

Sentenza del 17/04/2018 n. 1045 - Comm. Trib. Reg. Emilia Romagna Sezione/Collegio 4

Intitolazione:

Non disponibile

Massima:

Non disponibile

Testo:

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

1. A. A. presentava ricorso contro l'avviso di accertamento notificatogli il 19.12.2013 dall'Agenzia delle Entrate di Forlì-Cesena per recupero a tassazione IRPEF e sanzioni per complessivi C 5.905.996,00 per maggiori redditi non dichiarati per l'anno 2004.

Tanto a seguito di applicazione della normativa in materia di "monitoraggio fiscale" su trasferimenti da e verso estero di denaro, titoli, e investimenti prevista dall'art. 12 c. 2 d.l. 78/2009, convertito nella l. 102/2009.

In particolare, all'A. si contestava l'omessa indicazione nel quadro RW del Mod UNICO PF 2005 delle reali disponibilità derivanti da attività finanziarie nella Repubblica di San Marino, accertando presuntivamente un maggior reddito di € 6.377.963 sul quale applicare le maggiori imposte dovute.

A. eccepiva in primo luogo l' legittimità dell'applicazione dei termini di decadenza previsti dall'art. 1 c. 3 l. 194/2009, essendo intervenuta l'azione dell'Ufficio più di 8 anni dopo la chiusura del periodo d'imposta 2004 Contestava inoltre l'utilizzo di documenti acquisiti nell'ambito del procedimento penale mediante rogatoria con la Repubblica di San Marino e dai Tribunale di Forlì, per violazione della convenzione dell' 08.11.90 in materia di riciclaggio con la RSM e deduceva la conseguente nullità ai fini dell'accertamento tributario della documentazione bancaria acquisita ai di fuori del poteri di polizia tributaria della Guardia di finanza nell'ambito del procedimento penale, che comunque mai lo aveva riguardato.

In subordine chiedeva fosse sia eventualmente detratto dall'ammontare accertato l'importo dell'operazione BARBARA- FALLIMENTO UNIFEED FINANZIARIA Spa la somma non riferibile al ricorrente in quanto socio indiretto della PROGECO Srl di BARBARA srl, avendo il Tribunale di Rimini con decreto 13.7.2904 trasferito immobile dal fallimenti UNIFeed al prezzo di €. 2.840.000 oltre IVA , pagato dall' A. ed altri.

2. Si costituiva con atto di controdeduzioni l'Ufficio affermando la legittimità del proprio operato sotto il profilo temporale, dal momento che l' 12 c.2 bis del d.l. 78/2009 prevede il raddoppio dei termini operativi nel caso di omessa o infedele compilazione del mod.RW , ipotesi che ricorreva nella specie.

Rilevava che l'accertamento si era fondato anche sugli esiti della verifica fiscale autonomamente compiuta dalla Guardia di Finanza di Forlì, e non solo sui documenti acquisiti dalle indagini di polizia giudiziaria nel corso della rogatoria internazionale con la Repubblica di San Marino.

Osservava non era stata fornita alcuna prova del pagamento del prezzo di trasferimento immobiliare con risorse fornite dall' A., e che in ogni caso, l'importo asseritamente versato avrebbe dovuto essere dichiarato.

La Commissione Tributaria Provinciale di Forlì, con sentenza 537/2/2014 accoglieva il ricorso.

3. Il giudice di primo grado in particolare rilevava che l'atto di accertamento impugnato si era fondato esclusivamente sugli elementi ricavati dalla documentazione bancaria oggetto dell'attività di assistenza giudiziaria internazionale richiesta dall'Autorità giudiziaria penale italiana alla Repubblica di San Marino nell'ambito di un procedimento nel quale A. non era parte.

Tale documentazione, tuttavia, risultava inutilizzabile per violazione del principio di specialità, poiché l'utilizzo per fini fiscali non rientrava tra quelli per i quali l'assistenza risultava concessa, traendo da ciò argomento per inferire la violazione del giusto processo tributario.

Rilevava infine, in ogni caso, la decadenza dai poteri di accertamento.

4. Contro la sentenza ha interposto appello l'Agenzia delle Entrate.

In primo luogo ha evidenziato l'erroneità dell'assunto secondo cui l'Ufficio sarebbe incorso in decadenza del termine per l'esercizio dei poteri di accertamento, dovendosi tenere conto della previsione dell'art. 12 c. 2-bis /l) che raddoppia il termine previsto per gli accertamenti relativi al monitoraggio/fiscale.

In secondo luogo contesta l'assunto della sentenza relativa all'utilizzo in via esclusiva dei risultati della rogatoria internazionale, posto che A. era stato sottoposto a controllo e verifica autonoma da parte degli organi dell'Amministrazione finanziaria.

Infine esclude che potesse costituire valido ostacolo all'utilizzo in sede amministrativa della documentazione acquisita a seguito della rogatoria la dedotta violazione del principio di specialità, in considerazione del fatto a) che la sanzione della inutilizzabilità avrebbe dovuto limitarsi al procedimento penale e non a quello amministrativo, b) è principio consolidato quello che legittima l'Amministrazione ad utilizzare qualsiasi elemento di cui sia legittimamente venuta in possesso .

Si è costituito con atto di controdeduzioni l'A., chiedendo la conferma della sentenza impugnata e ribadendo le censure formulate nel ricorso introduttivo.

All'udienza odierna , esaurita la discussione, la Commissione ha trattenuto la causa per la decisione.

MOTIVI DELLA DECISIONE

5. L'appello è fondato e impone la riforma della sentenza.

6. L'avviso impugnato, ritenuto illegittimo dal giudice di prime cure, muove dalla mancata dichiarazione nel quadro RW di disponibilità finanziarie costituite dall'Alberani nella Repubblica di San Marino.

Si tratta di accertamento disposto nell'ambito di attività di monitoraggio fiscale, prevista dall'art. 12 del d.l. 78/2009, convertito modificazioni nella L. 102/2009.

Tale norma stabilisce 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, 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».

Essa ha introdotto un regime di presunzione legale relativa secondo la quale, in assenza di prova contraria ad opera del contribuente, le somme detenute in Paesi a fiscalità privilegiata ("c.d. black list") sono considerate redditi sottratti ad imposizione; correlativamente, il d.l. n. 194/2009, ha disposto, mediante l'inserimento dei commi 2-bis nell'articolo 12 del D.L. n. 78/2009 in commento, il raddoppio dei termini dell'accertamento ordinario, e relative sanzioni, di cui all'articolo 43, primo e secondo comma del D.P.R. n. 600/1973, nella formulazione allora vigente, in caso di violazione della normativa relativa al monitoraggio fiscale. (D.L. n. 167/1990).

Essendo l'annualità in questione relativa al 2004, l'accertamento, svolto nell'anno 2013, va ritenuto tempestivo.

7. In realtà, il tema di decisione verte sui documenti utilizzati dall'Amministrazione finanziaria nell'atto di accertamento impugnato.

8. E' un dato incontrovertito che la documentazione bancaria posta a fondamento dell'attività accertatrice è stata acquisita dalla Procura della Repubblica di Forlì nel procedimento n. 1670-08 RNR nel quale peraltro A. non risultava indagato; successivamente, a seguito di autorizzazione rilasciata dal Pubblico Ministero procedente, ne è stata consentita l'utilizzabilità a fini fiscali.

9. Risulta tuttavia che la repubblica di San Marino, nel dare attuazione alla richiesta di assistenza giudiziaria come previsto dalla Convenzione sul riciclaggio, la ricerca, il sequestro e la confisca dei proventi di reato dell'8.11.1990(art. 32), apponeva la clausola di specialità, precisando che la stessa non avrebbe potuto essere utilizzata "per fini diversi da quelli indicati nella domanda", coincidendo la stessa nell'accertamento di reati di associazione a delinquere finalizzata al riciclaggio e all'abusiva attività di esercizio del credito bancario.

10. Pertanto, il punto di diritto che la Commissione si trova a valutare verte sul fatto se sia utilizzabile la documentazione acquisita dall'amministrazione in violazione della clausola di specialità apposta in sede rogatoria dall'autorità sanmarinese.

11. Sul punto, va rilevato che la giurisprudenza di legittimità è ferma nel ritenere che «non qualsiasi irrivalenza 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».

Difatti, non è dato constatare l'esistenza, nell'ordinamento tributario, di una disposizione equiparabile all'art. 191 c.p.p

..

In questo senso, è quindi corretta l'adduzione dell'Ufficio che vuole limitati gli effetti della sanzione di inutilizzabilità nel solo procedimento penale.

12. Tuttavia, tale conclusione non può essere generalizzata, dal momento che tale sanzione riprende la propria efficacia anche in campo tributario laddove venga in discussione la violazione di diritti fondamentali di rango costituzionale, quali l'inviolabilità della libertà personale o del domicilio (Cass. Sez. T 28.6.2011 n. 24923, Cass. Sez. T 28.4.2015 n. 8605).

E' costante infatti l'orientamento del giudice di legittimità che nega ad esempio l'utilizzabilità di prove acquisite mediante accessi in abitazioni, che non siano stati ritualmente autorizzati dal Procuratore della Repubblica (Cass. Sez. T. 19.10.2012, n. 17957, Cass. Sez. T 22.2.2013, n. 4498).

13. Nel caso di specie il compendio documentale sul quale si fonda la pretesa tributaria (posto che l'esistenza di ulteriori, autonomi elementi - così come preteso dall'Ufficio - è meramente assertiva) è interamente costituito dalle acquisizioni rogatorie per cui l'Autorità Sanmarinese ebbe legittimamente a limitarne l'utilizzo «non per fini diversi da quelli indicati dalla domanda».

L'esegesi della riserva, dato l'inequivoco tenore letterale, non consente approdi diversi da quelli relativi all'inibizione del loro utilizzo sia per l'accertamento di reati diversi da quelli per i quali venne concessa, sia per finalità diverse dall'accertamento di reati, ossia per fini fiscali come accaduto nel caso di specie.

14. E' indubbio che la riserva di specificità refluisce in campo penale sub specie iuris dell'inutilizzabilità, espressamente stabilita dal combinato disposto degli artt. 696 e 729 c. 1 c.p.p.

Resta da stabilire se tale inutilizzabilità si comunichi al procedimento tributario.

15. Non ignora la Commissione che al quesito è stata data in alcuni casi risposta negativa in sede di merito.

Si richiamano, a questo riguardo, CTR Lombardia, Sez. Brescia, 12.10.2015 n. 4801, Commissione Tributaria Provinciale Lecco, 26.9.2016 n. 363, Commissione Tributaria Provinciale Bolzano 15.6.2006 n. 31.

Si osserva tuttavia che le argomentazioni poste a fondamento delle decisioni richiamate non appaiono dirimenti.

Esse infatti da un lato muovono dall'assunto per cui la violazione delle clausole di esclusione contenute nelle rogatorie internazionali determina la inutilizzabilità ai fini fiscali delle informazioni così acquisite (Commissione Tributaria Provinciale Lecco, cit.), dall'altro riconducono la sanzione dell'inutilizzabilità al principio del giusto processo (CTR Brescia, cit).

Tuttavia, osserva la Commissione che nel primo caso si tratta di un assunto indimostrato, nel senso che non viene data ragione del principio che fonda la statuizione, nel secondo caso, si assume per certo ciò che fonda oggetto di dimostrazione, vale a dire che il processo tributario sia regolato negli stessi termini del processo penale e che l'inutilizzabilità colpisca ogni prova assunta in violazione di legge.

16. Ritene invece la Commissione dover muovere dal principio fissato dalla giurisprudenza di legittimità che, come detto, correla l'inutilizzabilità della prova nel processo tributario ad un bilanciamento di valori, restandone interdetto l'utilizzo soltanto laddove la violazione del divieto (che costituisce il fondamento ontologico della inutilizzabilità) riguardi un diritto fondamentale di rango istituzionale. Non a caso, infatti, sono stati richiamati l'inviolabilità del domicilio o l'intangibilità della libertà personale: e considerazioni analoghe potrebbero essere estese alla libertà e segretezza delle comunicazioni (art. 15 Cost.).

17. Nel caso di specie invece l'interesse leso dalla prova acquisita in violazione di un divieto di legge è quello all'osservanza delle convenzioni internazionali, laddove la loro ratifica sia stata accompagnata dall'apposizione della clausola di riserva.

Esso, tuttavia, non può dirsi compreso tra i diritti fondamentali di rango costituzionale, non ricevendo diretta tutela dall'art. 10 Cost. Difatti, più volte la Corte Costituzionale ha affermato che l'art. 10, 1 comma, «si riferisce alle norme del diritto internazionale generalmente riconosciute e non ai singoli impegni assunti in campo internazionale dallo Stato: ciò risulta chiaramente dal testo dell'art. 10 ed emerge dai lavori preparatori» (sent, 32/1060. 68/1961; 104/1969; 144/1970; 323/1989, 75/1993; 438/1993; 146/1996).

Da ultimo, lo si è ribadito nella fondamentale sentenza 349/07 (cd. sentenze gemelle): «l'art. 10, primo comma, Cost., concerne esclusivamente i principi generali e le norme di carattere consuetudinario ..., mentre non comprende le norme contenute in accordi internazionali che non riproducano principi o norme consuetudinarie del diritto internazionale. Per converso, l'art. 10, secondo comma, e l'art. 7 Cost. fanno riferimento a ben identificati accordi, concernenti rispettivamente la condizione giuridica dello straniero e i rapporti tra lo Stato e la Chiesa cattolica e pertanto non possono essere riferiti a norme convenzionali diverse da quelle espressamente menzionate. L'art. 11 Cost., è invece la disposizione che ha permesso di riconoscere alle norme comunitarie efficacia obbligatoria nel nostro ordinamento».

In particolare, il diritto internazionale pattizio riceve tutela costituzionale nel quadro di un più articolato sistema che riguarda il procedimento di adattamento del diritto interno (artt, 72 c. 4, 80, 87 c. 8, 117 c. 1 Cost.) e il grado di (maggiore) resistenza delle norme ordinarie di recepimento.

Ciò porta però ad escludere che il principio pacta sunt servanda sia inquadrabile tra i principi fondamentali della Costituzione.

18. Dunque, il giudizio di tipo assiologico che il giudice di legittimità demanda a quello di merito segnala che l'osservanza delle convenzioni internazionali - che costituisce la regola la cui violazione si assume invalidi il procedimento di acquisizione della prova - non assume valore preminente rispetto all'interesse dello Stato-comunità a tutelare l'obiettivo di acquisizione delle risorse finanziarie fondamentali per garantire la vitalità e lo sviluppo della collettività interessata (art. 53 Cost.) e consente quindi di escludere, ad avviso della Commissione, l'inutilizzabilità dei documenti sui quali si fonda l'accertamento nei confronti di A.

19. Un ultimo profilo di doglianza concerne l'asserita invalidità del provvedimento di autorizzazione del pubblico ministero che si assume tale in quanto avrebbe violato la norma che inibiva l'utilizzo a fini fiscali dei risultati documentali dell'attività rogatoriale.

Tale interpretazione, tuttavia, si fonda sul presupposto che l'autorizzazione prevista dagli artt. 33 c. 3 del DPR 600/73 e 63 DPR 633/1973 sia posta a tutela del contribuente, sicché la sua conformità al modello normativo debba essere valutata in questa prospettiva, secondo il paradigma della invalidità derivata per cui, essendo invalido l'atto amministrativo che trasferisce la conoscenza del dato processuale penale nell'ambito amministrativo, sarebbe invalido anche quello che ne recepisce i risultati probatori.

20. In realtà, si deve ritenere che l'autorizzazione sia posta esclusivamente a tutela di un interesse endoprocedimentale, vale a dire del segreto investigativo, in quanto «è espressamente giustificata dall'esigenza di salvaguardare l'efficienza e il buon esito della indagine penale e di tutelare i diritti della persona sottoposta all'indagine medesima» (Corte Cost. sent. 51/1992, cfr., altresì Cass. Sez. T 12.5.2003 n. 7208).

Ciò è tanto vero che la sua eventuale assenza è stata considerata priva di rilievo, essendosi osservato che «se può avere riflessi anche disciplinari a carico del trasgressore, non tocca l'efficacia probatoria dei dati trasmessi, né implica l'invalidità dell'atto impositivo adottato sulla scorta degli stessi» (Cass. Sez. T 21.10.2013 n. 21379).

Dunque, l'autorizzazione concessa dal Procuratore della Repubblica di Forlì non è destinata ad incidere in alcun modo sulla utilizzabilità dei dati posti a fondamento della pretesa tributaria.

21. Questa, peraltro, non è stata in alcun modo contestata nel merito da parte dell'A., se non sul piano meramente assertivo e indimostrato inerente la richiesta della riduzione della somma; né si profila - sia detto per mera completezza argomentativa - alcuna violazione del diritto di difesa, dal momento che tutta la documentazione, come riconosciuto dallo stesso contribuente, è stata portata a sua piena conoscenza in sede amministrativa.

22. Pertanto, l'accertamento impugnato in primo grado va dichiarato legittimo e la sentenza va riformata in conseguenza.

23. La particolarità della controversia e la novità dei temi trattati giustificano la compensazione integrale delle spese.

P.Q.M.

la Commissione, in accoglimento dell'appello, riforma la sentenza impugnata e dichiara legittimo l'avviso di accertamento.

Dichiara le spese di giudizio interamente compensate tra le parti.