Sentenza del 29/11/2019 n. 31243 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

T.N. impugnò l'avviso di accertamento con il quale l'Agenzia delle entrate, contestandogli la detenzione di attività finanziarie e di investimento presso la Banca HSBC di Ginevra, in violazione degli obblighi di dichiarazione, aveva recuperato a tassazione, ai fini dell'IRPEF ed altro, redditi dell'anno 2005.

La Commissione tributaria provinciale di Salerno, ritenendo illegittima l'acquisizione e l'utilizzo della documentazione pervenuta dal Fisco francese (cd.lista Falciani) dalla quale erano stati contestati, quali redditi non dichiarati, le somme risultanti dalla fiches intestate al contribuente, accoglieva il ricorso.

La decisione, appellata dall'Agenzia delle entrate, veniva integralmente riformata, con la sentenza indicata in epigrafe, dalla Commissione tributaria regionale della Campania-Sezione distaccata di Salerno (d'ora in poi, per brevità, C.T.R.) con la conferma della legittimità dell'atto impositivo.

In particolare, il Giudice di appello, contrariamente alla Commissione di prima istanza, rilevava che l'acquisizione dei dati finanziari relativi al contribuente era stata legittima in quanto avvenuta, a seguito di rituale richiesta all'Autorità francese, nel pieno rispetto delle procedure e dei Trattati.

La C.T.R. aggiungeva che il T. si era limitato ad una generica contestazione in ordine alla titolarità della scheda allo stesso intestata, laddove, di contro, l'atto impositivo era sufficientemente motivato, basato su idonea presunzione e le somme, rimpatriate tramite scudo fiscale, non avevano alcun riferimento alla somma contestata.

Per la cassazione della sentenza T.N. propone ricorso, affidato a cinque motivi, cui resiste con controricorso dall'Agenzia delle entrate.

In prossimità dell'udienza il ricorrente ha depositato memoria ex art. 378 c.p.c..

Motivi della decisione

1Con il primo motivo -rubricato: art. 360 c.p.c., nn. 3 e 5: A) violazione o falsa applicazione dell'art. 240 c.p.p., art. 3 D.L. n. 259 del 2006 conv. in L. n. 281 del 2006 e D.P.R. n. 600 del 1973, art. 70; 8) omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio che è stato oggetto di discussione tra le parti- il ricorrente, nel dedurre che la C.T.R. non avrebbe esaminato i fatti decisivi costituiti dall'archiviazione del procedimento penale a suo carico e della conseguenziale distruzione, su

ordine del Giudice penale, dei documenti, relativi al T., concernenti l'illegale raccolta di informazioni ai danni dell'indagato, evidenzia, anche, l'errore in diritto commesso dal Giudice di appello nell'avere ritenuto quei documenti utilizzabili nel processo tributario malgrado la loro accertata (penalmente) inutilizzabilità e la loro materiale distruzione.

1.1 Il motivo non è meritevole di accoglimento. Va, infatti, da subito, rilevato che non sussiste il dedotto mancato esame di un fatto decisivo giacchè dalla lettura della sentenza impugnata (cfr. pag 2 nella parte in cui vengono illustrate le conclusioni del contribuente) appare evidente che il Giudice di appello ha esaminato e vagliato i fatti allegati (ovvero i provvedimenti del G.I.P. di Pinerolo e Avellino), ma li ha ritenuti irrilevanti o, comunque, non decisivi ai fini di una diversa soluzione della controversia. Al contrario, la C.T.R. ha espressamente motivato che l'efficacia della norma penale opera autonomamente nel processo penale con conseguente non estensibilità automatica di quella preqlusione nei confronti dell'azione accertatrice dell'ufficio tributario. Resta quindi fermo il potere del Giudice tributario di valutare le informazioni illecitamente acquisite quali elementi indiziari che possono concorrere unitamente ad altri elementi probatori a formare il convincimento della propria decisione.

1.2 Questa la ratio della sentenza impugnata, il mezzo, nella parte in cui si deduce una violazione di legge, appare, allora, inammissibile perchè inconducente rispetto al decisum, apparendo evidente, dal tenore testuale della sentenza, che il Giudice ha ritenuto probanti gli elementi acquisiti dall'Ufficio, ancorchè acquisiti illegittimamente secondo l'ordinamento processuale penale e ha, comunque, ritenuto legittima tale acquisizione, nel processo tributario perchè effettuata "nel pieno rispetto delle procedure e dei trattati" e ciò in conformità all'orientamento costante, in materia, di questa Corte (a partire dalle ordinanze gemelle n. 8605 e 8606 del 28 aprile 2015, ribadite da Cass.n. 16951 del 19/08/2015, e di recente, tra le altre, da Cass.33223 del 21 dicembre 2018) la quale ha ribadito la netta differenziazione tra processo penale e processo tributario, secondo un principio -sancito non soltanto dalle norme sui reati tributari (D.L. 10 luglio 1982, n. 429, art. 12, successivamente confermato dal D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, art. 20), ma altresì desumibile dalle disposizioni generali dettate dagli artt. 2 e 654 c.p.p., ed espressamente previsto dall'art. 220 disp. att. c.p.p. - che impone l'obbligo del rispetto delle disposizioni del c.p.c., quando nel corso di attività ispettive emergano indizi di reato, ma soltanto ai fini della "applicazione della legge penale" (Cass. nn. 22984, 22985 e 22986 del 12/11/2010; n. 13121 del 25/7/2012).

Si riconosce, quindi, in via di principio generale, che "... non qualsiasi irritualità nell'acquisizione di elementi rilevanti ai fini dell'accertamento fiscale comporta, di per sè, la inutilizzabilità 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'inviolabilità della libertà personale, del domicilio, ecc.). Tale prospettiva si collega al principio per cui nell'ordinamento tributario non si rinviene una disposizione analoga a quella contenuta nell'art. 191 c.p.p., a norma del quale " le prove acquisite in violazione dei divieti stabiliti dalla legge non possono essere utilizzate"".

Va, pertanto, ribadito il principio di diritto già statuito, con le citate pronunce, da questa Corte per cui "l'Amministrazione finanziaria nell'attività di contrasto e accertamento dell'evasione

fiscale può, in linea di principio, avvalersi di qualsiasi elemento di valore indiziario, anche unico, con esclusione di quelli la cui inutilizzabilità discenda da una specifica disposizione della legge tributaria o dal fatto di essere acquisiti in violazione di diritti fondamentali di rango costituzionali. Sono perciò utilizzabili nell'accertamento e nel contenzioso con il contribuente, i dati bancari, ottenuti mediante gli strumenti di cooperazione comunitaria, dal dipendente di una banca residente all'estero, il quale li abbia acquisiti trasgredendo i doveri di fedeltà verso il datore di lavoro e di riservatezza, privi di copertura costituzionale e tutela legale nei confronti del fisco italiano".

Alla luce di detti principi, pertanto, la questione (sollevata con il mezzo di impugnazione) relativa all'avvenuta distruzione materiale dei supporti informatici ad opera del Giudice penale si rivela del tutto ininfluente e il capo della sentenza attinto dal motivo di ricorso rimane esente da censura.

2 Con il secondo motivo -rubricato:art. 360 n.3: violazione o falsa applicazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 42, comma 2, in combinato disposto con la L. n. 212 del 2000, art. 7 - il ricorrente, premesso che, nella specie, l'avviso di accertamento impugnato doveva ritenersi motivato per relationem a "catena", deduce l'errore in diritto perpetrato dalla C.T.R. nell'avere ritenuto idoneamente motivato l'avviso di accertamento impugnato laddove, invece secondo la prospettazione difensiva, a tale atto avrebbero dovuto essere allegati non solo il p.v.c. ma anche gli ulteriori documenti richiamati in quest'ultimo, come parte integrante del suo contenuto.

2.1 II motivo è, all'evidenza, infondato. Secondo la giurisprudenza consolidata di questa Corte (v., tra le recenti, Cass.Sez. 5 ordinanza n. 4396 del 23/02/2018; id ordinanza n. 9323 del 3/02/2018) "l'avviso di accertamento può essere motivato "per relationem", ossia mediante il riferimento ad elementi di fatto risultanti da altri atti o documenti, anche ove lo stesso si concreti nel richiamo alle risultanze di un'indagine di mercato, purchè, nell'ipotesi di mancata allegazione, nell'atto ne venga riprodotto il contenuto essenziale, allo scopo di consentire al contribuente ed al giudice, in sede di eventuale sindacato giurisdizionale, di individuare i luoghi specifici dell'atto richiamato".

Nel caso in esame, secondo quanto riportato dallo stesso ricorrente, nei suoi scritti difensivi, al processo verbale di constatazione, allo stesso debitamente notificato, erano stati allegati gli atti, relativi al contribuente e rilevanti, dell'informativa acquisita presso l'Amministrazione fiscale francese, ovvero la fiche e i saldi contabili.

3. Con il terzo motivo -rubricato: art. 360 c.p.c., nn. 3 e 5: A) violazione o falsa applicazione degli artt. 12 e 13 bis del D.L. n. 78 del 2009, del D.L. n. 350 del 2001, art. 14 in relazione all'art. 2697 c.c.; 8) omesso esame di un fatto decisivo per il giudizio che ha formato oggetto di discussione tra le parti- il ricorrente deduce l'errore in diritto commesso dalla C.T.R. nell'avere risolto, in senso sfavorevole al contribuente, la questione dell'opponibilità dello scudo fiscale D.L. n. 78 del 2009, ex art. 13 bis laddove, invece, nel caso in specie lo scudo fiscale escludeva l'operatività della presunzione di cui al D.L. n. 78 del 2009, art. 12 e l'Amministrazione finanziaria non aveva assolto l'onere probatorio sulla stessa gravante.

Inoltre, la C.T.R. aveva del tutto omesso di esaminare:

il fatto storico che lo scudo fiscale attivato dal contribuente avesse riguardato il rimpatrio di n. 290.000 titoli Telecom Italia posseduti nella Confederazione Svizzera;

il fatto storico che i suddetti titoli, rimpatriati al valore corrispondente al prezzo di mercato che le azioni avevano al momento di esecuzione dello scudo, erano però stati acquistati originariamente al differente valore di Euro1.232.500;

il fatto storico che dai documenti acquisiti dalle autorità francesi poteva individuarsi proprio il possesso di titoli azionari (stocks) e, per di più, detenuti nella Confederazione Svizzera;

il fatto storico che il valore in dollari delle disponibilità finanziarie indicate nei documenti acquisiti dalle Autorità francesi era stato tradotto in Euro nella somma di Euro 1.265.926 sostanzialmente corrispondente al valore di carico delle azioni Telecom scudate, pari a Euro 1.232.500.

4. Con il quarto motivo, il ricorrente deduce, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, il vizio di omessa pronuncia. Secondo la prospettazione difensiva la C.T.R. avrebbe omesso di pronunciare sulla specifica questione dell'inapplicabilità del D.L. n. 78 del 2009, art. 12, malgrado la stessa fosse stata riproposta nelle controdeduzioni, sul presupposto che, trattandosi di norma sostanziale, la stessa non sarebbe applicabile retroattivamente.

5. I due motivi, siccome connessi, vanno trattati congiuntamente e sono infondati.

5.1 Non sussiste, invero, il vizio denunciato con il quarto motivo di ricorso. Per la giurisprudenza consolidata di questa Corte (cfr. di recente, Cass. n. 15255 del 04/06/2019; id. n. 20718 del 2018, id n. 17956 del 2015 e n. 13425 del 2016) non ricorre il vizio di omessa pronuncia di una sentenza di appello quando, pur non essendovi un'espressa statuizione da parte del giudice in ordine ad un motivo di impugnazione, tuttavia la decisione adottata comporti necessariamente la reiezione di tale motivo, dovendosi ritenere che tale vizio sussista solo nel caso in cui sia stata completamente omessa una decisione su di un punto che si palesi indispensabile per la soluzione del caso concreto.

Nel caso in esame la C.T.R. ha espressamente pronunciato sulla fondatezza, nel merito, della pretesa impositiva argomentando che l'Ufficio aveva pienamente assolto all'onere probatorio attraverso idonee presunzioni.

Tale argomentazione svolta dal Giudice di appello appare conforme ai principi espressi da questa Corte in materia e come tale rimane esente da censura.

5.2 In materia, infatti, questa Corte, (Cass. n. 2662 del 2 febbraio 2018; id. n. 33223 del 21 dicembre 2018 e, in termini, 3276 del 2018; n. 16951 del 2015), ha, invero, statuito che la presunzione di evasione sancita, con riferimento agli investimenti ed alle attività di natura finanziaria negli Stati o territori a regime fiscale privilegiato, dal D.L. n. 78 del 2009, art. 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 può attribuirsi alla stessa natura processuale, essendo le norme in tema di presunzioni collocate, tra quelle sostanziali, nel codice civile, ed inoltre perchè una differente interpretazione potrebbe -in contrasto con gli artt. 3 e 24 Cost.-pregiudicare

l'effettività del diritto di difesa del contribuente rispetto alla scelta in ordine alla conservazione di un certo tipo di documentazione.

La circostanza che la presunzione legale di evasione stabilita dal D.L. n. 78 del 2009, art. 12, comma 2, non sia suscettibile di applicazione retroattiva agli anni di imposta antecedenti alla sua entrata in vigore, non preclude, però, all'Ufficio di provare l'esistenza di redditi non dichiarati dal contribuente, detenuti occultamente in Paesi a fiscalità privilegiata, anche sulla base di presunzioni semplici gravi, precise e concordanti (D.P.R. n. 600 del 1973, art. 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 più di uno, ben potendo il giudice fondare il proprio convincimento su uno solo di essi, purchè grave e preciso, dovendo il requisito della "concordanza" ritenersi menzionato dalla legge solo in previsione di un eventuale, ma non necessario, concorso di più 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 può fondarsi anche su una sola presunzione semplice, purchè 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 può fondare la propria pretesa anche su unico indizio, se grave e preciso, cioè dotato di elevata valenza probabilistica).

5.3 Tale principii non risultano sconfessati dal Giudice di appello il quale, anzi, ha fondato la sua decisione correlando il principio di diritto relativo all'utilizzabilità della "lista Falciani", al pari di qualsiasi altro elemento indiziario, quanto agli effetti, agli obblighi dichiarativi e alle presunzioni di redditività 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 fiscalità 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 disponibilità 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 è, 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.

5.6. In tale ottica il terzo motivo, nella parte in cui si lamenta un omesso esame di fatti ritenuti decisivi prima che infondato è inammissibile in quanto teso, nella sostanza, ad una ricostruzione in fatto, impossibile in questa sede, diversa da quella operata dalla C.T.R. 6 Con il quinto motivo,

si censura il passo motivazionale con il quale la C.T.R. aveva accertato che l'ammontare delle disponibilità finanziarie era stato determinato secondo la divisa dollaro USA e si denunzia, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, la C.T.R. di avere omesso di esaminare il fatto decisivo, costituito dalla circostanza che nella fiche la divisa di riferimento era stata indicata unicamente con la parola dollaro, senza altra indicazione.

6.1 Anche tale motivo va incontro alla sanzione di inammissibilità per carenza di autosufficienza.

A fronte dell'accertamento in fatto compiuto dal Giudice di merito il quale ha espressamente affermato in sentenza che sia nel p.v.c che nell'atto impugnato vi è chiara indicazione che la divisa indicata è quella del dollaro USA il ricorrente si limita a ribadire che nella fiche era indicata la parola dollaro, senza altra indicazione, senza specificare la decisività di tale fatto ma, soprattutto, senza neppure riportare, seppure per stralci idonei allo scopo, i contenuti del p.v.c. e dell'avviso di accertamento.

7 Alla luce delle considerazioni che precedono il ricorso va, pertanto, rigettato e il ricorrente, soccombente, condannato al pagamento delle spese processuali nella misura liquidata, sulla base del valore della controversia e dell'attività difensiva spiegata, come in dispositivo.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso.

Condanna il ricorrente alla refusione in favore dell'Agenzia delle Entrate delle spese processuali liquidate in complessivi Euro 8.000,00 oltre spese prenotate a debito.

Ai sensi del D.P.R. n. 115 del 2002, art. 13, comma 1 quater, dà atto della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento da parte del ricorrente dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per il ricorso, a norma dello stesso art. 13, comma 1 bis, se dovuto.

Così deciso in Roma, il 20 novembre 2019.

Depositato in cancelleria il 29 novembre 2019

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza