Ordinanza del 28/04/2021 n. 11162 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Intitolazione:

Accertamento - Obblighi in materia di monitoraggio fiscale - Detenzione di capitali in Svizzera - Omessa compilazione del quadro RW - Prova di non imponibilita' delle operazioni e/o della detenzione dei capitali - Legittimità.

Massima:

Il diritto interno, sia in materia di imposte dirette, sia in materia di IVA, consente l'acquisizione nel corso dell'accertamento fiscale e nell'eventuale processo tributario di elementi quali prove atipiche o dati ottenuti secondo i canoni tipici della prova per presunzioni, costituite anche da acquisizioni provenienti da un'autorità straniera nell'ambito o di direttive comunitarie o di accordi bilaterali. Nel caso di specie la fonte era costituita dalla Direttiva 77/799/CEE del Consiglio del 19 dicembre 1977, relativa alla rereciproca assistenza tra le autorità competenti degli Stati membri nel settore delle imposte, che non incontra un limite nel segreto bancario, in quanto l'Amministrazione finanziaria, nell'attività di contrasto all'evasione fiscale può, in linea di principio, avvalersi di qualsiasi elemento con valore indiziario anche unico, con esclusione di quelli la cui inutilizzabilità discenda da una specifica disposizione della legge tributaria o dal fatto di essere stati acquisiti in violazione di diritti fondamentali di rango costituzionale. Pertanto, il contribuente poteva provare con documentazione idonea di provenienza bancaria, anche estera (Svizzera), che nei periodi di imposta oggetto di accertamento il conto bancario presentava saldo pari a zero o che non fosse riconducibile a nessuno dei componenti del nucleo familiare fornendo validi strumenti per la valutazione del giudice di merito.

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

Testo:

RILEVATO

che:

1. (------), (------) e (------), nella qualita' di eredi di (------), impugnavano, con distinti ricorsi, gli avvisi di accertamento con i quali l'Agenzia delle entrate aveva accertato, in relazione agli anni d'imposta 2005 e 2006, maggior reddito imponibile ai fini Irpef, all'esito di verifica del corretto

adempimento degli obblighi in materia di monitoraggio fiscale, imposti dal Decreto Legge n. 167 del 1990, articoli 2 e 4, convertito dalla L. n. 227 del 1990, dalla quale era emerso che (------), sebbene detenesse disponibilita' finanziarie presso la banca svizzera (------) di (------), aveva omesso di compilare il quadro RW.

2. La Commissione tributaria provinciale, riuniti i ricorsi, li accoglieva, ritenendo fondata l'eccezione di difetto di motivazione degli atti impositivi per mancata allegazione agli stessi del prodromico processo verbale di constatazione redatto dalla Guardia di Finanza.

3. La sentenza veniva impugnata dall'Ufficio dinanzi alla Commissione tributaria regionale che, con la sentenza in questa sede impugnata, rigettava l'impugnazione.

Osservava, preliminarmente, che gli accertamenti impugnati traevano origine da un processo verbale di constatazione del (------), notificato a (------), che non era stato allegato agli atti impositivi notificati ai suoi eredi; pur se non provato, non poteva ritenersi che il contenuto del processo verbale di constatazione fosse sconosciuto agli eredi che risultavano destinatari di analoghi processi verbali e di conseguenti atti impositivi per identiche violazioni.

Rilevava che le violazioni contestate erano state accertate grazie all'utilizzo di informazioni acquisite presso l'Amministrazione fiscale francese attraverso i canali di collaborazione informativa internazionale previsti dalla Dir. n. 77/799 CEE e dalla Convenzione contro le doppie imposizioni tra Italia e Francia del 5 ottobre 1989; anche se acquisite illegalmente, la Corte di Cassazione, con la sentenza n. 29433 del 10 luglio 2013, aveva previsto la loro utilizzabilita' quale spunto di indagine, con la conseguenza che i verificatori ne potevano fare uso a condizione che l'accertamento fosse sorretto da ulteriori elementi probatori. Riteneva, tuttavia, che l'Ufficio non avesse supportato la pretesa fiscale erariale con "ulteriori elementi", avendo anzi omesso di valutare la documentazione prodotta dai ricorrenti, in particolare gli estratti conto della Banca al 31 dicembre 2005 ed al 31 dicembre 2006, oltre che la nota del (------) della Banca, dai quali risultava che alle predette date il conto (------), intestato a (------), presentava un saldo pari a "zero" ed al 31 dicembre 2007 un saldo di Euro 10.890,77 per compensi relativi alla collaborazione prestata dallo stesso (------), nonche' la ulteriore nota del (------) da cui emergeva che il conto (------), indicato nel processo verbale di constatazione, non era in alcun modo riconducibile a (------) o ai componenti del suo nucleo familiare. Escludeva, pertanto, la fondatezza della pretesa fiscale.

4. L'Agenzia delle entrate ricorre per la cassazione della suddetta decisione, con due motivi.

(------), (------) e (------) hanno depositato atto di costituzione.

CONSIDERATO

che:

1. Con il primo motivo - rubricato: Violazione della Dir. n. 77/799/CEE (nel testo vigente ratione temporis risultante anche a seguito delle modifiche di cui alle 2004/56/CE e Dir. n. 2004/106/CE) della L. n. 20 del 1992 (di ratifica della Convenzione internazionale tra Francia ed Italia, in particolare articolo 27), e falsa applicazione degli articoli 191 e 192 c.p.p., in relazione all'articolo

360 c.p.c., comma 1, n. 3, - sostiene che la decisione impugnata sarebbe errata per diversi ed autonomi profili.

Il giudice di merito, secondo la ricorrente, e' partito dall'errato presupposto che fosse pacifica l'originaria acquisizione illecita dei dati, a fronte di una legittima modalita' di acquisizione da parte dell'Amministrazione finanziaria italiana; non tiene conto, inoltre, che l'Autorita' francese, nel trasmettere i dati della Lista, aveva compiuto una delibazione in ordine alla liceita' della trasmissione, ben potendo rifiutare o impedire il passaggio di informazioni in presenza di un divieto interno di raccolta o di utilizzazione delle informazioni (sulla base della Direttiva UE e della convenzione bilaterale Italia-Francia).

2. Con il secondo motivo, deducendo la falsa applicazione degli articoli 191 e 192 c.p.p., del Decreto Legge n. 167 del 1990, articoli 1, 4 e 6, del Decreto Legge n. 78 del 2009, articolo 12, nonche' del Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articoli 38 e 41-bis, in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 3, censura la sentenza impugnata per avere ritenuto esistente nel nostro ordinamento un principio di "inutilizzabilita' della prova illecita", sebbene la tutela della inutilizzabilita', prevista dall'articolo 191 citato, non rappresenti una regola generale, e sostiene che non vi sono ragioni per non dare continuita' all'orientamento che valorizza il principio di tassativita' dei casi di inutilizzabilita' della prova nel procedimento tributario - salva la tutela dei diritti fondamentali di rango costituzionale -, principio che conduce a ritenere, in difetto di una espressa comminatoria di segno contrario, validamente utilizzate le prove acquisite nel caso di specie.

Fa, pure, rilevare, che l'accertamento a carico del contribuente si fonda sulla violazione degli obblighi di dichiarazione previsti dal Decreto Legge n. 167 del 1990, ed in particolare degli articoli 4 e 6, che prevedono una presunzione legale relativa in ordine alla imputabilita' quali maggiori redditi delle somme detenute all'estero da contribuenti residenti in Italia e non dichiarate al Fisco; la Commissione regionale avrebbe, pertanto, errato nel richiedere un approfondimento "indiziario", dal momento che: a) la scheda cliente (cd. fiche) era chiaramente intestata al contribuente e conteneva numerosi e precisi dati sensibili relativi non solo a (------), ma anche al coniuge (------), cointestataria del conto estero; b) dalla scheda cliente emergeva l'intestazione dei conti in capo al contribuente; c) (------) non aveva mai sollevato contestazioni, ne' in sede di verifica fiscale, ne' in sede di osservazioni al processo verbale di constatazione; c) tali risultanze probatorie avevano trovato riscontro nella conferma proveniente dalla stessa Banca (------) quanto alla titolarita' di un rapporto da parte del (------), sia pure con un saldo pari a zero all'ultimo giorno dell'anno solare.

Sostiene, quindi, che la C.T.R. avrebbe dovuto procedere ad un accertamento nel merito della pretesa tributaria, verificando se, posto come certo il pacifico possesso di somme e altri elementi reddituali in Svizzera presso la (------) di (------), la parte avesse fornito la prova della non imponibilita' delle operazioni e/o della detenzione di capitali.

3. I motivi, strettamente connessi, pur giuridicamente fondati, non giovano alla parte ricorrente per le ragioni che di seguito si espongono.

3.1. In conformita' ai principi di diritto enunciati da questa Corte con le ordinanze gemelle n. 8605 e 8606 del 28 aprile 2015, occorre ribadire, in linea generale, che il diritto interno, sia in materia di imposte dirette sia in materia di imposta sul valore aggiunto, consente l'acquisizione nel corso dell'accertamento fiscale e, successivamente, nel processo tributario, di elementi comunque acquisiti e, dunque, di prove atipiche, o di dati ottenuti in forme diverse da quelle regolamentate, secondo i canoni tipici della prova per presunzioni.

Gli elementi assunti a fonte di presunzioni non debbono, peraltro, essere plurimi, potendo il convincimento del giudice fondarsi anche su un elemento unico, purche' preciso e grave, mentre la valutazione della sua rilevanza non e' sindacabile in sede di legittimita', se sorretta da motivazione adeguata e non contraddittoria (Cass., sez. 5, 15/01/2014, n. 656).

La prova per presunzioni puo', pertanto, essere costituita anche da acquisizioni provenienti da una autorita' straniera nell'ambito di direttive comunitarie o di accordi bilaterali.

3.2. Nel caso di specie, la fonte e' costituita dalla Dir. del Consiglio 19 dicembre 1977, n. 77/799/CEE, relativa alla reciproca assistenza fra le autorita' competenti degli Stati membri nel settore delle imposte.

Come e' stato chiarito dalla Corte di giustizia - Corte Giust., Grande Sezione, 22 ottobre 2013, causa C-276/12, la Dir. n. 799 del 1977, non tratta del diritto del contribuente di contestare l'esattezza dell'informazione trasmessa e non impone alcun obbligo particolare quanto al contenuto di quest'ultima, dato che spetta solo agli ordinamenti nazionali fissare le relative norme; ne discende che il contribuente puo' contestare le informazioni che lo riguardano trasmesse all'amministrazione fiscale dello Stato membro richiedente secondo le norme e le procedure applicabili nello Stato membro interessato e spetta al giudice nazionale stabilire il valore probatorio che deve essere riconosciuto, nel caso specifico, all'informazione comunicata da uno Stato membro in base alla Dir. n. 779 del 1977.

La Dir. n. 77/799/CEE, (articolo 8), non impone l'obbligo di trasmettere informazioni quando la legislazione o la pratica amministrativa non autorizza l'autorita' competente dello Stato che dovrebbe fornire le informazioni a raccogliere o utilizzare dette informazioni o quando porterebbe a divulgare un segreto commerciale, industriale o professionale o un'informazione la cui divulgazione contrasti con l'ordine pubblico.

Conseguentemente la cooperazione informativa non incontra un limite nel cd. segreto bancario, come chiarisce la Dir. n. 2011/16/UE, all'articolo 18, ("...non puo' in nessun caso essere interpretato nel senso di autorizzare l'autorita' interpellata di uno Stato membro a rifiutare di fornire informazioni solamente perche' tali informazioni sono detenute da una banca, da un altro istituto finanziario, da una persona designata o che agisce in qualita' di agente o fiduciario o perche' si riferiscono agli interessi proprietari di una persona"); e cio' e' del tutto coerente con il diritto interno, stante la disciplina in materia di accesso ai dati bancari introdotta dalla L. 30 dicembre 1991, n. 413, articolo 18, non costituendo il segreto bancario, anche nel regime anteriore, un principio inderogabile (Cass., sez. 5, 7/11/2005, n. 21580).

3.3. Anche se i dati costituenti il frutto di cooperazione informativa intracomunitaria restano contestabili dal contribuente, il quale puo', dunque, mettere in discussione, nell'ambito di un procedimento tributario nazionale, la correttezza delle informazioni fornite da altri Stati membri ai sensi della Dir. n. 77/799/CEE, articolo 2, e pur dovendo negarsi che la mera acquisizione di informazioni mediante lo strumento di cooperazione comunitaria abbia la capacita' di "purgare" gli elementi acquisiti da eventuali illegittimita' o vizi per la sola derivazione da autorita' estere, deve parimenti escludersi la inutilizzabilita' degli elementi trasmessi dall'autorita' fiscale francese in ragione della loro provenienza illecita - ossia dal trafugamento dei dati bancari da parte di un ex dipendente della banca svizzera (------), (------).

La cooperazione informativa in tema di disponibilita' bancarie presso istituti esteri non trova, infatti, ostacolo nel fatto che i dati sensibili siano forniti alle autorita' italiane dalle autorita' di un Paese membro dell'UE che le riceva da un dipendente di una banca che li abbia illecitamente sottratti dai relativi archivi informatici.

La Corte Europea, esaminando il profilo relativo alla legittimita', ai sensi dell'articolo 6 CEDU, dell'utilizzo all'interno del processo della prova cosi' acquisita, ha affermato che l'utilizzazione processuale di prove illegalmente acquisite non costituisce di per se stessa violazione convenzionale dovendosi valutare se la procedura nel suo insieme abbia rispettato i canoni del giusto processo ed i diritti della difesa (caso Heglas c. Repubblica Ceca); analoghe soluzioni sono state adottate nei casi P.G. e J.H. c. Regno Unito e Khan c. Regno Unito.

3.4. Peraltro, con la ordinanza n. 8605 del 2015 citata, si e' gia' avuto modo di chiarire che 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., sez. 5, 12/11/2010, nn. 22984, 22985 e 22986; Cass., sez. 5, 25/07/2012, n. 13121).

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., sez. 5, 25/11/2011, n. 24923). Tale prospettiva si collega al principio per cui nell'ordinamento tributario non si rinviene una disposizione analoga a quella contenuta nell'articolo 191 c.p.p., a norma del quale "le prove acquisite in violazione dei divieti stabiliti dalla legge non possono essere utilizzate".

Le considerazioni che precedono conducono a ritenere che, in materia tributaria, la irritualita' nell'acquisizione di elementi rilevanti ai fini dell'accertamento non comporta, di per se' e in assenza di specifica previsione, la loro inutilizzabilita', salva solo l'ipotesi in cui venga in discussione la tutela di diritti fondamentali di rango costituzionale, come l'inviolabilita' della

liberta' personale o del domicilio (Cass., sez. 5, 27/02/2015, n. 4066; Cass., sez. 5, 16/12/2011, n. 27149).

3.5. La inutilizzabilita' degli elementi desunti dalla cd. "lista (------)", d'altro canto, non puo' farsi discendere dalla condotta illecita a monte dell'azione dell'Ufficio fiscale francese, essendo essa riferibile personalmente al solo (------).

Sul punto questa Corte, con le richiamate ordinanze 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 Lista Falciani sul presupposto che al confezionamento eventualmente illecito delle prove non aveva cooperato l'autorita' pubblica".

3.6. Va, pertanto, ribadito principio di diritto gia' espresso da questa Corte con la sentenza n. 16951 del 19 agosto 2015, e confermato anche di recente (Cass., sez. 5, 29/11/2019, n. 31243; Cass., sez. 5, 5/12/2019, n. 31779), 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 inutilizzabillita' 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".

4. Nel caso di specie, la C.T.R., affermando che le informazioni desunte dalla cd. Lista Falciani possano essere utilizzate solo "quale spunto di indagine" e a condizione che l'accertamento sia supportato da "ulteriori elementi probatori", si e' discostata dal principio di legittimita', espresso proprio con riguardo alla Lista Falciani, per cui anche un solo indizio puo' giustificare la pretesa fiscale, se grave e preciso.

Come ripetutamente affermato da questa Corte, l'Ufficio puo' provare l'esistenza di redditi non dichiarati dal contribuente, e detenuti in Paesi a fiscalita' privilegiata, 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). Infatti, in tema di presunzioni semplici, gli elementi di prova non devono essere piu' di uno (ancorche' l'articolo 2729 c.c., si esprima al plurale), potendo il giudice fondare il proprio convincimento anche 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., sez. 1, 26/09/2018, n. 23153; Cass., sez. 5, 14/11/2019, n. 29633). In particolare, anche in tema di prova civile nel giudizio conseguente ad accertamento tributario, 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, e la relazione fra il fatto noto e quello ignoto non deve avere carattere di necessita', essendo sufficiente che l'esistenza del fatto da dimostrare derivi come conseguenza del fatto noto alla stregua di canoni di ragionevolezza e probabilita' (Cass., sez. 5, 15/01/2014, n. 656; Cass., sez. 6-5, 28/04/2015, n. 8605; Cass., sez. 6-5, 12/02/2018, n. 3276, la quale ha affermato, proprio con riferimento alle risultanze della lista Falciani, che l'Amministrazione finanziaria puo' fondare la propria pretesa anche su un unico indizio, se grave e preciso, ossia dotato di elevata valenza probabilistica; Cass., sez. 5, 29/11/2019, n. 31243).

5. Tanto premesso, il Collegio non puo', tuttavia, esimersi dal rilevare che, sebbene abbiano erroneamente ritenuto che l'Ufficio fosse tenuto a supportare la pretesa erariale con "ulteriori elementi", i giudici di merito hanno comunque accertato che la documentazione prodotta dagli eredi di (------) - in particolare gli estratti di conto corrente della Banca (------) al 31 dicembre 2005 ed al 31 dicembre 2006 e le note provenienti dalla stessa Banca - provavano in modo inequivocabile che nei periodi di imposta oggetto di accertamento l'unico conto intestato a (------), contraddistinto dal n. (------), presentava un saldo pari a "zero" e, soprattutto, che il conto corrente con IBAN terminante con la numerazione (------), indicato nel processo verbale, non fosse in alcun modo riconducibile al contribuente o ai componenti del suo nucleo familiare.

L'apprezzamento di fatto operato dai giudici regionali non e' sindacabile in sede di legittimita', sicche' le doglianze fatte valere dalla ricorrente, la quale insiste nel ribadire che i controricorrenti non hanno offerto prova della non imponibilita' delle disponibilita' finanziarie detenute all'estero e che la scheda cliente (cd. fiche) risultava intestata a (------) e contiene dati riferibili al rapporto intrattenuto dal contribuente e dal coniuge ((------)) con la Banca, come confermato dallo stesso istituto bancario svizzero, si sostanziano nel richiedere al giudice di legittimita' la rinnovazione di un giudizio di fatto, in modo da ottenere la sostituzione della valutazione operata dai giudici di merito con una piu' consona alle proprie aspirazioni.

Invero, laddove la ricorrente lamenta che la C.T.R. sarebbe incorsa in vizi di violazione di legge e censura impropriamente la sentenza impugnata allegando un errore di diritto, piuttosto che un vizio di motivazione, tende, in realta' a sollecitare una rivalutazione degli elementi probatori gia' sottoposti al vaglio dei giudici di appello ed una rinnovazione del giudizio afferente ad un accertamento di fatto che risulta congruamente motivato e che non e' percio' suscettibile di rimeditazione nei limiti del controllo istituzionale che puo' aver luogo in questa sede.

Ne discende che le censure rivolte alla decisione impugnata non si sottraggono alla declaratoria di inammissibilita'.

6. In conclusione, il ricorso va dichiarato inammissibile.

Nulla deve disporsi in merito alle spese di lite, in difetto di attivita' difensiva delle parti resistenti.

Non sussiste l'obbligo legale del versamento di un ulteriore importo a titolo di contributo unificato a carico della ricorrente soccombente (Decreto del Presidente della Repubblica n. 115 del 2002, articolo 13, comma 1 quater), poiche' esso non puo' avere luogo nei confronti di quelle parti, come le amministrazioni dello Stato, che sono istituzionalmente esonerate, per valutazione normativa della loro qualita' soggettiva, dal materiale versamento del contributo stesso, mediante il meccanismo della prenotazione a debito (Cass., sez. 5, 15/05/2015, n. 9974; Cass., sez. U, 25/11/2013, n. 26280).

P.Q.M.

dichiara inammissibile il ricorso.

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza