Ordinanza del 30/12/2020 n. 29890 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Intitolazione:

IRPEF - Accertamento - Disponibilità di fondi in Svizzera - Valore probatorio della lista F. - Legittimità.

Massima:

La circostanza che la presunzione legale di evasione stabilita dall'articolo 12, comma secondo, del decreto legislativo n. 78/2009, non sia suscettibile di applicazione retroattiva agli anni d'imposta precedenti alla sua entrata in vigore non preclude all'Ufficio di provare l'esistenza di redditi non dichiarati dal contribuente, detenuti occultamento in paesi a fiscalità privilegiata, anche sulla base di presunzioni semplici, purché gravi, precise e concordanti. Con specifico riguardo ai dati risultanti dalla lista F., in tema di accertamento tributario, è legittima l'utilizzazione di qualsiasi elemento con valore indiziario, anche acquisito in modo irrituale, ad eccezioni di quelli la cui utilizzabilita' discende da specifica previsione di legge e salvi i casi in cui venga in considerazione la tutela di diritti fondamentali di rango costituzionale. Infatti, sussiste un principio generale di non tipicità della prova che consente l'utilizzabilita' di qualsiasi elemento che il giudice correttamente qualifichi come possibile punto di appoggio per dimostrare l'esistenza di un fatto rilevante e non direttamente conosciuto. Pertanto, nel caso di specie, il giudice ha riconosciuto il valore probatorio della lista F. quale elemento indiziario grave, preciso e concordante la cui esistenza e provenienza costituiva, indipendentemente dalla mancata sottoscrizione, fatto da valutare ai fini della prova presuntiva in quanto la ricorrente aveva scientemente violato l'obbligo previsto dall'articolo 4 del decreto legislativo n. 167/1990 di indicare nella propria dichiarazione dei redditi le disponibilità finanziarie detenute all'estero, allocate in un paradiso fiscale.

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

Testo:

RILEVATO

CHE:

(------) e (------), eredi di (------), ricorrono con diciotto motivi avverso l'Agenzia delle entrate per l'annullamento della sentenza n. 3598/2014 della Commissione tributaria regionale della Lombardia (di seguito C.t.r.), pronunciata il 9 maggio 2014, depositata il 3 luglio 2014 e non notificata, che ha accolto l'appello dell'Ufficio, in controversia relativa all'impugnazione degli avvisi di accertamento relativi ad Irpef per gli anni di imposta 2005 e 2006, oltre interessi e sanzioni, emessi sul presupposto della disponibilita' di fondi in Svizzera, risultanti dalla cd. lista Falciani;

il giudice di appello riteneva che, alla luce del prevalente orientamento di legittimita', la cd. lista Falciani fosse pienamente utilizzabile e che dalle indagini espletate, come trasfuse nel p.v.c. della Guardia di finanza di Varese, emergesse inequivocabilmente la disponibilita' finanziaria in favore delle contribuenti (e, prima, della loro dante causa), neanche negata in astratto dalle stesse;

la C.t.r. riteneva, inoltre, che avesse efficacia retroattiva la presunzione che le attivita' finanziarie detenute all'estero, in territori a regime fiscale privilegiato, fossero costituite da redditi prodotti nello Stato e sottratti a tassazione, di cui al Decreto Legge n. 78 del 2009, articolo 12, comma 2, dovendosi ritenere limitato al campo penale il divieto di retroattivita' sancito dall'articolo 25 Cost., comma 2;

l'Agenzia delle entrate resisteva con controricorso;

il ricorso e' stato fissato per la Camera di Consiglio del 6 ottobre 2020, ai sensi dell'articolo 375 c.p.c., u.c., e articolo 380 bis 1 c.p.c., il primo come modificato ed il secondo introdotto dal Decreto Legge 31 agosto 2016, n. 168, conv. in L. 25 ottobre 2016, n. 197;

con memoria, successivamente depositata e notificata alla controricorrente, le ricorrenti hanno eccepito il giudicato esterno, formatosi successivamente al ricorso per cassazione, a seguito della definitivita', della sentenza n. 378/2015 della C.t.r della Lombardia, depositata in data 9/2/2015, che ha affermato, con riferimento alle annualita' del 2007, 2008 e 2009, oggetto del medesimo accertamento tra le stesse parti, l'inutilizzabilita' della lista Falciani e l'illegittimita' della pretesa tributaria, in quanto del tutto sfornita di prova;

le ricorrenti, inoltre, hanno depositato memoria ex articolo 380 bis c.p.c., n. 1.

CONSIDERATO

CHE:

preliminarmente va esaminata l'eccezione di giudicato esterno;

essa e' infondata e va rigettata;

"nel processo tributario, qualora due giudizi tra le stesse parti abbiano ad oggetto un medesimo rapporto giuridico ed uno di essi sia stato definito con sentenza passata in giudicato, l'accertamento cosi' compiuto in ordine alla situazione giuridica ovvero alla soluzione di questioni di fatto e di diritto relative ad un punto decisivo comune ad entrambe le cause, formando la premessa logica indispensabile della statuizione contenuta nel dispositivo della

sentenza, preclude il riesame dello stesso punto di diritto gia' accertato e risolto " (Cass. Sez. 5, Ordinanza n. 13152 del 16/05/2019, che estende il principio anche laddove il successivo giudizio abbia finalita' diverse da quelle costituenti lo scopo ed il "petitum" del primo; cfr. Cass. sez. 1, 20 luglio 1995, n. 7891; Cass. SU 16 giugno 2006, n. 13916, prima parte della relativa massima in parte qua; Cass. sez. 5, 29 luglio 2011, n. 16675);

l'efficacia del giudicato, riguardante anche i rapporti di durata, non trova ostacolo nell'autonomia dei periodi d'imposta, con riferimento agli elementi costitutivi della fattispecie che, estendendosi ad una pluralita' di periodi d'imposta (ad esempio, le qualificazioni giuridiche preliminari all'applicazione di una specifica disciplina tributaria), assumono carattere tendenzialmente permanente (vedi Cass. Sez. 5, Ordinanza n. 37 del 03/01/2019);

deve, pero', evidenziarsi che "l'efficacia preclusiva di nuovi accertamenti, propria del giudicato esterno tra le stesse parti, presuppone che si tratti dei medesimi accertamenti di fatto posti in essere nello stesso quadro normativo di riferimento" (Cass. Sez. 5, Sentenza n. 20257 del 09/10/2015);

nel caso di specie, la sentenza n. 378/2015 della C.t.r della Lombardia, depositata in data 9/2/2015, ha definitivamente accertato l'inutilizzabilita' delle "fiche HSBC" della lista Falciani riferibili alle annualita' del 2007, 2008 e 2009 e, di conseguenza, l'illegittimita' della pretesa tributaria per quegli anni, in quanto sfornita di prova in ordine alla riconducibilita' delle somme in contestazione in capo alle contribuenti;

non si ravvisa, quindi, la definitivita' del medesimo accertamento di fatto, con efficacia preclusiva nel presente giudizio, che ha ad oggetto la valutazione dei distinti documenti ("fiche HSBC"), relativi alle annualita' 2005 e 2006, riconducibili alla lista Falciani;

passando ai motivi di ricorso, con il primo le ricorrenti denunziano la violazione degli articoli 112 e 132 c.p.c. e del Decreto Legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, articolo 36, in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 4;

con il secondo motivo, le ricorrenti denunziano la violazione degli articoli 112 e 1132 c.p.c. e dell'articolo 36 Decreto Legislativo n. 31 dicembre 1992 n. 546, in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 4;

i due motivi attengono all'omessa pronuncia sulle contestazioni relative all'inutilizzabilita' dei documenti contenuti nella cd. lista Falciani;

con il terzo motivo, le ricorrenti denunziano la violazione degli articoli 112 e 132 c.p.c. e del Decreto Legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, articolo 36, in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 4;

le ricorrenti, sul presupposto dell'inutilizzabilita' dei documenti della lista Falciani, deducono la nullita' degli atti di indagine, del p.v.c. e degli avvisi di accertamento per motivazione omessa o apparente;

con il quarto motivo, le ricorrenti denunziano la nullita' della sentenza per l'acquisizione e valutazione di prove in violazione degli articoli 115 e 116 c.p.c., degli articoli 240, 247, 260, 354, 191 c.p.p., in riferimento al Decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, articolo 70, in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 4;

secondo le ricorrenti, il giudice avrebbe posto a base della sua decisione prove raccolte in maniera illegittima ed irrilevanti, in quanto documenti anonimi;

con il quinto motivo, le ricorrenti denunziano la violazione dell'articolo 240 p.p., in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 3, essendo le "fiche HSBC" un documento anonimo;

con il sesto motivo, le ricorrenti denunziano la violazione dell'articolo 247, 260, 354 c.p.p., in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 3, essendo le "fiche HSBC" un documento anonimo, estratto senza il rispetto delle norme sulle copie informatiche ed inutilizzabile, essendo stati distrutti i file originali;

con il settimo motivo, le ricorrenti denunziano la violazione dell'articolo 240 proc. pen., in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 3, per la formazione del documento attraverso la raccolta illegale di informazioni;

con l'ottavo motivo, le ricorrenti denunziano la violazione dell'articolo 345 c.p.c. e del Decreto Legislativo n. 546 del 1992, articolo 57, in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 4, per avere l'Ufficio ampliato in appello il thema decidendum, con il riferimento alla cd. "lista Falciani";

con il nono motivo, le ricorrenti denunziano la violazione dell'articolo 115 c.p.c., comma 2, in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 4, per avere la C.t.r. ritenuto che l'avviso di accertamento fosse fondato su fatti notori, quali la lista Falciani;

con il decimo motivo, le ricorrenti denunziano la violazione dell'articolo 115 c.p.c., comma 2, in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 3, per avere la C.t.r. ritenuto che l'avviso di accertamento fosse fondato su fatti notori, quali la lista Falciani;

con l'undicesimo motivo, le ricorrenti denunziano la nullita' della sentenza per la violazione degli articoli 115 e 116 c.p.c. e dell'articolo 2700 c.c., in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 4;

con il dodicesimo motivo, le ricorrenti denunziano la violazione dell'articolo 2700 c.c., in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 3, per avere la C.t.r. applicato in maniera impropria le disciplina dell'atto pubblico;

con il tredicesimo motivo, le ricorrenti denunziano la nullita' della sentenza per la violazione degli articoli 115 e 2697 c.c., in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 4;

con il quattordicesimo motivo, le ricorrenti denunziano la violazione degli articoli 115 e 2697 c.c., in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 3;

secondo le ricorrenti, la C.t.r. avrebbe ritenuto erroneamente che le contribuenti fossero onerate della prova di non avere disponibilita' all'estero;

con il quindicesimo motivo, le ricorrenti denunziano la nullita' della sentenza per la violazione degli articoli 115 e 116 c.p.c. e del Decreto Legge n. 78 del 2012, articolo 12, comma 2, in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 4;

con il sedicesimo motivo, le ricorrenti denunziano la violazione dell'articoli 115 e del Decreto Legge 12 giugno 2012, n. 78, articolo 12, comma 2, in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 3;

con il diciassettesimo motivo, le ricorrenti denunziano la violazione del Decreto Legge 12 giugno 2012, n. 78, articolo 12, comma 2, in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 3, con riferimento all'applicazione della norma nel tempo;

con il diciottesimo motivo, le ricorrenti denunziano la nullita' della sentenza per la violazione degli articoli 115 e 116 c.p.c. e dell'articolo 2729 c.c., in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 4, per avere la C.t.r. ritenuto che la "lista Falciani" costituisse l'unico indizio decisivo, in assenza di ulteriori riscontri;

i motivi, da esaminare congiuntamente perche' connessi ed aventi ad oggetto questioni ormai esaminate e risolte in numerose pronunce di questa Corte, sono complessivamente infondati;

in primo luogo, deve rilevarsi che le doglianze relative all'omessa pronuncia sono tutte infondate, in quanto la C.t.r. risulta aver esaminato le questioni poste al suo esame, alcune delle quali devono ritenersi implicitamente rigettate;

come e' stato detto, "il giudice non e' tenuto ad occuparsi espressamente e singolarmente di ogni allegazione, prospettazione ed argomentazione delle parti, risultando necessario e sufficiente, in base all'articolo 132 c.p.c., n. 4, che esponga, in maniera concisa, gli elementi in fatto ed in diritto posti a fondamento della sua decisione, e dovendo ritenersi per implicito disattesi tutti gli argomenti, le tesi e i rilievi che, seppure non espressamente esaminati, siano incompatibili con la soluzione adottata e con l'"iter" argomentativo seguito. Ne consegue che il vizio di omessa pronuncia - configurabile allorche' risulti completamente omesso il provvedimento del giudice indispensabile per la soluzione del caso concreto - non ricorre nel caso in cui, seppure manchi una specifica argomentazione, la decisione adottata in contrasto con la pretesa fatta valere dalla parte ne comporti il rigetto" (Cass. Sez. 2 -, Ordinanza n. 12652 del 25/06/2020);

inoltre, "la mancanza di motivazione su questione di diritto e non di fatto deve ritenersi irrilevante, ai fini della cassazione della sentenza, qualora il giudice del merito sia comunque pervenuto ad un'esatta soluzione del problema giuridico sottoposto al suo esame. In tal caso, la Corte di cassazione, in ragione della funzione nomofilattica ad essa affidata dall'ordinamento, nonche' dei principi di economia processuale e di ragionevole durata del processo, di cui all'articolo 111 Cost., comma 2, ha il potere, in una lettura costituzionalmente orientata dell'articolo 384 c.p.c., di correggere la motivazione anche a fronte di un "error in procedendo", quale la motivazione omessa, mediante l'enunciazione delle ragioni che giustificano in diritto la decisione assunta, anche quando si tratti dell'implicito rigetto della domanda perche'

erroneamente ritenuta assorbita, sempre che si tratti di questione che non richieda ulteriori accertamenti in fatto" (Cass. Sez. U., Sentenza n. 2731 del 02/02/2017);

anche in relazione all'omessa pronuncia su un motivo di gravame, qiesta Corte ha avuto modo di affermare che "alla luce dei principi di economia processuale e di ragionevole durata del processo come costituzionalizzato nell'articolo 111 Cost., comma 2, nonche' di una lettura costituzionalmente orientata dell'attuale articolo 384 c.p.c. ispirata a tali principi, una volta verificata l'omessa pronuncia su un motivo di gravame, la Suprema Corte puo' omettere la cassazione con rinvio della sentenza impugnata e decidere la causa nel merito allorquando la questione di diritto posta con quel motivo risulti infondata, di modo che la statuizione da rendere viene a confermare il dispositivo della sentenza di appello (determinando l'inutilita' di un ritorno della causa in fase di merito), sempre che si tratti di questione che non richiede ulteriori accertamenti di fatto" (Cass. Sez. 5, Sentenza n. 16171 del 28/06/2017);

dunque, secondo i principi sopra riportati, l'omessa motivazione su di una questione di diritto, o l'omessa pronuncia su di un motivo di appello che abbia ad oggetto una questione di diritto, non comporta la cassazione della sentenza, qualora, come nel caso di specie, il giudice del merito sia comunque pervenuto ad un'esatta soluzione del problema giuridico sottoposto al suo esame;

i motivi attinenti alla violazione di legge, ai sensi dell'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 3, sono parimenti infondati;

il Decreto Legge n. 78 del 2009, articolo 12, comma 2, conv., con modif., dalla L. n. 102 del 2009 ha stabilito che le attivita' finanziarie, detenute nei Paesi inseriti nelle c.d. black list, si presumono, salvo prova contraria, costituite con redditi precedentemente sottratti a tassazione in Italia;

la questione che si pone nel caso specifico consiste nello stabilire se tale presunzione possa applicarsi a fatti e, dunque, anche a periodi di imposta antecedenti all'entrata in vigore del decreto-legge;

secondo il costante orientamento di questa Corte, "la presunzione di evasione sancita, con riferimento agli investimenti ed alle attivita' di natura finanziaria negli Stati o territori a regime fiscale privilegiato, dal Decreto Legge n. 78 del 2009, articolo 12, comma 2, conv., con modif., dalla L. n. 102 del 2009, in vigore dal 1 luglio 2009, non ha efficacia retroattiva, in quanto non puo' attribuirsi alla stessa natura processuale, essendo le norme in tema di presunzioni collocate, tra quelle sostanziali, nel codice civile, ed inoltre perche' una differente interpretazione potrebbe -in contrasto con gli articoli 3 e 24 Cost.- pregiudicare l'effettivita' del diritto di difesa del contribuente rispetto alla scelta in ordine alla conservazione di un certo tipo di documentazione" (Sez. 6 - 5, Ordinanza n. 2662 del 02/02/2018);

pertanto, al caso in esame, a differenza di quanto ritenuto dal giudice di appello, non puo' applicarsi la presunzione di cui all'articolo 12 predetto, trattandosi di fattispecie riferita ad annualita' di imposta precedente all'entrata in vigore della norma;

tuttavia 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 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 (cfr. sent. n. 29633/19 in motivazione, che evidenzia anche come, "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");

nel caso di specie, la C.t.r., esaminando gli elementi a sua disposizione, ha riconosciuto il valore probatorio dei documenti della cd. "lista Falciani" per le annualita' in contestazione, quali elementi indiziari, gravi, precisi e concordanti, la cui esistenza e provenienza costituivano, indipendentemente dalla mancanza di sottoscrizione, "fatti" da valutare ai fini della prova presuntiva;

a tal fine il giudice di appello ha valutato anche la circostanza che la contribuente, dante causa delle attuali ricorrenti, ha scientemente violato l'obbligo previsto dal Decreto Legge n. 167 del 1990, articolo 4 (previgente rispetto all'anno di imposta in contestazione) di indicare, nella propria dichiarazione dei redditi, le disponibilita' finanziarie detenute all'estero, ed in particolare allocate in un "paradiso fiscale", nonche' la circostanza che le stesse ricorrenti non abbiano mai negato tali disponibilita', eccependo piuttosto l'inutilizzabilita' dei documenti a fini probatori;

le ricorrenti ulteriormente eccepiscono che non vi sarebbe la prova che l'acquisizione dei dati informatici sia avvenuta nel rispetto delle regole previste dal codice di procedura penale, richiamato dal Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 70;

anche sul punto questa Corte ha avuto modo di pronunciarsi in materia, esprimendo principi che le difese del contribuente non inducono a rivedere;

la giurisprudenza univoca di questa Corte, con specifico riguardo ai dati risultanti dalla "lista Falciani", ha stabilito che, in tema di accertamento tributario, e' legittima l'utilizzazione di qualsiasi elemento con valore indiziario, anche acquisito in modo irrituale, ad eccezione di quelli la cui inutilizzabilita' discende da specifica previsione di legge e salvi i casi in cui venga in considerazione la tutela di diritti fondamentali di rango costituzionale (Sez. 6 - 5, Ordinanza n. 8605 del 28/04/2015; conformi Sez.6-5 n. 8606/ 2015; Sez.6-5 17183/2015; Sez.6-5 16950/2015);

la Corte, nella motivazione dei precedenti sopra citati, ha individuato precisi indici normativi dai quali inferire la piena utilizzabilita' del materiale del quale qui si discute,

il Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 39, comma 2, che l'articolo 41, comma 2, e il Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, articolo 55, comma 1,

prendono esplicitamente in considerazione l'utilizzo di elementi "comunque" acquisiti, e percio' anche nell'esercizio di attivita' istruttorie attuate con modalita' diverse da quelle indicate nel Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articoli 32 e 33, e nel Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, articolo 51;

tali disposizioni individuano, quindi, un principio generale di non tipicita' della prova che consente l'utilizzabilita' - in linea di massima - di qualsiasi elemento che il giudice correttamente qualifichi come possibile punto di appoggio per dimostrare l'esistenza di un fatto rilevante e non direttamente conosciuto;

nessun rilievo assume la circostanza che i documenti fossero privi di sottoscrizione, poiche' le modalita' del rinvenimento conferiscono agli stessi una rilevanza probatoria indiziaria, valutata in tal senso dal giudice di appello, con una considerazione d'insieme dei vari elementi, ai sensi dell'articolo 2729 c.c.;

ne' alcun dubbio puo' nutrirsi sulla correttezza del procedimento di estrazione dei documenti dall'hard disk e sul fatto che non vi siano state alterazioni, in quanto le operazioni trovano attestazione nel p.v.c. della G.d.F., che fa prova di quanto avvenuto alla presenza dei verificatori fino a querela di falso;

invero, il verbale e' assistito da fede privilegiata, ai sensi dell'articolo 2700 c.c., relativamente ai fatti attestati dal pubblico ufficiale come da lui compiuti o avvenuti in sua presenza o che abbia potuto conoscere senza alcun margine di apprezzamento o di percezione sensoriale, nonche' quanto alla provenienza del documento dallo stesso pubblico ufficiale ed alle dichiarazioni a lui rese (vedi, ex multis, Cass. Sez. 5, Ordinanza n. 24461 del 05/10/2018; prec. conf. N. 28060 del 2017);

in conclusione, il ricorso va complessivamente rigettato ed il ricorrente va condannato al pagamento, in favore della controricorrente delle spese del giudizio di legittimita'.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso; condanna le ricorrenti in solido a pagare all'Agenzia delle entrate le spese del giudizio di legittimita' che liquida in Euro 7200,00 a titolo di compenso, oltre alle spese prenotate a debito.

Ai sensi del Decreto del Presidente della Repubblica n. 115 del 2002, articolo 13, comma 1 quater, da' atto della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento, da parte delle ricorrenti, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per il ricorso a norma del citato articolo 13, comma 1-bis, se dovuto.

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza