Ordinanza del 28/09/2020 n. 20358 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 6

Testo

Intitolazione:

Penale tributario - Processo penale - Utilizzabilità delle prove - Tutela costituzionale.

Massima:

Non esiste nell'ordinamento fiscale un principio generale di inutilizzabilità degli elementi illegittimamente acquisiti, come accade invece in ambito penale con la previsione dell'articolo 191 codice procedura penale. Infatti, non qualsiasi irritualità nell'acquisizione di elementi rilevanti ai fini dell'accertamento fiscale comporta, di per sé, la inutilizzabilità degli stessi, in mancanza di una specifica previsione in tal senso ed esclusi, ovviamente, i casi in cui venga in discussione la tutela di diritti fondamentali di rango costituzionale. Nel processo tributario risulta legittimo l'utilizzo di prove acquisite anche senza il rispetto delle garanzie difensive previste nell'ambito del codice di rito penale e a tal fine non rileva la veste di polizia giudiziaria assunta dalla Guardia di finanza in sede di indagine, in quanto le preclusioni dettate dal codice di procedura penale valgono esclusivamente in ambito penale. Pertanto, gli elementi raccolti a carico del contribuente dai militari della Guardia di finanza senza il rispetto delle formalità di garanzia difensiva prescritte per il procedimento penale, non sono inutilizzabili nel procedimento di accertamento fiscale, stante l'autonomia del procedimento penale rispetto a quello di accertamento tributario, secondo un principio oltre che sancito dalle norme sui reati tributari (articolo 12 del Dl n. 429/1982 successivamente confermato dall'articolo 20 del Decreto legislativo n. 74/2000), desumibile anche dalle disposizioni generali dettate dagli articoli 2 e 654 del codice di procedura penale ed espressamente previsto dall'articolo 220 delle disposizioni attuative dello stesso codice di rito, che impone l'obbligo del rispetto delle disposizioni del codice di procedura penale, quando nel corso di attività ispettive emergano indizi di reato, ma soltanto ai fini della applicazione della legge penale. Nel caso di specie, non si ravvisava alcun pregiudizio rilevante rispetto alla garanzia del giusto processo, non avendo la ricorrente società prospettato un'attività degli organi accertatori incidente sul diritto al silenzio del soggetto sottoposto a verifica, per di più ininfluente rispetto al procedimento di accertamento di natura fiscale e pure in assenza di contestazioni esposte dalla stessa ricorrente rispetto alla violazione di norme in ambito processuale penale incidenti sui diritti della contribuente.

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

Testo:

FATTI E RAGIONI DELLA DECISIONE

La CTR dell'Umbria, con la sentenza indicata in epigrafe, rigettava il ricorso proposto dalla (------) s.r.l. avverso l'avviso di accertamento relativo ad IVA ed altri tributi notificatole per gli anni d'imposta 2012 e 2013 in relazione ad attivita' connesse ad operazioni inesistenti.

Per quel che qui ancora rileva la CTR riteneva l'infondatezza della censura fondata sulla violazione dell'articolo 220 disp. att. c.p.p. formulata dalla ricorrente in relazione alla natura sostanzialmente penale dell'attivita' di indagine posta in essere dai militari della Guardia di finanza, rilevando l'autonomia fra il processo penale e quello tributario e l'impossibilita' di fare derivare l'inutilizzabilita' delle prove in ambito tributario. Per modo che l'acquisizione di elementi ai fini fiscali senza il rispetto delle formalita' di garanzia difensiva prescritte per il procedimento penale non determina l'inutilizzabilita' degli stessi n1 procedimento di accertamento tributario.

La societa' (------) s.r.l. in liquidazione, gia' (------) s.r.l., ha proposto ricorso per cassazione, affidato ad un unico motivo, al quale ha resistito con controricorso l'Agenzia delle entrate. La ricorrente ha depositato memoria.

La ricorrente deduce, ai sensi dell'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la violazione dell'articolo 220 disp. att. c.p.p. Secondo la ricorrente, avendo l'Agenzia delle entrate di Perugia posto in essere una verifica ai fini fiscali dalla quale erano emersi indizi di reato per violazioni sussumibili nell'ambito del Decreto Legislativo n. 74 del 2000, articoli 2 e 8 ne sarebbe dovuta derivare l'illegittimita' dell'azione accertativa, in quanto gli agenti verificatori avrebbero dovuto attenersi alle disposizioni contenute nell'articolo 220 disp. att. c.p.p., osservando le disposizioni previste dal codice di procedura penale.

Da qui l'erroneita' della sentenza impugnata, nella parte in cui non aveva fatto derivare dal mancato rispetto della disciplina processuale penale l'inutilizzabilita' delle prove raccolte tanto determinando, altresi', una chiara violazione del diritto di difesa sancito dall'articolo 24 Cost. e al giusto processo tutelato dall'articolo 6 CEDU, alla stregua dei principi espressi dalla Corte edu nella sentenza Chambaz c. Francia del 5 aprile 2012.

Il ricorso, pur ammissibile, diversamente da quanto ritenuto dalla controricorrente, attingendo la ratio decidendi della sentenza di appello capace di incidere sull'intera decisione in caso di accoglimento della censura, e' infondato.

Ed invero, la giurisprudenza di questa Corte e' orientata a mantenere una netta differenziazione fra processo penale e processo tributario, secondo un principio - sancito non soltanto dalle norme sui reati tributari (Decreto Legge 10 luglio 1982, n. 429, articolo 12, successivamente confermato dal Decreto Legislativo 10 marzo 2000, n. 74, articolo 20) ma altresi' desumibile dalle disposizioni generali dettate dagli articoli 2 e 654 c.p.p., ed espressamente previsto dall'articolo 220 disp. att. c.p.p., che impone l'obbligo del rispetto delle disposizioni del codice di procedura penale, quando nel corso di attivita' ispettive emergano indizi di reato, ma soltanto ai fini della

"applicazione della legge penale" (Cass. nn. 22984, 22985 e 22986 del 2010; Cass. n. 13121/2012, Cass. n. 8605/2015).

Si riconosce quindi, generalmente, 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.) - cfr. Cass. n. 24923/2011, Cass. n. 31779/2019 e Cass. n. 8459/2020 con riguardo ai giudizi civili -. Tale prospettiva si collega al principio per cui nell'ordinamento tributario non si rinviene una disposizione analoga a quella contenuta all'articolo 191 c.p.p., a norma del quale "le prove acquisite in violazione dei divieti stabiliti dalla legge non possono essere utilizzate".

Si e' ancora piu' volte riconosciuto che "non esiste (...) nell'ordinamento tributario un principio generale di inutilizzabilita' delle prove illegittimamente acquisite. Tale principio e' stato introdotto nel "nuovo" codice di procedura penale, e vale, ovviamente, soltanto all'interno di tale specifico sistema procedurale (v. articolo 191 c.p.p.)", con la conseguenza che "l'acquisizione irrituale di elementi rilevanti ai fini dell'accertamento fiscale non comporta la inutilizzabilita' degli stessi, in mancanza di una specifica previsione in tal senso" (cfr. Cass. n. 8344 del 2001; conf. Cass. n. 13005 del 2001, n. 1343 e n. 1383 del 2002, n. 1543 e n. 10442 del 2003, Cass. n. 8605/2015).

Si e' quindi precisato che "in tema di accertamenti tributari, nelle indagini svolte, ai sensi del Decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, articolo 33 e del Decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, articoli 52 e 63, la guardia di finanza che, cooperando con gli uffici finanziari, proceda ad ispezioni, verifiche, ricerche ed acquisizione di notizie, ha l'obbligo di uniformarsi alle dette disposizioni, sia quanto alle necessarie autorizzazioni che alla verbalizzazione. Tali indagini hanno carattere amministrativo con conseguente inapplicabilita' dell'articolo 24 Cost., in materia di inviolabilita' del diritto di difesa, essendo applicabili, nella successiva ed eventuale procedura contenziosa, le garanzie proprie di questa - e vanno pertanto considerate distintamente dalle indagini, che la stessa guardia di finanza conduce in veste di polizia giudiziaria, dirette all'accertamento dei reati, con l'osservanza di tutte le prescrizioni dettate dal codice di procedura penale a tutela dei diritti inviolabili dell'indagato. La mancata osservanza di tali prescrizioni, rilevante al fine della possibilita' di utilizzare in sede penale i risultati dell'indagine, non incide - purche' non siano violate le dette disposizioni del Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 33 e del Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, articoli 52 e 63 - sul potere degli uffici finanziari e del giudice tributario di avvalersene a fini meramente fiscali, senza che cio' costituisca violazione dell'articolo 24 Cost." (cfr. Cass. n. 8990 del 2007; conf. 18077 del 2010, Cass. n. 959/2018).

Orbene, nel caso di specie la ricorrente non ha in alcun modo posto in discussione il mancato rispetto del quadro normativo di riferimento da ultimo ricordato a proposito dell'accertamento di natura fiscale, ne' puo' ritenersi che l'utilizzazione a fini fiscali della documentazione e degli altri elementi di informazione acquisiti dagli organi accertatori presupponga che tale

acquisizione avvenga nel rispetto delle norme del codice di processuale penale, stante il rinvio a tali disposizioni contenuto nel Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 70 e Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, articolo 75. Invero, come chiarito da questa Corte - cfr. Cass. n. 959/2018 - l'espressa previsione contenuta nelle disposizioni da ultimo citate, in base alla quale l'applicazione delle norme processualpenalistiche "in materia di accertamento delle violazioni e di sanzioni" e' contenuta nell'ambito di "quanto non diversamente disposto" dalle disposizioni dei predetti decreti, rende evidente che l'utilizzazione a fini fiscali di dati e documenti acquisiti dalla G.d.F. operante quale polizia giudiziaria e' subordinata solo ed esclusivamente al rispetto delle disposizioni dettate dalle norme tributarie (nella specie, del Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 33, Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, articoli 52 e 63), fatti salvi, in ogni caso, i limiti derivanti da eventuali preclusioni di carattere specifico, come ad esempio la necessita' di preventiva autorizzazione del procuratore della Repubblica, prevista dalle citate disposizioni tributarie, per procedere a determinate attivita' (accesso presso locali diversi da quelli di esercizio dell'attivita' del contribuente, perquisizione personale o apertura dei beni elencati del Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, articolo 52, comma 3).

Tanto e' sufficiente per escludere la fondatezza della censura che non puo' avere migliore esito se si guarda al parametro rappresentato dall'articolo 6 CEDU.

Ed invero, a prescindere dalla questione dell'applicabilita' di tale disposizione al processo tributario per il quale e' qui processo, nel quale non vi sono in contestazione sanzioni di natura sostanzialmente penale deve ritenersi che la garanzia del giusto processo di cui all'articolo 6 CEDU trovi mediata applicazione in parte qua in relazione alla natura armonizzata di una parte della pretesa fiscale - IVA - in relazione al combinato disposto di cui all'articolo 47 della Carta UE dei diritti fondamentali- pacificamente applicabile anche ai giudizi tributari non contenendo l'inciso limitativo riferito ai giudizi civili che compare nell'articolo 6 CEDU (v. infatti le Spiegazioni annesse alla Carta UE con riguardo all'articolo 52 in cui si afferma, nella tavola di corrispondenza fra i diritti delle due Carte che "l'articolo 47, paragrafi 2 e 3, corrisponde all'articolo 6, paragrafo 1, della CEDU, ma la limitazione alle controversie su diritti e obblighi di carattere civile o su accuse in materia penale non si applica al diritto dell'Unione e alla sua attuazione" - e 52 par.3 della medesima Carta UE dei diritti fondamentali, che impone in caso di corrispondenza fra i diritti tutelati dalla Carta UE e quelli previsti dalla Convenzione Europea dei diritti dell'uomo che i primi non possono offrire una protezione inferiore a quella garantita dalla seconda - e dalla giurisprudenza della Corte di giustizia - v. Spiegazioni annesse all'articolo 52 e Corte giust. 22 dicembre 2010, causa C-279/09, DEB, par.35; conf. Sul piano interno, Cass.4 febbraio 2020 n. 2467-. Ma malgrado la considerazione appena esposta a proposito della riferibilita' al processo di cui qui si discute della garanzia del giusto processo il richiamo alla giurisprudenza della Corte edu operato dalla parte ricorrente a sostegno della censura e' del tutto fuori bersaglio.

La sentenza Chambaz c. Francia della Corte edu alla quale ha fatto riferimento la ricorrente si e' infatti limitata a chiarire che qualora diversi aspetti, alcuni esterni all'ambito di applicazione dell'articolo 6 CEDU - ad es., l'accertamento delle imposte- ed altri invece ricompresi nella nozione di materia penale entrano in gioco nella stessa vicenda, la garanzia del giusto processo

si applica anche alle questioni che in linea di principio si collocherebbero al di fuori della propria competenza.

Nella stessa occasione si e' affermato che il diritto al silenzio e alla non autoincriminazione costituisce il cuore del diritto a un equo processo, sicche' tali diritti presuppongono che le autorita' nel determinare la responsabilita' degli individui non ricorra a elementi di prova ottenuti attraverso la minaccia di sanzioni o in forza di pressioni nei confronti dell'accusato.

Infine, nella pronunzia appena ricordata la Corte ha ritenuto che il rifiuto da parte del tribunale di permettere l'accesso a certi documenti in ragione del comportamento adottato dal ricorrente (che avrebbe omesso di fornire le spiegazioni piu' elementari in merito ai fatti contestati) costituisce una violazione del diritto alla parita' delle armi, pure prevedendo che l'articolo 6 CEDU trova applicazione anche quando una sanzione o una maggiorazione non siano state effettivamente inflitte, essendo sufficiente che la procedura finalizzata alla determinazione delle somme da pagare a titolo di imposta possa dare luogo, anche solo potenzialmente, a tale sanzione, e cio' anche qualora quest'ultima non fosse concretamente applicata nel caso concreto.

Orbene, cosi' riassunti i principi espressi dalla Corte edu, rilevanti ai fini di qualificare il contenuto dell'articolo 47 della Carta UE, non si puo' ravvisare alcun pregiudizio rilevante rispetto alla garanzia del giusto processo nel caso di specie, non avendo la ricorrente prospettato un'attivita' degli organi accertatori incidente sul diritto al silenzio del soggetto sottoposto a verifica, per di piu' come si e' detto ininfluente rispetto al procedimento di accertamento di natura fiscale e pure in assenza di contestazioni esposte dalla stessa ricorrente rispetto alla violazione di norme in ambito processuale penale incidenti sui diritti della contribuente.

Sulla base di tali considerazioni, il ricorso va rigettato.

Le spese seguono la soccombenza.

Da' atto della sussistenza, ai sensi del Decreto del Presidente della Repubblica 30 maggio 2002, n. 115, articolo 13, comma 1 quater, della sussistenza dei presupposti per il versamento, da parte della ricorrente, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto a norma dello stesso articolo 13, comma 1 bis, se dovuto.

P.Q.M.

Rigetta il ricorso e condanna la ricorrente al pagamento delle spese del giudizio che liquida in favore dell'Agenzia delle entrate in Euro 4.000,00 per compensi, oltre spese prenotate a debito.

Da' atto della sussistenza, ai sensi del Decreto del Presidente della Repubblica 30 maggio 2002, n. 115, articolo 13, comma 1 quater, della sussistenza dei presupposti per il versamento, da parte della ricorrente, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto a norma dello stesso articolo 13, comma 1 bis, se dovuto.

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza