, autonomo avviso di accertamento a carico di (------), relativo alla ripresa a tassazione di redditi evasi e sanzioni in relazione al conto acceso presso la (------) di (------), risultante dalla fiche relativa al conto denominato (------).

I due contribuenti proponevano ricorsi avverso gli atti notificati e la CTP, previa riunione dei due ricorsi, li rigettava.

La CTR Lombardia, con la sentenza indicata in epigrafe, decidendo gli appelli proposti da (------) e (------), riunite le impugnazioni, le respingeva.

Chiarita l'utilizzabilita' della documentazione, rilevava l'attendibilita' della stessa, riscontrata dai numerosi riscontri svolti dall'amministrazione finanziaria, essendo emersa l'identificazione del (------), commerciante di tappeti, residente in Milano, con anno e data di nascita, indicazione degli incontri con il gestore finanziario e i numeri di telefono e fax, nonche' quanto alla (------) la qualita' di procuratore delegato a movimentare il conto. Lo stesso Ufficio aveva, poi, operato i dovuti riscontri in ordine alle disponibilita' finanziarie estere non dichiarate. Aggiungeva la CTR che dalla c.d. fiche risultava che gli appellanti avevano avuto la piena disponibilita' ad operare sul conto corrente estero, senza fornire alcuna giustificazione, nemmeno disconoscendo i poteri gestori ai medesimi intestati sul conto o l'allegazione dell'estraneita' delle loro persone alla posizione bancaria denominata (------). Le uniche contestazioni svolte in ordine all'utilizzabilita' della fiche e alla sua rilevanza probatoria dovevano essere disattese, stante l'autonomia del processo tributario rispetto alla formazione della prova nel processo penale.

In definitiva, i contribuenti non avevano in alcun modo superato gli indizi presuntivi, gravi, precisi e concordanti risultanti dai verificatori e consacrati nell'atto di accertamento. Rilevava, infine, che non poteva essere accolta la domanda subordinata formulata dalla sola (------), posto che la L. n. 97 del 2013, articolo 9, comma 1, lettera d) non aveva abrogato il corredo sanzionatorio previsto dal Decreto Legge n. 167 del 1990, articolo 5 limitandosi a rimodulare le sanzioni per agevolare il ravvedimento operoso, a partire dalle dichiarazioni dei redditi per l'anno 2013.

(------) ha proposto ricorso per cassazione, affidato a tre motivi.

L'Agenzia delle entrate ha resistito con controricorso.

Anche (------) ha proposto ricorso per cassazione avverso la medesima sentenza, affidato anch'esso a tre motivi.

L'Agenzia delle entrate ha resistito con controricorso.

Il ricorrente ha depositato memoria.

La ricorrente (------) ha proposto istanza di adesione ai sensi del Decreto Legge n. 50 del 2017, articolo 11, comma 8 conv. nella L. n. 96 del 2017.

L'Agenzia delle entrate, con nota del 5.9.2018, ha chiesto dichiararsi l'estinzione parziale del giudizio nei confronti di (------), in relazione all'avvenuto adempimento di quanto previsto dal Decreto Legge n. 50 del 2017, articolo 11.

Cio' posto, dovendo procedersi alla riunione dei due ricorsi proposti dai due ricorrenti avverso la medesima sentenza, va dichiarata l'estinzione parziale del giudizio nei confronti di (------), in relazione all'avvenuto adempimento di quanto previsto dal Decreto Legge n. 50 del 2017, articolo 11.

Ricorrono giusti motivi per compensare le spese fra le parti del giudizio.

Passando all'esame del ricorso proposto da (------), con il primo motivo si deduce la violazione e falsa applicazione del Decreto Legge n. 78 del 2009, articolo 12, comma 2, articolo 11 preleggi e L. n. 212 del 2000, articolo 3, comma 1 sostenendosi che la sentenza impugnata avrebbe applicato detto articolo 12 in violazione del principio di irretroattivita'.

Con il secondo motivo si deduce la nullita' del procedimento per violazione degli articoli 112, 115 e 116 c.p.c. e articolo 132 c.p.c., comma 2, n. 4 e articolo 118 disp. att. c.p.c. e del Decreto Legislativo n. 546 del 1992, articolo 36, comma 2, n. 4. La CTR avrebbe omesso del tutto di pronunciarsi sulla retroattivita' del Decreto Legge n. 78 del 2009, articolo 12, comma 2.

Con il terzo motivo si deduce la violazione della L. n. 212 del 2000, articolo 6, comma 2, articolo 10, comma 1 e articolo 12, comma 2 nonche' del Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 31-bis ed ancora della dir.77/799/CEE e della Convenzione Italia - Francia. Secondo il ricorrente la scheda esibita non sarebbe stata acquisita in applicazione della procedura invocata dall'ufficio.

Con il quarto motivo si prospetta la violazione degli articoli 2727 e 2729 c.c., nonche' degli articoli 115 e 116 c.p.c.. La CTR non avrebbe considerato l'assenza di riscontri in ordine all'attendibilita' della scheda.

I primi due motivi di ricorso, da esaminare congiuntamente stante la loro stretta connessione, sono inammissibili.

Giova rilevare che, come gia' affermato dalla giurisprudenza di questa Corte in analoga fattispecie in tema di c.d. lista Falciani, (Cass., sez. 5, ud. 16 maggio 2019, dep. 14 novembre 2019, n. 29632) la presunzione legale relativa di evasione introdotta - con riferimento all'omessa dichiarazione di investimenti e attivita' di natura finanziaria negli Stati o territori a regime fiscale privilegiato - dal Decreto Legge n. 78 del 2009, articolo 12, comma 2, non ha efficacia retroattiva, in quanto non puo' attribuirsi alla stessa natura procedimentale e di deroga espressa all'articolo 11 preleggi, e allo statuto del contribuente, articolo 3.

In tale circostanza, si e' tuttavia chiarito che la presunzione legale di evasione stabilita dal Decreto Legge n. 78 del 2009, articolo 12, comma 2, non preclude all'Ufficio di provare l'esistenza

di redditi non dichiarati dal contribuente, detenuti occultamente in paesi a fiscalita' privilegiata, anche sulla base di presunzioni semplici, purche' gravi, precise e concordanti (Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 38, comma 2 con riguardo alla rettifica del reddito delle persone fisiche), anche non facendo ricorso alla presunzione legale in oggetto. A tal fine occorre considerare che, secondo la giurisprudenza di legittimita' civile e tributaria, in tema di presunzioni semplici, gli elementi assunti a fonte di prova non debbono essere necessariamente piu' d'uno, ben potendo il giudice fondare il proprio convincimento su uno solo di essi, purche' grave e preciso, dovendo il requisito della "concordanza" ritenersi menzionato dalla legge solo in previsione di un eventuale, ma non necessario, concorso di piu' elementi presuntivi (sez. 1, ordinanza n. 23153 del 26/09/2018); con riferimento alla materia tributaria, il convincimento del giudice in ordine alla sussistenza di redditi maggiori di quelli dichiarati puo' fondarsi anche su una sola presunzione semplice, purche' grave e precisa. (sez. 5, ordinanza n. 30803 del 22/12/2017; con specifico riferimento alla "lista Falciani" sez. 6 - 5, n. 3276 del 12/02/2018, secondo cui l'Amministrazione finanziaria puo' fondare la propria pretesa anche su un unico indizio, se grave e preciso, cioe' dotato di elevata valenza probabilistica (nella specie, risultanze della cd. "lista Falciani").

Nella medesima direzione si e' espressa Cass., n. 31085/2019 ove si e' affermato che "...La circostanza che la presunzione legale di evasione stabilita dal Decreto Legge n. 78 del 2009, articolo 12, comma 2, non sia suscettibile di applicazione retroattiva agli anni di imposta antecedenti alla sua entrata in vigore, non preclude, pero', all'Ufficio di provare l'esistenza di redditi non dichiarati dal contribuente, detenuti occultamente in Paesi a fiscalita' privilegiata, anche sulla base di presunzioni semplici gravi, precise e concordanti (Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 38, con riguardo alla rettifica del reddito delle persone fisiche) senza fare ricorso alla presunzione legale in oggetto. A tal fine va considerato che, secondo la giurisprudenza consolidata di questa Corte, civile e tributaria, in tema di presunzioni semplici, gli elementi di prova non debbano essere piu' di uno, ben potendo il giudice fondare il proprio convincimento su uno solo di essi, purche' grave e preciso, dovendo il requisito della "concordanza" ritenersi menzionato dalla legge solo in previsione di un eventuale, ma non necessario, concorso di piu' elementi presuntivi (Cass., n. 23153 del 26/09/2018 e, di recente, Cass., n.ri 29632 e 29633 del 14/11/2019); con riferimento alla materia tributaria, il convincimento del giudice in ordine alla sussistenza di redditi maggiori di quelli dichiarati puo' fondarsi anche su una sola presunzione semplice, purche' grave e precisa (Cass., sez.5, n. 30803 del 22/12/2017 e, con specifico riferimento alla lista Falciani, Cass., n. 3276 del 12/02/2018 la quale ha affermato, sulle risultanze della "lista Falciani", che l'Amministrazione finanziaria puo' fondare la propria pretesa anche su unico indizio, se grave e preciso, cioe' dotato di elevata valenza probabilistica). Tali principi non risultano sconfessati dal giudice di appello il quale, anzi, ha fondato la sua decisione correlando il principio di diritto relativo all'utilizzabilita' della "lista Falciani", al pari di qualsiasi altro elemento indiziario, quanto agli effetti, agli obblighi dichiarativi e alle presunzioni di redditivita' stabiliti dalla L. n. 167 del 1990 nel testo vigente ratione temporis, a carico del contribuente per i trasferimenti di denaro ed altri valori verso l'estero. Il giudice di appello, in particolare, partendo dal dato che il T. era intestatario di un conto corrente in un Paese a fiscalita' privilegiata, di cui non aveva fatto denuncia ai fini fiscali e che sul conto era state fatte movimentazioni nell'anno oggetto di contestazione, ha correttamente ritenuto

provata la pretesa tributaria sulla base di presunzioni semplici le quali, come detto sopra, possono consistere anche in un solo indizio, in assenza di idonea prova contraria fornita dal contribuente.

Infatti, la non contestata presenza di disponibilita' finanziarie sul conto aperto presso l'Istituto bancario svizzero, intestato al T., lascia ritenere seppure a livello presuntivo, che l'Amministrazione, mediante la raccolta dei dati emergenti dal conto corrente bancario, abbia assolto al suo onere probatorio (cosi', in fattispecie analoga, Cass. n. 33223/2018 cit.)". La Commissione regionale non e', pertanto, incorsa nella denunciata violazione di legge avendo fatto corretto uso dei criteri di ripartizione dell'onere della prova valutando tutti i fatti sottoposti al suo esame. In tale ottica il terzo motivo, nella parte in cui si lamenta un omesso esame di fatti ritenuti decisivi, prima che infondato e' inammissibile in quanto teso, nella sostanza, ad una ricostruzione in fatto, impossibile in questa sede, diversa da quella operata dalla CTR. Orbene, nel caso di specie il giudice di appello ha omesso di pronunziarsi sulla questione relativa alla retroattivita' dell'articolo 12 cit., ma ha mostrato di esaminare la fondatezza della pretesa fiscale sulla base del materiale indiziario posto a base della stessa e dunque verificando se le presunzioni utilizzate dall'Ufficio giustificassero o meno la pretesa".

Orbene, ritenendo pienamente condivisibile l'approccio seguito dalla Sezione quinta sul punto, deve ritenersi che nel caso di specie i due motivi di ricorso, concernenti la questione della retroattivita' dell'articolo 12 cit., non possano avere alcuna valenza nel caso di specie non attingendo la ratio decidendi della decisione.

Passando all'esame del terzo motivo, lo stesso e' parimenti inammissibile.

La CTR ha esaminato gli atti posti a base dell'accertamento, rilevando l'origine dell'acquisizione della scheda relativa al conto riferibile ai ricorrenti presso la (------), rilevandone la legittima acquisizione in relazione alle attivita' svolte dagli organi fiscali francesi a cura della Guardia di Finanza, in conformita' a quanto previsto dalla dir.77/799/CEE e dalla Convenzione italo francese del 5 ottobre 1989.

Peraltro, questa Corte ha gia' avuto modo di chiarire piu' volte che la netta differenziazione fra processo penale e processo tributario, secondo un principio, sancito non soltanto dalle norme sui reati, riconoscendo che "... non qualsiasi irritualita' nell'acquisizione di elementi rilevanti ai fini dell'accertamento fiscale comporta, di per se', la inutilizzabilita' degli stessi, in mancanza di una specifica previsione in tal senso ed esclusi, ovviamente, i casi in cui viene in discussione la tutela dei diritti fondamentali di rango costituzionale (quali l'inviolabilita' della liberta' personale, del domicilio, ecc.)" (v., ex plurimis, Cass. n. 8605/15).

Si e' parimenti esclusa l'inutilizzabilita' degli elementi desunti dalla cd. "lista Falciani" per effetto dalla condotta illecita a monte dell'azione dell'Ufficio fiscale francese, essendo essa riferibile personalmente al solo Falciani.

Sul punto questa Corte con le ordinanze gemelle nn. 8605 e 8606 del 28/4/2015 ha precisato che "...l'eventuale responsabilita' penale dell'autore materiale della lista questione che esula dalla vicenda processuale odierna, non risultando la condotta nemmeno posta in essere in Italia (v.

articolo 7 c.p. rispetto alle ipotesi delittuose per le quali e' astrattamente pro filabile una competenza del giudice italiano in relazione a condotte commesse all'estero) - e comunque, l'illiceita' della di lui condotta nei confronti dell'istituto bancario presso il quale operava non e' in grado di determinare l'inutilizzabilita' della documentazione anzidetta nel procedimento fiscale a carico del contribuente utilizzata dal Fisco italiano al quale e' stata trasmessa dalle autorita' francesi - v. sul punto, la pronunzia della Cassazione penale francese del novembre 2013 (Cour de Cassation criminelle, 27/11/2014, ric. 13-85042) che ha espressamente riconosciuto l'utilizzazione - addirittura in ambito penale - della Lista Falciani sul presupposto che al confezionamento eventualmente illecito delle prove non aveva cooperato l'autorita' pubblica".

In definitiva, "L'amministrazione finanziaria, nell'attivita' di contrasto e accertamento dell'evasione fiscale puo', in linea di principio, avvalersi di qualsiasi elemento con valore indiziario, anche unico, con esclusione di quelli la cui inutilizzabilita' discenda da una specifica disposizione della legge tributarla o dal fatto di essere stati acquisiti in violazione di diritti fondamentali di rango costituzionale. Sono percio' utilizzabili nell'accertamento e nel contenzioso con il contribuente i dati bancari acquisiti dal dipendente di una banca residente all'estero e ottenuti dal fisco italiano mediante gli strumenti di cooperazione comunitaria, senza che assuma rilievo l'eventuale illecito commesso dal dipendente stesso e la violazione dei doveri di fedelta' verso l'istituto datore di lavoro e di riservatezza dei dati bancari, che non godono di copertura costituzionale e di tutela legale nei confronti del fisco medesimo. Spetta al giudice di merito, in caso di rilievi avanzati dall'Amministrazione, valutare se i dati in questione siano attendibili, anche attraverso il riscontro delle contestazioni mosse dal contribuente" (Cass., n. 16951/2015; Cass., n. 32597/2019).

Alla luce delle considerazioni che precedono, non puo' ritenersi illegittima l'attivita' posta in essere dall'Amministrazione fiscale interna su impulso di quella francese in forza della Direttiva 77/799, tenuto conto che alla base della riservatezza dei rapporti tra banche e clienti non ci sono valori della persona umana da tutelare, ma ci sono solo interessi patrimoniali ed istituzioni economiche.

Neppure puo' farsi discendere l'inutilizzabilita' degli elementi desunti dalla cd. lista Falciani dalla condotta illecita a monte dell'azione dell'Ufficio fiscale francese, essendo essa riferibile personalmente al solo Falciani.

Sul punto, questa Corte con le ordinanze gemelle nn. 8605 e 8606 del 28 aprile 2015 ha precisato che "...l'eventuale responsabilita' penale dell'autore materiale della lista - questione che esula dalla vicenda processuale odierna, non risultando la condotta nemmeno posta in essere in Italia (v. articolo 7 c.p. rispetto alle ipotesi delittuose per le quali e' astrattamente profilabile una competenza del giudice italiano in relazione a condotte commesse all'estero) - e comunque, l'illiceita' della di lui condotta nei confronti dell'istituto bancario presso il quale operava non e' in grado di determinare l'inutilizzabilita' della documentazione anzidetta nel procedimento fiscale a carico del contribuente utilizzata dal Fisco italiano al quale e' stata trasmessa dalle autorita' francesi v. sul punto, la pronunzia della Cassazione penale francese del novembre 2013 (Cour de Cassation criminelle, 27/11/2014, ric. 13-85042) che ha espressamente riconosciuto

l'utilizzazione addirittura in ambito penale - della (------) sul presupposto che al confezionamento eventualmente illecito delle prove non aveva cooperato l'autorita' pubblica".

In conclusione, va, dunque, ribadito il principio di diritto gia' espresso da questa Corte con la sentenza n. 16951 del 19 agosto 2015, secondo cui "L'amministrazione finanziaria, nell'attivita' di contrasto e accertamento dell'evasione fiscale puo', in linea di principio, avvalersi di qualsiasi elemento con valore indiziario, anche unico, con esclusione di quelli la cui in utilizzabilita' discenda da una specifica disposizione della legge tributaria o dal fatto di essere stati acquisiti in violazione di diritti fondamentali di rango costituzionale. Sono percio' utilizzabili nell'accertamento e nel contenzioso con il contribuente i dati bancari acquisiti dal dipendente di una banca residente all'estero e ottenuti dal fisco italiano mediante gli strumenti di cooperazione comunitaria, senza che assuma rilievo l'eventuale illecito commesso dal dipendente stesso e la violazione dei doveri di fedelta' verso l'istituto datore di lavoro e di riservatezza dei dati bancari, che non godono di copertura costituzionale e di tutela legale nei confronti del fisco medesimo. Spetta al giudice di merito, in caso di rilievi avanzati dall'Amministrazione, valutare se i dati in questione siano attendibili, anche attraverso il riscontro delle contestazioni mosse dal contribuente".

Orbene, il giudice di appello ha correttamente ritenuto provata la pretesa tributaria sulla base di presunzioni semplici, in assenza di prova contraria non offerta dal contribuente.

Infatti, la non contestata presenza di disponibilita' finanziarie sul conto aperto presso l'istituto svizzero ha consentito al giudice di merito di ritenere, sia pure a livello presuntivo, che l'Amministrazione, mediante la raccolta dei dati emergenti dal conto corrente bancario, abbia assolto il proprio onere probatorio (Cass., n. 10249 del 26/4/2017).

Occorre altresi' considerare, come gia' ricordato, che anche un solo indizio puo' risultare gia' di per se' idoneo a giustificare la pretesa fiscale, se grave e preciso (Cass., n. 8605 del 28/4/2015), ovvero dotato dell'alta valenza probabilistica connessa alla provenienza interna dei dati bancari (Cass., n. 9760 del 13/5/2015).

La CTR non e' quindi incorsa nella denunciata violazione di legge, avendo fatto corretto uso dei criteri di ripartizione dell'onere probatorio, operando una valutazione della scheda e delle attivita' di riscontro operate dall'ufficio fiscale in ordine alla titolarita' del conto e alle movimentazioni dello stesso riferibili a (------) e (------).

Sulla base di tali considerazioni, il ricorso proposto da (------) va rigettato, con compensazione delle spese in relazione alla peculiarita' della vicenda ed al progressivo dispiegarsi dei principi espressi da questa Corte in materia.

P.Q.M.

Riuniti i ricorsi proposti da (------) e (------).

Dichiara l'estinzione parziale del giudizio con riguardo al ricorso proposto da (------), compensando integralmente le spese fra detta ricorrente e l'Agenzia delle entrate.

Rigetta il ricorso proposto da (------) e compensa le spese fra le parti.

Da' atto a carico del solo (------), ai sensi del Decreto del Presidente della Repubblica n. 115 del 2002, articolo 13, comma 1 quater, della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento, da parte del ricorrente principale, di un ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello previsto per il ricorso principale, a norma dello stesso articolo 13, comma 1-bis se dovuto.

## Documenti citati



## Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza