

Sentenza del 31/03/2025 n. 8452 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Intitolazione:

Processo tributario - Utilizzazione delle prove

Massima:

Non esiste nell'ordinamento tributario un principio generale di inutilizzabilità delle prove illegittimamente acquisite: tale principio è stato introdotto nel nuovo codice di procedura penale, e vale, ovviamente, soltanto all'interno di tale specifico sistema procedurale (art. 191 c.p.p.), con la conseguenza che l'acquisizione irrituale di elementi rilevanti ai fini dell'accertamento fiscale non comporta la inutilizzabilità degli stessi, in mancanza di una specifica previsione in tal senso. In tema di accertamenti tributari, nelle indagini svolte, ai sensi del DPR n. 600/1973, 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 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.

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

Testo:

FATTI DI CAUSA

1. Il 19 dicembre 2013 l'Amministrazione finanziaria notificò ad A.A. un avviso di accertamento con il quale riprendeva a tassazione maggiori redditi a fini Irpef per l'anno 2005, oltre a irrogare sanzioni.

La pretesa erariale traeva origine dal rilievo del mancato adempimento, da parte dell'A.A., agli obblighi previsti dalla normativa sul monitoraggio fiscale; in particolare, il contribuente aveva ommesso di indicare nel quadro RW del modello Unico 2006 le disponibilità che gli derivavano da attività finanziarie detenute nella Repubblica di San Marino, con conseguente presunzione di maggiore reddito in misura corrispondente.

A seguito di ricorso dell'A.A., l'atto impositivo fu annullato dalla Commissione tributaria provinciale di Forlì.

2. La sentenza indicata in epigrafe, pronunciata all'esito di giudizio svoltosi nella contumacia del contribuente, ha accolto il successivo appello dell'Ufficio.

La C.T.R., dopo aver rilevato che la mancata costituzione dell'A.A. valeva a far ritenere rinunciate le questioni da lui poste innanzi ai giudici di primo grado e da questi non accolte, rilevò che egli non aveva mai contestato la veridicità delle allegazioni erariali quanto alla sussistenza delle sue attività finanziarie a San Marino e dei relativi incrementi conseguiti, limitandosi a confutare l'utilizzabilità, da parte dell'Ufficio, dei documenti acquisiti in un procedimento penale riferito a diversi fatti; ritenne tuttavia, a tale riguardo, che non vi fosse alcun limite all'utilizzabilità ai fini fiscali di tali documenti, secondo quanto disposto dall'art. 30 della Convenzione di amicizia e buon vicinato fra l'Italia e la Repubblica di San Marino del 31 marzo 1939.

Soggiunse, in ogni caso, che la limitazione apposta dall'autorità sammarinese all'utilizzazione dei documenti in forza della Convenzione sul riciclaggio, la ricerca, il sequestro e la confisca dei proventi di reato dell'8 novembre 1990 fosse, in questo caso, priva di effetto; da un lato, infatti, la legge di ratifica di tale Convenzione non aveva introdotto una norma che sanzionasse l'utilizzo della documentazione "limitata" e, dall'altro lato, l'utilizzo dei documenti doveva comunque intendersi inibito in altri procedimenti penali, per reati diversi da quello oggetto di richiesta, e non negli accertamenti fiscali che fossero eventualmente scaturiti dall'indagine di riferimento.

3. La sentenza d'appello è stata impugnata dal contribuente con ricorso per cassazione affidato a due motivi.

L'Agenzia delle entrate ha depositato controricorso.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Il primo motivo è rubricato "falsa applicazione dell' art. 115 comma I c.p.c. in relazione all' art. 360 n. 3 c.p.c. ed inosservanza dell' art. 2697 c.c.".

La sentenza d'appello è criticata nella parte in cui ha ritenuto dimostrata la sussistenza delle attività finanziarie a San Marino, dalle quali ha tratto origine la pretesa erariale, per il semplice fatto della mancata contestazione da parte del contribuente, quando invece era necessario che l'Amministrazione fornisse la prova dei propri assunti.

1.2. L' art. 12 , comma 2, del D.L. 1 luglio 2009, n. 78 , conv. con modif. nella L. n. 102/2009 , prevede che "in deroga ad ogni vigente disposizione di legge, gli investimenti e le attività di natura finanziaria detenute negli Stati o territori a regime fiscale privilegiato di cui al decreto del Ministro delle finanze 4 maggio 1999 , pubblicato nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica italiana del 10 maggio 1999, n. 107, e al decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 21 novembre 2001 , pubblicato nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica italiana del 23 novembre 2001, n. 273, senza tener conto delle limitazioni ivi previste, in violazione degli obblighi di dichiarazione di cui ai commi 1, 2 e 3 dell' articolo 4 del decreto-legge 28 giugno 1990, n. 167 , convertito dalla legge 4 agosto 1990, n. 227 , ai soli fini fiscali si presumono costituite, salva la

prova contraria, mediante redditi sottratti a tassazione. In tale caso, le sanzioni previste dall' articolo 1 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471 , sono raddoppiate".

Tale disposizione è intervenuta a modifica di una previgente disciplina dell'onere probatorio in subiecta materia - recata, in particolare, dall' art. 6 del D.L. 28 giugno 1990, n. 167 , conv. nella L. 227/1990 , che risulta applicabile *ratione temporis* al presente giudizio - dalla quale era stabilita, alle condizioni previste, una presunzione legale relativa di fruttuosità delle somme in denaro dei certificati di massa o dei titoli trasferiti o costituiti all'estero senza che ne fossero dichiarati i redditi effettivi, in misura pari al tasso ufficiale medio di sconto vigente in Italia nel relativo periodo d'imposta.

1.3. Questa Corte ha affermato che la disciplina sopravvenuta, avendo carattere sostanziale, non può essere applicata retroattivamente (cfr. Cass. n. 2990/2024 ; Cass. n. 33893/2019 ; Cass. n. 2662/2018); nondimeno, è stato chiarito che "ciò non preclude all'Ufficio di provare l'esistenza di redditi non dichiarati dal contribuente, detenuti occultamente in paesi a fiscalità privilegiata, ricorrendo a presunzioni semplici gravi, precise e concordanti, senza fare ricorso a detta presunzione legale" (Cass. n. 18061/2024).

In proposito, è noto che in tema di presunzioni semplici il giudice può fondare il suo convincimento fondare il proprio convincimento anche su un solo elemento, purché grave e preciso, in quanto il requisito della "concordanza" è menzionato dalla legge solo in previsione di un eventuale, ma non necessario, concorso di più elementi presuntivi; ne deriva che "in materia tributaria, il convincimento del giudice in ordine alla sussistenza di redditi maggiori di quelli dichiarati può fondarsi anche su una sola presunzione semplice, purché grave e precisa" (così, ancora, Cass. n. 18061/2024 ; v. anche Cass. n. 3276/2018).

1.4. Essendosi posta in continuità con tali affermazioni, la sentenza impugnata va esente da censure nella parte in cui ha ritenuto provata la circostanza del maggior reddito contestato al ricorrente.

La relativa prova, infatti, è consistita nell'accertamento delle disponibilità finanziarie detenute dal predetto a San Marino e degli incrementi conseguiti, idonea a fondare un giudizio di tipo presuntivo e non superata da alcun rilievo del contribuente, il quale non aveva fornito spiegazioni sulla provenienza del denaro e non ha materialmente contestato la sussistenza delle utilità in questione.

2. Con il secondo motivo, il ricorrente denuncia falsa applicazione degli artt. 33 , comma terzo, e 37, comma primo, del D.P.R. n. 600/1973 , degli artt. 97 , comma secondo, 111, commi primo e secondo, 113, comma primo e 117, comma primo, della Costituzione, della Convenzione italo-sammarinese dell'8 novembre 1990 in materia di riciclaggio e del combinato disposto della Convenzione di Amicizia e Buon Vicinato 31 marzo 1939 fra Italia e San Marino e degli artt. 1 e 12 della legge 30 luglio 2009, n. 104, della Repubblica di San Marino.

La censura muove dal rilievo in base al quale la documentazione utilizzata dall'Amministrazione era stata acquisita in sede penale tramite assistenza giudiziaria della Repubblica di San Marino,

la quale aveva apposto la clausola di specialità sulla stessa, disponendone il divieto di utilizzo "per fini diversi da quelli indicati nella domanda".

Questi ultimi consistevano nell'accertamento dei reati di associazione a delinquere finalizzata al riciclaggio e abusivo esercizio del credito bancario oggetto di indagine in sede penale, sicché non poteva ritenersi legittima la successiva autorizzazione all'utilizzo dei documenti rilasciata dal P.M. procedente ai sensi dell' art. 33 , comma terzo, del D.P.R. n. 600/1973 .

Il ricorrente corrobora i propri assunti sottolineando, con richiamo alla giurisprudenza di questa Corte, che "l'invalidità dell'autorizzazione all'utilizzo tributario della documentazione rogatoria discende dalla sua contrarietà a plurime disposizioni di rango costituzionale".

2.1. Il motivo non è fondato.

2.2. Gli assunti del ricorrente riposano sul presupposto in base al quale l'accertamento tributario venne disposto su documenti dei quali il Pubblico Ministero aveva erroneamente autorizzato l'acquisizione da parte dell'Ufficio ai sensi dell' art. 33 , comma terzo, del D.P.R. n. 600/1973 , in quanto rilasciati a seguito di rogatoria presso la Repubblica di San Marino con clausola di specialità che ne vietava l'utilizzo "per fini diversi da quelli indicati nella domanda", vale a dire nel circoscritto ambito del procedimento penale apertosi in danno dell'A.A. per altri fatti di reato.

In questo senso, sostiene il ricorrente, l'Amministrazione avrebbe fatto uso di prove inutilizzabili, con chiara violazione del suo diritto alla difesa, nonché, soprattutto e in via riflessa, dei principi costituzionali del giusto processo, del rispetto dei trattati internazionali e del buon andamento dell'azione amministrativa.

2.3. Le tesi del ricorrente sono esposte con richiamo a principii, noti e condivisi, concernenti l'ambito di utilizzabilità delle prove in diversi procedimenti penali.

La presente fattispecie, tuttavia, è connotata dal fatto che la documentazione in questione, una volta acquisita tramite assistenza giudiziaria al procedimento penale di destinazione, fu trasmessa - nei termini e agli effetti previsti dal citato art. 33 , comma terzo, del D.P.R. n. 600/1973 - non già all'autorità giudiziaria di un diverso procedimento penale, bensì agli "uffici delle imposte" per quanto di loro competenza.

2.4. Ed invero, è noto che la giurisprudenza di questa Corte mantiene una netta differenziazione fra processo penale e accertamento tributario, secondo un principio sancito non solo dalle norme sui reati tributari, ma anche e soprattutto dalle disposizioni generali desumibili dagli artt. 2 e 654 cod. proc. pen., ed espressamente stabilite dall' art. 220 disp. att. cod. proc. pen., 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" (cfr. in tal senso Cass. n. 8605/2015 ; Cass. n. 13121/2012).

Del resto, e come è stato ulteriormente sottolineato, eventuali limitazioni apposte all'utilizzo degli atti acquisiti tramite rogatoria non si estendono al processo tributario, proprio in quanto quest'ultimo, diversamente dal processo penale, ha natura amministrativo - contenziosa e mira non già all'accertamento della responsabilità penale, ma a quello del debito d'imposta, tanto che

finanche le informazioni illecitamente acquisite in sede penale sono valutabili dal giudice tributario quali elementi indiziari che possono concorrere a formare il suo convincimento (in tal senso, fra le altre, Cass. n. 25473/2022 ; Cass. n. 11162/2021 ; Cass. n. 31085/2019).

2.5. Si è riconosciuto, pertanto, che "non qualsiasi irritalità 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", fatta esclusione per "i casi in cui viene in discussione la tutela dei diritti fondamentali di rango costituzionale quali l'inviolabilità della libertà personale, del domicilio, ecc." (cfr. Cass. n. 24923/2021 ; Cass. n. 20358/2020 ; Cass. n. 31779/2019).

Più in particolare, è stato affermato che "non esiste nell'ordinamento tributario un principio generale di inutilizzabilità delle prove illegittimamente acquisite. Tale principio è stato introdotto nel nuovo codice di procedura penale, e vale, ovviamente, soltanto all'interno di tale specifico sistema procedurale (v. art. 191 c.p.p.)", con la conseguenza che "l'acquisizione irrituale di elementi rilevanti ai fini dell'accertamento fiscale non comporta la inutilizzabilità degli stessi, in mancanza di una specifica previsione in tal senso" (così, ancora, Cass. n. 8605/2015).

Ed ancora, questa Corte ha osservato che "in tema di accertamenti tributari, nelle indagini svolte, ai sensi del D.P.R. n. 600/1973 , 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... 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" (cfr. Cass. n. 959/2018).

2.6. A tale articolato quadro di principi si è conformata la sentenza d'appello.

Infatti, interrogandosi sui margini di utilizzabilità nell'accertamento tributario dei documenti acquisiti in sede penale con "clausola di specialità", la C.T.R. ha affermato, con richiamo alla giurisprudenza costituzionale e a diversi arresti di questa Corte, che il fondamento dell'inutilizzabilità potrebbe rinvenirsi solo ove la stessa riguardasse "un diritto fondamentale di rango istituzionale (recte: costituzionale)", mentre, nel caso di specie, "l'interesse leso dalla prova acquisita in violazione di un divieto di legge è quello all'osservanza delle convenzioni internazionali", che "non può essere compreso tra i diritti fondamentali di rango costituzionale, non ricevendo tutela dall' art. 10 Cost."

2.7. Peraltro, si è osservato in precedenza che la "clausola di specialità" apposta dall'autorità sammarinese sulla documentazione oggetto di assistenza giudiziaria, è riconducibile al disposto di cui all'art. 32 (1) della Convenzione dell'8 novembre 1990.

Tale disposizione prevede che "la Parte richiesta può subordinare l'esecuzione di una richiesta alla condizione che le informazioni o le prove ottenute non siano, senza il suo preventivo consenso, usate o trasmesse dalle autorità della Parte richiedente per indagini o procedimenti diversi da quelli specificati nella richiesta" ("for investigations or proceedings other than those specified in the request" nel testo originale).

La lettera del testo Convenzionale, pertanto, indica con chiarezza che l'inibizione apposta dalla "clausola di specialità" attiene a "procedimenti penali" diversi da quello donde proviene la richiesta, e non può ritenersi automaticamente estesa ai giudizi civili (o, tantomeno, agli accertamenti tributari) che da questo derivino in base alla legge dello Stato richiedente.

2.8. Del resto, e sotto il profilo teleologico, la finalità della Convenzione è la cooperazione in un'ottica repressiva dei reati economici, e ciò giustifica una limitazione d'uso dei documenti soltanto al fine di impedirne l'impiego nelle indagini su altri tipi di reati, non l'impiego per finalità diverse dalla repressione penale.

Da ultimo, va osservato che l'attinenza delle norme tributarie al diritto pubblico interno - in termini che legittimano l'adozione di garanzie procedurali da parte della sola giurisdizione nazionale, senza attrazione alla tutela accordata dall' art. 6 , par. 1, della CEDU - è stata costantemente affermata anche dalla stessa Corte di Strasburgo (cfr., fra le più note, sent. 12 luglio 2001, ric. 44759/1998, Ferrazzini c. Italia; sent. 9 dicembre 1994, ric. n. 19005/91 e 19006/91, Shouten e Meldrum c. Olanda).

Sul punto, pertanto, la decisione impugnata va esente da censura.

3. Il terzo motivo denuncia violazione dell'art. 36, comma 2, num. 4), del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 e falsa applicazione dell' art. 12 , comma 2, del D.L. n. 78/2009 , in relazione all'art. 360, comma primo, numm. 4 e 5, cod. proc. civ.

Il ricorrente lamenta la mancata considerazione, da parte della C.T.R., di una circostanza in fatto da lui allegata in relazione alla presunzione di imponibilità di parte del reddito oggetto di ripresa, idonea, a suo dire, a superare detta presunzione.

Si tratterebbe del rilievo della causale di un versamento effettuato nella banca sammarinese che, sempre secondo il ricorrente, costituiva la restituzione di un finanziamento erogato a tale società Barbara Srl, della quale egli era "indirettamente socio", per consentirle l'acquisto di un immobile da una procedura fallimentare.

3.1. Il motivo è inammissibile, in quanto si risolve nella richiesta di una nuova valutazione dei dati probatori già esaminati dai giudici d'appello, laddove, in particolare, costoro hanno affermato (p. 21), che i dati posti a fondamento della pretesa tributaria non sono stati contestati dal contribuente "se non sul piano meramente assertivo e indimostrato inerente la richiesta della riduzione della somma".

La censura, pertanto, sollecita un sindacato estraneo al perimetro accertativo che connota il presente giudizio di legittimità.

4. In conclusione, il ricorso va respinto.

Le spese seguono la soccombenza e si liquidano in dispositivo.

Sussistono i presupposti per la condanna del ricorrente al pagamento di un importo pari al doppio del contributo unificato.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso.

Condanna il ricorrente al pagamento delle spese del giudizio, che liquida in Euro 12.000,00, oltre spese prenotate a debito.

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

Così deciso in Roma, il 19 marzo 2025.

Depositato in Cancelleria il 31 marzo 2025.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza