Sentenza del 07/12/2021 n. 38750 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

1. Prendendo le mosse da Processo Verbale di Costatazione (PVC) redatto dalla Guardia di Finanza il 21.12.2011, l'Agenzia delle Entrate contestava a T.G., mediante il provvedimento di irrogazione di sanzioni n. (---), notificato il 19.10.2012, l'inadempimento agli obblighi di legge previsti in materia di monitoraggio fiscale dal D.L. n. 167 del 1990, art. 4, commi 1, 2 e 3, e art. 5, come conv. dalla L. n. 227 del 1990. In sostanza l'Amministrazione finanziaria contestava all'odierno ricorrente di avere detenuto all'estero capitali ed attività finanziarie, nell'anno 2007, senza provvedere a dichiararli ai sensi di legge, ed irrogava le corrispondenti sanzioni per l'importo di Euro 14.766,91, oltre accessori. Analoghi atti impositivi erano notificati al contribuente in riferimento a diversi anni d'imposta, e pure in ragione della violazione degli obblighi dichiarativi in relazione all'Irpef, ed anche questi erano separatamente impugnati da T.G..

La Guardia di Finanza, pacificamente, aveva dato inizio alle proprie verifiche grazie a documentazione ed informazioni provenienti dall'Amministrazione Finanziaria francese, ed acquisite utilizzando i canali di collaborazione informativa internazionale, come disciplinati dalla Direttiva 11/799/CEE del Consiglio del 19 dicembre 1977, nonchè dalla Convenzione bilaterale contro le doppie imposizioni stipulata il 5 ottobre 1989 tra l'Italia e la Francia, e ratificata con L. n. 20 del 1992. In conseguenza la Guardia di Finanza aveva acquisito la scheda cliente n. (---), recante codice profilo cliente n. 9012561115, relativa ad un rapporto d'investimento intrattenuto presso la sede di Ginevra della Banca britannica HSBC, intestato all'odierno ricorrente ed a suo fratello, e dalla scheda emergeva che T.G. aveva detenuto all'estero, anche nell'anno in contestazione, capitali ed attività finanziarie che non aveva provveduto a dichiarare, incorrendo nella violazione del D.L. n. 167 del 1990, art. 4 come conv. In particolare, dalla scheda emergeva che nel febbraio 2007 (ultima data riportata) il T. disponeva di giacenze pari ad Euro 386.131,31, peraltro avendone avute anche di maggiori nel corso dell'anno.

Il contribuente impugnava l'atto impositivo innanzi alla Commissione Tributaria Provinciale di Milano opponendo, tra l'altro, il difetto di prova circa la regolare acquisizione della documentazione posta a fondamento della contestazione operata nei suoi confronti, e comunque affermando l'inutilizzabilità della stessa, anche perchè "anonima". La CTP reputava fondate le censure proposte dal contribuente ed annullava il provvedimento impugnato.

Avverso la decisione sfavorevole conseguita in primo grado, l'Amministrazione finanziaria proponeva impugnazione innanzi alla Commissione Tributaria Regionale della Lombardia, invocando la legittimità dell'acquisizione della scheda cliente relativa all'odierno ricorrente, e la

sua piena utilizzabilità nel giudizio tributario. La CTR valutava fondate le difese proposte dall'Agenzia delle Entrate e, riformando la decisione adottata dai giudici di primo grado, respingeva il ricorso del contribuente, riaffermando la piena validità ed efficacia dell'avviso di accertamento in contestazione.

Ha proposto ricorso per cassazione, avverso la decisione sfavorevole adottata dalla Commissione Tributaria Regionale di Milano, T.G., affidandosi a cinque strumenti di impugnazione.

Resiste mediante controricorso l'Amministrazione finanziaria. Tutti i ricorsi avverso accertamenti tributari fondati sul ricordato PVC della Guardia di Finanza del 21.12.2011, proposti da T.G. e rinvenuti iscritti sul ruolo della Cassazione, sono stati fissati per la trattazione nella medesima udienza, accogliendo la richiesta proposta dal ricorrente.

T.G. ha pure depositato memoria, ed il P.M., nella persona del S. Procuratore Generale Basile Tommaso, ha fatto pervenire le proprie conclusioni scritte, mediante le quali chiede rigettarsi il ricorso introdotto dal contribuente.

Motivi della decisione

1. Con il suo primo motivo di ricorso, proposto ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, nn. 4 e 5, il contribuente contesta il vizio di motivazione e la nullità della sentenza adottata, in cui è incorso il giudice dell'appello per aver omesso l'esame di un fatto decisivo per il giudizio ed oggetto di discussione tra le parti, in ordine alla riferibilità al ricorrente della scheda cliente posta a fondamento dell'accertamento fiscale (ric., p. 8), nonchè alla sua natura di dichiarazione anonima, e comunque per aver adottato la CTR una motivazione meramente apparente in proposito.

2. Mediante il secondo strumento di impugnazione, introdotto ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, nn. 4 e 5, il ricorrente censura il vizio di motivazione e la nullità della sentenza pronunciata, in cui è incorsa la CTR per aver omesso l'esame circa un fatto decisivo per il giudizio che è stato oggetto di discussione tra le parti, con riferimento alla provenienza del documento ""scheda cliente" o "fiche" dalla c.d. "lista Falciani"" (ric., p. 20), e comunque per aver adottato il giudice dell'appello una motivazione meramente apparente al riguardo.

3. Con il suo terzo motivo di ricorso, proposto ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, il contribuente critica la violazione dell'art. 2697 c.c., e dell'art. 115 cod. proc. civ., "con riferimento ai principi che regolano l'onere della prova e il principio di non contestazione in merito alla prova della provenienza del documento dalla "scheda cliente" o "fiche" dalla c.d. "lista Falciani"" (ric., p. 22).

4. Mediante il quarto mezzo d'impugnazione, introdotto ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, il ricorrente lamenta la violazione degli artt. 2697 e ss., c.c., degli artt. 113, 115 e 116, c.p.c., nonchè dell'art. 2727 ss. c.c., del D.L. n. 78 del 2009, art. 12, comma 2, e dell'art. 24 Cost. e L. n. 212 del 2000, art. 6, posti a presidio del diritto di difesa, in cui è incorsa l'impugnata CTR per aver errato nell'applicazione delle norme che disciplinano le modalità di acquisizione della prova e la

ripartizione dell'onere della prova tra le parti, in considerazione della "natura di dichiarazione anonima della "scheda cliente" o "fiche"" (ric., p. 23).

5. Con il suo quinto motivo di ricorso, proposto ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, il contribuente contesta la violazione del D.P.R. n. 600 del 1973, artt. 31 bis, 32, 33 e 42, del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 52 nonchè della L. n. 212 del 2000, artt. 6 e 7 e artt. 2697 e ss., c.c., ed ancora artt. 113, 115 e 116, c.p.c., e D.L. n. 78 del 2009, art. 12, comma 2, e art. 111 Cost., "con riferimento ai principi che regolano l'inutilizzabilità di prove illecite o, comunque, acquisite illegittimamente" (ric., p. 29) nel processo.

6. Mediante il primo, il secondo ed il quarto motivo di impugnazione, il ricorrente contesta l'impugnata decisione della CTR della Lombardia, in relazione ai profili del vizio di motivazione per omesso esame, della nullità della sentenza per avere adottato una motivazione apparente, nonchè della violazione di legge in conseguenza dell'utilizzazione di documentazione anonima, sempre in relazione alla "scheda cliente", o "fiche", che ha dato origine all'accertamento tributario nei suoi confronti. I motivi di impugnazione presentano evidenti ragioni di connessione, e possono pertanto essere trattati congiuntamente.

Occorre innanzitutto osservare che risulta infondata la critica circa l'omessa pronuncia del giudice dell'appello in materia di acquisizione ed utilizzabilità della scheda cliente. La CTR scrive con chiarezza di ritenere che il principio di cui all'art. 191 c.p.p., il quale prevede l'inutilizzabilità nel giudizio penale delle prove acquisite in violazione dei divieti stabiliti dalla legge, "non ha valenza generale e non opera in materie diverse da quella penale" (sent. CTR, p. 3). "Inoltre, il D.L. n. 78 del 2009, art. 12 prevede una serie di possibilità di cooperazione fra gli Stati nazionali nella attività di contrasto ai paradisi fiscali. Disconoscere la ufficialità della documentazione trasmessa da autorità estera, vorrebbe dire annullare la normativa citata. La Cassazione è concorde nell'affermare che sia importante l'attendibilità delle prove e non il modo in cui sono state acquisite" (sent. CTR, p. 3).

La motivazione adottata dalla CTR sul punto, per quanto sintetica, appare invero non solo presente ma anche completa. La CTR ha ritenuto che l'utilizzazione ai fini di un accertamento tributario di un documento del quale si è ottenuta la trasmissione attivando i canali normativamente previsti per l'acquisizione di informazioni tra gli Stati, sia da ritenersi, di per sè, assolutamente legittima, e su questo principio, difficilmente contestabile, non si rinvengono critiche specifiche da parte del contribuente. Quand'anche l'acquisizione documentale dovesse risultare illegittima, del resto, questo non comporta necessariamente l'inutilizzabilità della prova, corretti principi su cui sarà opportuno tornare per meglio definirli. Peraltro - ed anche se risulterà opportuno ritornare anche su questo punto - in considerazione delle critiche proposte mediante il secondo motivo di ricorso, pare opportuno evidenziare che la valutazione espressa dalla CTR rimane valida a prescindere dall'appartenenza della scheda ai documenti acquisiti per effetto della conseguita disponibilità della c.d. lista Falciani, venuta in possesso dell'Autorità fiscale francese e trasmessa all'Amministrazione finanziaria italiana. Il contribuente contesta, infatti, che nel PVC non risulta affermato che la scheda cliente intestata al contribuente facesse parte della c.d. lista Falciani, come invece sostenuto dall'Agenzia delle Entrate in corso di causa.

La circostanza, alla luce delle considerazioni che si sono proposte e di quelle che ancora si proporrano, rimane però irrilevante.

6.1. Il contribuente insiste comunque nell'affermare, nel caso di specie, la natura "anonima" cioè, a quanto si comprende, di incerta formazione del documento (cfr. ric., p. 5 s., 8). A questo proposito, lo riconosce lo stesso ricorrente riportando parte delle difese proposte dall'Amministrazione finanziaria (ric., p. 5), l'Agenzia delle Entrate sostiene che la scheda proviene dalla banca HSBC, sede di Ginevra, presso cui l'odierno ricorrente intratteneva il rapporto denominato (---). Ora, che la scheda sia relativa ad un rapporto intrattenuto presso tale Istituto bancario risulta confermato dal dato certo che la scheda indica una pluralità di codici IBAN, i quali riportano le indicazioni numeriche identificative non solo dei conti correnti collegati al rapporto, ma anche dell'Istituto bancario presso il quale sono intrattenuti, l'HSBC per l'appunto, e pure della specifica sede della banca presso cui i conti correnti erano aperti. L'affermazione del ricorrente secondo cui la scheda "non indica in alcun modo la sua provenienza dalla banca HSBC" (ric., p. 14) non appare pertanto condivisibile.

6.2. Il ricorrente contesta ancora, però, che non sarebbe certa la riferibilità a lui della scheda. Anche in relazione a questo profilo la motivazione adottata dalla CTR è estremamente sintetica, ma sin dalla parte introduttiva il giudice dell'appello evidenzia che "il nominativo del medesimo contribuente risultava... da una scheda denominata "fiche", che individuava il ricorrente quale intestatario "account holder" del rapporto estero denominato "(---)". Da ciò i militari verificatori erano pervenuti alla presunzione secondo la quale la ricorrente avrebbe detenuto disponibilità finanziarie all'estero presso l'istituto elvetico HSBC di Ginevra nell'anno 2007" (sent. CTR, p. 1). La CTR ha quindi ritenuto, facendo proprie le conclusioni cui erano pervenuti i verbalizzanti, che la riferibilità della scheda (o "fiche") all'odierno ricorrente, che ne risulta intestatario, risultasse attendibile.

La conclusione appare condivisibile, ma la motivazione merita di essere integrata. Sembra opportuno premettere che l'identificazione della persona può essere compiuta anche mediante la sola indicazione di nome e cognome, non essendo peraltro, nel caso di specie, intervenuta alcuna contestazione di omonimia da parte del contribuente. Non solo, nella scheda cliente, allegata al proprio ricorso dal contribuente, è riportato anche il nominativo di T.F., e proprio l'odierno ricorrente ha confermato di avere un fratello che si chiama così (ric., p. 2). Merita anche di essere sottolineato, al proposito, che di T.F. sono riportati, nella scheda della sede svizzera della banca, anche il luogo e la data di nascita. Pertanto, se non si fosse trattato davvero di suo fratello, l'odierno ricorrente avrebbe potuto agevolmente provare documentalmente la circostanza, ma non lo ha fatto.

Nella parte in cui sono ammissibili, pertanto, le contestazioni proposte dal contribuente mediante il primo, il secondo ed il quarto strumento di impugnazione, appaiono comunque infondate, ed i motivi di ricorso devono perciò essere respinti.

7. Mediante il suo terzo motivo di ricorso, il contribuente contesta che l'appartenenza della scheda cliente a lui intestata alla c.d. lista Falciani non è stata provata dall'Amministrazione finanziaria, e tale "circostanza non può essere ritenuta una nozione di fatto che rientra nella comune esperienza" (ric., p. 23).

La critica risulta mal proposta, perchè è frutto di una lettura parziale della decisione adottata dal giudice dell'appello, la quale ha impedito al ricorrente di coglierne l'esatta ratio decidendi. La CTR non fonda la propria decisione sull'appartenenza alla lista Falciani della scheda cliente intestata al ricorrente, pur invocata in corso di causa dall'Amministrazione finanziaria. Il giudice dell'appello basa la propria valutazione sulla legittima acquisizione nei confronti di T.G. di elementi indiziari di evasione fiscale, desunti da documentazione regolarmente acquisita utilizzando ii canali di informazione internazionali, come si è avuto già occasione di osservare esaminando i precedenti motivi di ricorso.

Invero, come già ripetutamente evidenziato da questa Corte (cfr., ad es., Cass. sez. V, 30.6.2021, n. 18454) la Direttiva del Consiglio 77/799/CEE prevede che "gli Stati membri devono scambiarsi reciprocamente, su richiesta, informazioni per quanto riguarda un caso preciso e che lo Stato cui viene rivolta la richiesta deve provvedere a effettuare le ricerche necessarie per ottenere tali informazioni". L'art. 1 della Direttiva, poi, dispone che "le competenti autorità degli Stati membri scambiano, conformemente alla presente direttiva, ogni informazione atta a permettere loro una corretta determinazione delle imposte sul reddito e sul patrimonio". Il successivo art. 4 (scambio spontaneo) precisa che "le autorità competenti di ogni Stato membro comunicano, senza che ne sia fatta preventiva richiesta, le informazioni di cui all'art. 1, paragrafo 1, in loro possesso, all'autorità competente di ogni altro Stato membro interessato, quando: a) l'autorità competente di uno Stato membro ha fondati motivi di presumere che esista una riduzione od un esonero di imposta anormali nell'altro Stato membro".

7.1. Nel caso di specie, la documentazione utilizzata dall'Amministrazione Finanziaria per la determinazione in via presuntiva (ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, artt. 38 e 41) del reddito di T.G. è stata trasmessa dall'Amministrazione Finanziaria francese attraverso i canali di collaborazione previsti dalla Direttiva n. 77/799/CEE del Consiglio del 12.12.1977 (poi sostituita dalla Direttiva 2011/16/UE del Consiglio del 15 febbraio 2011), e dalla Convenzione contro le doppie imposizioni tra Italia e Francia, stipulata il 5.10.1989 e ratificata con la L. n. 20 del 1992, atti recepiti dalla legislazione italiana ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 31 bis come mod..

La scheda riepilogativa, sulla quale si è basato l'accertamento fiscale in esame, pertanto, è stata trasmessa dall'Autorità Finanziaria francese in esecuzione di una procedura di assistenza giudiziaria internazionale, da ritenere svolta nella piena osservanza delle regole di diritto nazionale e convenzionale, nel quadro del reciproco affidamento fra gli Stati membri dell'Unione Europea.

La scheda cliente acquisita dalla Guardia di Finanza, che si è visto essere riconducibile all'Istituto di credito HSBC, filiale di Ginevra pertanto una sede della banca in Svizzera, Paese dalla fiscalità privilegiata - riporta non solo l'indicazione del nome di T.G., della data di apertura del rapporto con l'odierno ricorrente con indicazione dell'incremento delle sue giacenze patrimoniali registrato nell'anno, ma anche l'elencazione delle operazioni mediante le quali l'importo della giacenza è stato movimentato, e T.G., pur avendo il possesso di disponibilità finanziarie all'estero, non ha adempiuto all'obbligo legale di dichiararne la consistenza.

Il terzo motivo di ricorso appare pertanto infondato, e deve essere rigettato.

8. Mediante il quinto motivo di ricorso il ricorrente contesta la violazione di legge in cui sarebbe incorsa la CTR, per aver ritenuto utilizzabili ai fini dell'accertamento tributario prove illecite, o comunque illegittimamente acquisite.

Si è già segnalato che, nel caso di specie, la scheda cliente relativa al ricorrente è stata ottenuta dalla Guardia di Finanza in maniera del tutto lecita, attivando i canali di collaborazione internazionale per il contrasto dell'evasione fiscale. L'argomento proposto dal ricorrente potrebbe quindi assumere un suo rilievo solo in relazione all'eventuale illiceità dell'acquisizione della scheda da parte dell'Autorità fiscale francese, che ne comporterebbe, secondo l'impugnante, l'inutilizzabilità nell'accertamento tributario svolto dall'Agenzia delle Entrate nei suoi confronti.

Invero, in relazione a tale profilo sembra opportuno confermare (cfr., tra le altre, Cass. sez. V, 24.6.2021, n. 18181), che il diritto interno, sia in materia di imposte dirette (D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, comma 2, e art. 41, comma 2), sia in tema di imposta sul valore aggiunto (D.P.R. n. 633 del 1972, artt. 54 e 55), consente che gli accertamenti fiscali si svolgano con l'utilizzo di elementi comunque acquisiti, e quindi anche mediante "prove atipiche" o con dati acquisiti con forme diverse da quelle regolamentate (D.P.R. n. 600 del 1973, artt. 32 e 22; D.P.R. n. 633 del 1972, art. 51). Peraltro, non è necessario che gli indizi siano plurimi, in quanto anche un unico indizio, se dotato dei requisiti della gravità e della precisione, può fondare una legittima ripresa a tassazione (Cass. sez. V, 5.12.2019, n. 31779; Cass. sez. V, 12.2.2018, n. 3276).

Deve quindi essere confermato l'indirizzo giurisprudenziale consolidato secondo cui, in materia tributaria, gli elementi raccolti a carico del contribuente dai militari della Guardia di Finanza senza il rispetto delle formalità delle garanzie difensivi specificamente prescritte per il procedimento penale, sono inutilizzabili in tale sede ai sensi dell'art. 191 c.p.p., ma sono pienamente utilizzabili nel procedimento di accertamento fiscale, stante l'autonomia del procedimento penale rispetto a quello di accertamento tributario, secondo un principio sancito dalle norme sui reati tributari (D.L. n. 429 del 1982, art. 12 successivamente confermato dal D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 20), e desumibile anche dalle disposizioni generali dettate dagli artt. 2 e 654 c.p.p., nonchè espressamente previsto dall'art. 220 disp. att. c.p.p., 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 dell'applicazione della legge penale (Cass. sez. VI-V, 28.5.2018, n. 13353; Cass. sez. V, 24.11.2017, n. 28060); non dovendo essere violate, però, le disposizioni del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 33 e del D.P.R. n. 633 del 1972, artt. 52 e 63 (Cass. sez. V, 17.1.2018, n. 959).

Pertanto, non qualsiasi irritualità nell'acquisizione di elementi rilevanti ai fini dell'accertamento tributario comporta, di per sè, l'inutilizzabilità degli stessi, in mancanza di una specifica previsione in tal senso, esclusi i casi in cui viene in discussione la tutela di diritti fondamentali di rango costituzionale, come l'inviolabilità della libertà personale o del domicilio (Cass. sez. V, 16.12.2011, n. 27149).

8.1. Peraltro, questa Corte con le ordinanze gemelle nn. 8605 e 8606 del 28.4.2015, pronunciando con riferimento alla lista Falciani ma dettando un principio che, evidentemente, assume valenza generale, ha precisato che "l'eventuale responsabilità penale dell'autore

materiale della lista - questione che esula dalla vicenda processuale odierna, non risultando la condotta nemmeno posta in essere in Italia (vedi art. 7 c.p. rispetto alle ipotesi delittuose per le quali è astrattamente profilabile una competenza del giudice italiano in relazione a condotte commesse all'estero) - e comunque l'illiceità della di lui condotta nei confronti dell'istituto bancario presso il quale operava, non è in grado di determinare l'inutilizzabilità della documentazione anzidetta nel procedimento fiscale a carico del contribuente utilizzata dal Fisco italiano al quale è stata trasmessa dalle autorità francesi" (ma cfr. anche, sempre in relazione ad accertamenti tributari che hanno tratto origine dalla trasmissione di informazioni mediante i canali internazionali, Cass. sez. V, 19.8.2015, nn. 16950 e 16951; Cass. sez. V, 26.8.2015, n. 17183,; nonchè, per la Francia: Cour de cassation criminelle, Chambre criminelle, 27.11.2013, 13-85.042; e per la Germania: Bundesverfassungsgericht - 9/11/2010 - 2BvR2101/109).

Più di recente il principio è stato confermato da questa Corte di legittimità, chiarendosi che "in tema di accertamento tributario, è legittima l'utilizzazione di qualsiasi elemento con valore indiziario, anche acquisito in modo irrituale, ad eccezione di quelli la cui inutilizzabilità discende da specifica previsione di legge e salvi i casi in cui venga in considerazione la tutela di diritti fondamentali di rango costituzionale. Ne consegue che sono utilizzabili ai fini della pretesa fiscale, nel contraddittorio con il contribuente, i dati bancari trasmessi dall'autorità finanziaria francese a quella italiana, ai sensi della direttiva 77/799/CEE, senza onere di preventiva verifica da parte dell'autorità destinataria, sebbene acquisiti con modalità illecite ed in violazione del diritto alla riservatezza bancaria", Cass. sez. V, 5.12.2019, n. 31779 (ma i principi esposti risultano ormai consolidati, cfr. Cass. sez. V, 14.11.2019, n. 29632; Cass. sez. V, 28.11.2019, n. 31085; Cass. sez. V, 29.11.2019, n. 21243; Cass. sez. V, 19.12.2019, n. 33893; Cass. sez. V, 28.4.2021, n. 11162; Cass. sez. V, 29.7.2021, n. 21671).

Anche il quinto motivo di ricorso proposto da T.G. risulta pertanto infondato, e deve essere rigettato.

9. In definitiva il ricorso per cassazione introdotto dal contribuente deve essere respinto.

Le spese di lite seguono l'ordinario criterio della soccombenza, e sono liquidate come in dispositivo. Risulta dovuto anche il versamento del c.d. doppio contributo.

La Corte:

P.Q.M.

rigetta il ricorso proposto da T.G., che condanna al pagamento delle spese processuali in favore dell'Agenzia delle Entrate, e le liquida in complessivi Euro 2.300,00, oltre spese prenotate a debito.

Ai sensi del D.P.R. 30 maggio 2002, n. 115, 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 da corrispondere per il ricorso a norma del cit. art. 13, comma 1-bis, se dovuto.

Così deciso in Roma, il 15 ottobre 2021.

Depositato in Cancelleria il 7 dicembre 2021

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza