

Sentenza del 31/03/2025 n. 8455 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

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 2004, 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 2005, 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 ha accolto il successivo appello dell'Ufficio.

I giudici regionali, per quanto in questa sede ancora di interesse, hanno anzitutto ritenuto tempestivo l'accertamento, in quanto svoltosi nella vigenza dell' art. 12 , comma 2-bis, del D.L. 1 luglio 2009, n. 78 , conv. con modif. nella L. n. 102/2009 .

Detta norma, per l'ipotesi di attività finanziarie detenute in Paesi a regime fiscale privilegiato, prevede infatti termini raddoppiati rispetto a quelli stabiliti per l'accertamento ordinario dall' art. 43 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 .

Quindi, in ordine all'utilizzabilità in sede fiscale dei documenti sui quali si era fondato l'accertamento, hanno ritenuto che la "clausola di specialità" apposta sugli stessi dall'autorità giudiziaria sammarinese, ai sensi dell'art. 30 della Convenzione sul riciclaggio, la ricerca, il sequestro e la confisca dei proventi di reato conclusa a Strasburgo l'8 novembre 1990, valesse ad escluderne l'utilizzo in procedimenti penali diversi da quello nel cui contesto era stata disposta l'acquisizione, ma non nell'ambito dell'accertamento tributario.

L'utilizzo in quest'ultima sede, infatti, si sarebbe posto in contrasto non già con un diritto fondamentale previsto dalla Costituzione, ma unicamente con il diritto internazionale pattizio, che non assume valore preminente rispetto all'interesse dello Stato a tutelare l'obiettivo di acquisizione delle risorse finanziarie che garantiscono lo sviluppo della collettività.

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

L'Agenzia delle entrate ha depositato controricorso.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Il primo motivo denuncia falsa applicazione dell' art. 12 , comma 2-bis, del D.L. n. 78/2009 , oltreché degli artt. 6 e 7 della Convenzione Europea per i Diritti dell'Uomo (CEDU) e degli artt. 1, comma 3 (rectius: comma 1), e 3, comma 3, della L. 22 luglio 2000, n. 212.

Secondo il ricorrente, nel dare applicazione al raddoppio dei termini di accertamento in relazione ad un termine ancora pendente, la sentenza impugnata avrebbe illegittimamente derogato al divieto di proroga di cui all' art. 3 , comma 3, della L. n. 212/2000 , avuto riguardo al fatto che l'art. 1, comma 1, della stessa legge dispone la necessità che le proroghe ai termini ordinari siano stabilite in modo espresso, e mai tramite leggi speciali.

Una tale interpretazione si porrebbe in contrasto con l'orientamento di questa Corte (è richiamata Cass. n. 2662/2018) secondo cui "le norme introdotte nel 2009 in favore del Fisco hanno natura sostanziale e, quindi, non possono trovare applicazione retroattiva"; diversamente opinando, del resto, verrebbe arrecato un vulnus al principio di ragionevole durata del processo di cui all' art. 6 della CEDU .

1.1. La censura è infondata in tutti i profili attraverso i quali essa si articola.

1.2. Conviene anzitutto richiamare il principio, più volte affermato da questa Corte (con la stessa decisione invocata dal ricorrente nonché, fra le altre e successivamente, con Cass. n. 2990/2024 ; Cass. n. 29632/2019 ; Cass. n. 30742/2018), secondo cui "la presunzione di evasione stabilita, con riguardo agli investimenti e alle attività di natura finanziaria detenute negli Stati o territori a regime fiscale privilegiato, dall' art. 12 , comma 2, del D.L. n. 78 del 2009 , convertito con modificazioni dalla L. n. 102 del 2009 , in vigore dal 1 luglio 2009, non ha natura procedimentale ma sostanziale - sia perché le norme in tema di presunzioni sono collocate, nel codice civile, tra quelle sostanziali, sia perché una diversa interpretazione potrebbe pregiudicare, in contrasto con gli artt. 3 e 24 Cost., l'effettività del diritto di difesa del contribuente rispetto alla scelta in ordine alla conservazione di un certo tipo di documentazione - con la conseguenza che essa non ha efficacia retroattiva.

Viceversa, hanno natura procedimentale e non sostanziale e soggiacciono perciò al principio "tempus regit actum", le previsioni di cui ai commi 2-bis e 2-ter del medesimo art. 12, che raddoppiano, rispettivamente, i termini di decadenza per la notificazione degli avvisi di accertamento basati sulla suddetta presunzione e quelli di decadenza e di prescrizione stabiliti per la notificazione degli atti di contestazione o di irrogazione delle sanzioni per l'omessa denuncia delle disponibilità finanziarie detenute all'estero, sicché esse si applicano anche per i periodi d'imposta precedenti alla loro entrata in vigore (il 1 luglio 2009), quando venga in rilievo la sottrazione alla tassazione di redditi esportati in Stati o territori a regime fiscale privilegiato,

indipendentemente dalla applicabilità della presunzione legale di cui all'art. 12, comma 2" (così, testualmente, la seconda delle pronunzie menzionate).

Dando continuità a tale principio, consegue anzitutto il rilievo della corretta applicazione, da parte dell'Amministrazione, del termine introdotto dall'art. 12, commi 2-bis e 2-ter, all'accertamento in questione.

1.3. Ciò premesso, va poi ulteriormente rilevato che la previsione normativa di un termine "raddoppiato" di accertamento (prevista nel caso di specie, così come in analoghe fattispecie normative) non costituisce una proroga del termine ordinario, da disporsi a discrezione dell'amministrazione finanziaria procedente in presenza di eventi peculiari ed eccezionali.

In questo senso, chiamata a decidere sulla legittimità dell' art. 57 , terzo comma, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 nel testo vigente *ratione temporis*, che prevedeva un termine "raddoppiato" per l'accertamento Iva in caso di violazioni che comportassero l'obbligo di denuncia penale, la Corte Costituzionale, con sentenza n. 247 del 2011 , ha specificato che i termini "raddoppiati" sono anch'essi termini fissati direttamente dalla legge, operanti automaticamente in presenza di una speciale condizione obiettiva (quando, cioè, sussista l'obbligo di denuncia penale per i reati tributari), senza che all'amministrazione finanziaria sia riservato alcun margine di discrezionalità per la loro applicazione.

Anche sotto tale profilo, pertanto, la sentenza impugnata è esente da rilievi, poiché l'applicazione del termine "raddoppiato" non si pone in contrasto con il divieto di proroghe dei termini stabilito in via generale dall'art. 3, comma 3, della L. n. 210/2000.

Né, in via derivata, può prospettarsi la paventata violazione del diritto a un processo equo come affermato dall' art. 6 (1) CEDU , nella sua declinazione di "diritto a che la propria causa sia esaminata in un termine ragionevole", poiché la previsione di termine specifico per l'esercizio dell'azione di accertamento non incide, in sé considerato, sulla ragionevole durata dell'eventuale giudizio che ne consegua.

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 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 del versamento di Euro 3.408.000,00 nella banca sammarinese; detto versamento, 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