

**Commiss. Trib. Prov. Lombardia Milano Sez. XVI, Sent., 08-06-2015, n. 5031**  
Fatto - Diritto P.Q.M.

REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE DI MILANO

SEDICESIMA SEZIONE

riunita con l'intervento dei Signori:

NATOLA LIVIO MICHELE - Presidente

PILELLO PIETRO - Relatore

MACCHIAROLA MARIA CARMELA - Giudice

ha emesso la seguente

SENTENZA

-sul ricorso n. 2052/13

depositato il 04/03/2013

- avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n. (...) IRPEF-ALTRO 2007

contro: AG.ENTRATE DIREZIONE PROVINCIALE MONZA E BRIANZA

proposto dal ricorrente:

(...)

difeso da:

DR. FRANCHITTI ANTONIO

VIA VITTOR PISANI, 13 20124 MILANO MI

- sul ricorso n. 9174/13

depositato il 20/11/2013

- avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n. (...) IRPEF-ALTRO 2005

contro: AG.ENTRATE DIREZIONE PROVINCIALE MONZA E BRIANZA

proposto dal ricorrente:

(...)

difeso da:

DR.FRANCHITTI ANTONIO

VIA VITTOR PISANI, 13 20100 MILANO MI

- sul ricorso n. 9177/13

depositato il 20/11/2013

- avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n. (...) IRPEF-ALTRO 2006

contro: AG.ENTRATE DIREZIONE PROVINCIALE MONZA E BRIANZA

proposto dal ricorrente:

(...)

difeso da:

DR. FRANCHITTI ANTONIO

VIA VITTOR PISANI, 13 20124 MILANO MI

- sul ricorso n. 9179/13

depositato il 20/11/2013

- avverso PROVVEDIMENTO IRROGAZIONE SANZIONI n. (...) TRIB.ERARIALI 2005

SANZIONI

- avverso PROVVEDIMENTO IRROGAZIONE SANZIONI n. (...) TRIB.ERARIALI 2006

SANZIONI

- avverso PROVVEDIMENTO IRROGAZIONE SANZIONI n. (...) TRIB.ERARIALI 2007

SANZIONI

- avverso PROVVEDIMENTO IRROGAZIONE SANZIONI n. (...) TRIB.ERARIALI 2008

SANZIONI

- avverso PROVVEDIMENTO IRROGAZIONE SANZIONI n. (...) TRIB.ERARIALI 2011

SANZIONI

contro: AG.ENTRATE DIREZIONE PROVINCIALE MONZA E BRIANZA

proposto dal ricorrente:

(...)

difeso da:

DOTT ANTONIO FRANCHITTI

VIA VITTOR PISANI N 13 20100 MILANO MI

-sul ricorso n. 1010/14

depositato il 07/02/2014

- avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n. (...) IRPEF-ALTRO 2008 ADD COM REG

contro: AG.ENTRATE DIREZIONE PROVINCIALE MONZA E BRIANZA

proposto dal ricorrente:

(...)

difeso da:

DR. FRANCHITTI ANTONIO

VIA VITTOR PISANI, 13 20100 MILANO MI

Oggetto della domanda

Richiesta di annullamento degli avvisi di accertamento n. (...) emessi dall'Agenzia delle entrate - Direzione Provinciale I di Milano - per accertare, ai fini delle imposte dirette, un maggior reddito imponibile di Euro 574.910,11 per l'anno 2005, di Euro 291.572,33 per l'anno 2006, di Euro 53.767,88 per l'anno 2007, redditi da assoggettare all'imposta sostitutiva nella misura del 27% per Euro 10.924,69 per l'anno 2005, di Euro 11.267,09 per l'anno 2006, di Euro 14.655,73 per l'anno 2007 e di Euro 15.476,42 per l'anno 2008, ma anche maggior reddito da lavoro dipendente di Euro 23.663,00 per l'anno 2007, e del correlato provvedimento di irrogazione sanzioni n. (...) (per Euro 260.344 per l'anno 2005, per Euro 134.098 per l'anno 2006, per Euro 33.788 per l'anno 2007 e per Euro 5.572 per l'anno 2008).

### **Svolgimento del processo - Motivi della decisione**

(...) , rappresentato e difeso come in atti, con autonomi ricorsi, tempestivamente depositati, contesta gli avvisi di accertamento di cui sopra, notificati a cura dell'Agenzia delle entrate - Direzione Provinciale I di Milano.

Con gli atti impositivi impugnati l'Ufficio procedeva ad accertare, ai sensi dell'art. 41-bis, D.P.R. n. 600 del 1973, per gli anni 2005, 2006, 2007 e 2008 maggiori redditi di capitale per Euro 574.910,11, per Euro 291.572,33, per Euro 53.767,88; redditi di capitale di fonte estera soggetti a imposta sostitutiva (computata in Euro 10.924,69 per l'anno 2005, in Euro 11.207,09 per l'anno 2006, in Euro 14.655,73 per l'anno 2007 e in Euro 15.476,42 per l'anno 2008) a titolo di interessi maturati sulle disponibilità accertate secondo la procedura di cui appresso.

A tali maggiori redditi seguivano, oltre le maggiori imposte Irpef (comutate con aliquota del 27%) di cui sopra, le correlate sanzioni determinate in Euro 260,344 per l'anno 2005, in Euro 134,098 per l'anno 2006, in

Euro 33.788 per l'anno 2007 e in Euro 5.572 per l'anno 2008 a cui occorre ancora aggiungere gli interessi maturati e maturandi conteggiati a partire dal giorno di scadenza del pagamento delle imposte ordinarie.

Gli avvisi di accertamento sono stati preceduti da invito a comparire, notificato l'11 marzo 2011, con il quale la Guardia di Finanza di Paderno Dugnano invitava il contribuente a presentarsi - ai sensi dell'art. 32, co. 1, n. 2) del D.P.R. n. 600 del 1973 - a) fine di intraprendere nei suoi confronti una verifica fiscale per gli anni 2005, 2006, 2007 e 2008.

La detta attività veniva svolta nell'ambito della strategia di controllo internazionale. Si scoprirà dopo che si trattava di un piano di verifica nei confronti di contribuenti italiani inseriti nella lista di detentori di disponibilità finanziarie presso l'istituto di credito (...) di Ginevra.

Da tali atti si evince che i militari della Guardia di Finanza si sono avvalsi della collaborazione della Amministrazione fiscale francese attraverso i canali della collaborazione informativa internazionale prevista dalla Direttiva n. 77/799/CEE.

Nel caso in esame, a seguito della predetta attività investigativa era emerso che il contribuente era stato incluso nella lista di nominativi da accertare in quanto risultavano disponibilità finanziarie presso l'istituto di credito elvetico HSBC negli anni dai 2005 al 2008 in capo al "T. & G.A.M. S.A. n. (...)", società riconducibile al contribuente in forza degli elementi acquisiti dal registro del commercio del Cantone Ticino. Risultava, difatti, agli inquirenti che l'odierno ricorrente aveva ricoperto la carica di vice presidente, nonché di beneficiare del 50% di sei rubriche relative al suddetto T.. Per questa ragione la quota di reddito attribuita è stata determinata nella misura di 1/12 del T..

Oltre al reddito proveniente dal T., al contribuente veniva imputata la quota del 100% delle evidenze contabili contrassegnate Pazzaiidea 81 n. (...) e Autostop 18 n. (...).

I militari verificatori evidenziavano altresì che, negli anni compresi tra il 2005 e il 2008, nei profili di cui sopra erano state rilevate movimentazioni di capitale non indicate, come previsto dalla normativa vigente, nel quadro RW del modello unico presentato per ciascun anno d'imposta. Al termine di tale attività investigativa, non ritenendo sufficiente la documentazione prodotta dalla parte (che non aveva aderito al c.d. "Scudo fiscale" ex art. 13-bis del D.L. n. 78 del 2009), i militari, ritenendo che le disponibilità in oggetto fossero state costituite con redditi sottratti a tassazione in Italia, in data 20 dicembre 2011 redigevano un PVC contenente i rilievi che verranno riproposti "per relationem" negli atti accertativi impugnati.

L'Ufficio ha, quindi, proceduto all'emissione degli avvisi di accertamento in esame usufruendo del termine raddoppiato di cui all'art. 43 del D.P.R. n. 600 del 1973.

Parte ricorrente con cinque distinti ricorsi ha eccepito, esponendo rilievi in diritto e nel merito, l'illegittimità e la nullità degli avvisi di accertamento (e di irrogazione sanzioni) ritenendo sussistere violazione di legge ed eccesso di potere. Chiedeva la riunione dei procedimenti concernenti gli avvisi di accertamento sopra indicati (relativa agli anni dal 2005 al 2008) con quello relativo agli atti di contestazione delle sanzioni, riferiti alle annualità 2005, 2006, 2007 e 2008; eccepiva prioritariamente l'illegittimità degli atti impositivi de quibus per tardività, contestando l'applicazione retroattiva dell'art. 12, co. 2 e 2-is, D.L. n. 78 del 2009 agli anni precedenti l'entrata in vigore di detta norma, appunto il 1 luglio 2009; eccepiva, infine, sempre in via prioritaria, l'illegittimità degli accertamenti per irrogazione delle sanzioni con unico avviso di accertamento per tutti gli anni di presunte violazioni.

In subordine, il ricorrente contestava numerose violazioni, tra cui il difetto di prova della pretesa tributaria, ritenuta totalmente infondata per mancata esibizione e produzione della documentazione assunta a base della pretesa stessa; tanto in sede di chiusura del PVC quanto in sede di opposizione all'avviso di accertamento. Eccepiva l'inutilizzabilità dei dati assunti a base della pretesa, non essendo stata approvata la legittimità della procedura di acquisizione delle stesse; contestava altresì la non provata attribuzione della stessa al contribuente e la mancata dimostrazione dei calcoli di passaggio dal PVC alla pretesa tributaria.

Parte ricorrente eccepeva ancora la violazione di norme di accertamento generale, quale l'art. 42 del D.P.R. n. 600 del 1973, l'art. 7, co. 1, della L. n. 212 del 2000 (non essendo mai stata esibita "l'informativa proveniente dal canale francese", evocata dal PVC ma mai esibita e neppure prodotta), l'art. 3, L. n. 241 del 1990; ma anche la falsa applicazione dell'art. 37 del D.P.R. n. 600 del 1973 e dell'art. 6, D.L. n. 167 del 1990 in quanto la titolarità in capo al ricorrente di somme detenute all'estero non era mai stata provata e, pertanto, la prova contraria era impossibile da fornire, in quanto diabolica, a fronte di congetture non documentate. Lamentava inoltre la violazione dell'art. 2697 codice civile, dell'art. 10 dello Statuto del contribuente e degli artt. 23, 24 e 97 della Costituzione.

Eccepeva ancora la violazione di norme di accertamento internazionali e specifiche bancarie nazionali, quale la convenzione con la Svizzera, l'accordo CE - Svizzera, la direttiva del Consiglio del 15 febbraio 2011 e il provvedimento dell'Agenzia delle entrate del 22 dicembre 2005.

In forza di tutto quanto sopra riepilogato, il contribuente chiedeva l'annullamento degli avvisi di accertamento in quanto ritenuti illegittimi e infondati.

Si costituiva in giudizio l'Agenzia delle entrate con proprie controdeduzioni volte a contrastare le argomentazioni di parte ricorrente. L'Ufficio accertatore sosteneva la legittimità degli avvisi di accertamento emessi, perché fondati su documentazione e materiale pervenuto dalle autorità fiscali francesi.

In replica all'eccezione preliminare di controparte, l'Ufficio evidenziava la legittimità dell'applicazione retroattiva dell'art. 12, co. 2 e 2-bis del D.L. n. 78 del 2009 in quanto "norma di natura procedimentale" e, quindi, legittimamente applicabile per il periodo d'imposta precedente.

In riferimento al raddoppio del termine, l'Ufficio precisava che l'analoga norma contenuta nell'art. 43 del D.P.R. n. 600 del 1973 (norma che stabiliva il raddoppio del termine in caso di violazione che comporta l'obbligo di denuncia penale) era stata dichiarata legittima dalla Corte Costituzionale con sentenza n. 247 del 2011.

Riguardo poi l'eccezione irregolarità per mancata erogazione delle sanzioni con un unico atto accertativo, l'Agenzia delle entrate replicava che l'art. 17 del D.Lgs. n. 881 del 1997 prevede una facoltà e non un obbligo di irrogare le sanzioni con il medesimo atto accertativo del tributo.

Con riferimento alle ulteriori doglianze di parte, sottolineava e ribadiva la bontà del proprio operato e degli agenti verificatori della Guardia di Finanza. A tal fine evidenziava che nel caso di specie non si era di fronte a "notizie anonime", bensì a documentazione ottenuta dall'Amministrazione fiscale francese a seguito degli accordi internazionali di scambio di informazioni. Produceva, al riguardo, giurisprudenza di legittimità e di merito. Coglieva l'occasione per evidenziare l'autonomia del procedimento fiscale rispetto al processo penale, per quanto quest'ultimo si sia concluso favorevolmente per parte ricorrente (e di cui si dirà appresso).

La distinzione per sottrarsi da eventuali rilievi di natura formale nella acquisizione delle informazioni.

L'Ufficio ribadiva, pertanto, la piena e legittima utilizzazione degli elementi raccolti a carico del contribuente dai militari della Guardia di Finanza nel procedimento di accertamento fiscale. Evidenziava, a tal proposito, come secondo l'orientamento prevalente della Corte di Cassazione, le irregolarità nell'acquisizione di elementi rilevanti per l'accertamento tributario non comportassero l'inutilizzabilità degli stessi, mancando nell'ordinamento tributario disposizione analoga a quella contenuta nell'art. 191 codice di procedura penale.

L'Agenzia delle entrate segnalava, inoltre, che una recente ordinanza del GIP di Milano dei 15 dicembre 2011 aveva respinto la richiesta di distruzione dei documenti in questione.

Circa le ulteriori eccezioni di violazione di norme internazionali, l'Agenzia delle entrate replicava eccependo l'infondatezza delle argomentazioni avversarie. Chiedeva, di conseguenza, il rigetto del ricorso e la conferma degli atti impugnati.

Con memoria depositata il 7 febbraio 2014, l'Ufficio ribadiva la legittimità dell'utilizzabilità della documentazione acquisita attraverso i canali della cooperazione informativa internazionale prevista dalla direttiva n. 77/799/CEE del Consiglio del 19 dicembre 1977 e dalla Convenzione contro le doppie imposizioni tra Italia e Francia. Evidenziava, infine, che, in contrasto con la decisione del GIP di Pinerolo, il G.I.P. di Milano aveva deciso diversamente in merito alla domandata distruzione della documentazione legittimamente ottenuta e riconducibile alla "Lista Vaduz". Era infatti stato confermato che l'eventuale illegittima acquisizione di prove comportava l'inutilizzabilità di esse solo nel processo penale, ma non al processo tributario, perché l'accertamento fiscale poteva fondarsi su tali prove, purché risultassero attendibili.

L'Ufficio ribadiva dunque che i documenti posti a base dell'accertamento sarebbero stati legittimamente trasmessi all'Amministrazione Finanziaria italiana da quella francese; aggiungeva che a suo avviso nessun diritto meritevole di tutela del contribuente sarebbe stato leso. Evidenziava che, in assenza di valida prova contraria, gli elementi emergenti dalla documentazione in possesso dell'Amministrazione italiana nel caso di specie dovevano considerarsi certi, univoci, gravi e precisi e, in quanto tali, non lasciavano alcun dubbio circa la loro riferibilità al ricorrente.

Alla luce di quanto sopra, l'Ufficio ribadiva la richiesta di rigetto dei ricorsi riuniti.

Anche la ricorrente presentava una memoria di replica, depositata presso questa segreteria il 13 febbraio 2014, producendo ulteriore giurisprudenza a propria difesa e insistendo per l'accoglimento delle conclusioni già rassegnate in sede di presentazione dei ricorsi.

Altre memorie venivano ancora presentate in data 30 marzo 2015 e in data 9 aprile 2015 per ulteriormente rafforzare la richiesta di annullamento degli avvisi di accertamento.

Con detti documenti veniva depositata ulteriore documentazione riveniente dal procedimento penale, di cui si dirà a breve.

All'udienza di trattazione, confermata preliminarmente la riunione dei ricorsi di cui in epigrafe, e udita la relazione introduttiva, i rappresentanti" delle parti riassumono quanto già rassegnato in atti. In particolare il dottor Franchitti, intervenuto per il ricorrente, riassume i passaggi salienti delle memorie depositate al fine di rappresentare la singolare situazione in cui si è venuto a trovare per la impossibilità di esaminare i documenti assunti dall'Ufficio quali elementi fondanti la pretesa erariale.

Questa Commissione ritiene che i ricorsi riuniti siano meritevoli di accoglimento per le ragioni che seguono.

Considerato che il presupposto (unico) da cui muovono gli accertamenti impugnati è la pretesa disponibilità di capitali all'estero la cui redditività sarebbe stata sottratta a tassazione in Italia, occorre preliminarmente esaminare gli elementi assunti dall'Agenzia delle entrate, avuto riguardo all'attività istruttoria espletata e alle eccezioni formulate in più sedi da parte ricorrente. Occorre poi esaminare la operatività, nella fattispecie, dell'art. 43 del D.P.R. n. 600 del 1973 (raddoppio dei termini per accertare) ed infine l'eccezione di parte ricorrente in relazione alle modalità di erogazione delle sanzioni.

In relazione al primo punto occorre esaminare l'eccezione più rilevante di parte ricorrente, ovvero il difetto di prova, della pretesa tributaria, incentrata sostanzialmente sulla mancata esibizione e produzione della documentazione che gli stessi verbalizzanti dichiarano, per come si approfondirà in seguito, di non aver mai posseduto, né visionato. Sul punto parte ricorrente articola più eccezioni, che meritano tutte di essere analizzate, ad incominciare dalla legittimità della procedura di acquisizione della cosiddetta "lista Falciani".

Il complesso quesito è stato al centro di un intenso dibattito giurisprudenziale che, dopo alterne vicende, sembra essersi acquietato con i recenti pronunciamenti della Suprema Corte di Cassazione (sentenze 9760/15 e 8605/15 del 15 aprile 2015).

Dall'esame dei due pronunciamenti, sostanzialmente omologhi, è possibile trarre i seguenti principi:

- il diritto dell'Unione non preclude ad un soggetto passivo la possibilità di mettere in discussione, nell'ambito di un procedimento tributario nazionale, la correttezza delle informazioni fornite da altri Stati membri ai sensi dell'art. 2 della Direttiva Comunitaria 77/799;

- spetta al Giudice nazionale, ove le informazioni rese dall'autorità fiscale di altro paese devono essere utilizzate, valutare il valore di tali prove sulla base delle disposizioni nazionali interne;

- è escluso che la mera acquisizione di informazioni mediante lo strumento di cooperazione comunitario appena ricordato abbia la capacità di "purgare" gli elementi acquisiti da eventuali illegittimità o vizi, ma nemmeno contiene alcun elemento dal quale poter inferire che l'autorità fiscale interna avesse l'obbligo di controllare l'autenticità, provenienza e riferibilità della documentazione acquisita;

- ... detti documenti (la lista Falciani) potrebbero costituire valido spunto di indagine ancorché acquisiti illegalmente, al pari degli scritti anonimi, risolvendosi in un'affermazione che trova il suo ambito all'interno della disciplina processual-penalistica;

- ... 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 ed esclusi, ovviamente, i casi in cui viene messa in discussione la tutela dei diritti fondamentali di rango costituzionale. Tale prospettiva si collega al principio per cui nell'ordinamento tributario non si rinviene una disposizione analoga a quella contenuta all'art. 191 c.p.p.; norma in forza della quale "le prove acquisite in violazione dei divieti stabiliti dalla legge non possono essere utilizzate";

- i dati normativi appena ricordati (i.e. art. 7 Direttiva Comunitaria 77/799; art. 31-bis, co. 4 e art. 5 D.P.R. n. 600 del 1973) escludono con certezza profili di illiceità nel comportamento delle autorità fiscali che hanno contribuito all'acquisizione della documentazione posta a base della pretesa fiscale relativa all'accertamento della maggiore ripresa fiscale. In questa direzione, del resto, milita l'art. 47, co. 2 del D.Lgs. n. 196 del 2003.

Le richiamate sentenze concludono affermando che "non può dubitarsi nemmeno della piena utilizzabilità di elementi - cui la lista Falciani - rispetto ai quali l'eventuale illiceità si colloca a monte dell'azione dell'ufficio fiscale (il francese), essendo riferibile personalmente al Falciani. In questa direzione esistono precisi indici normativi dai quali inferire la piena utilizzabilità del materiale del quale qui si discute".

Con tanta esplicita - e perentoria - affermazione si può, pertanto, considerare conclusa la disputa sulla utilizzabilità o meno dei dati forniti dalle autorità fiscali francesi. Ma questo dato non può che essere il punto di partenza delle verifiche necessarie per l'assunzione di una decisione sulla controversia che ci occupa. Con ciò si intende dire che, l'aver messo al centro di ogni recente dibattito la legittimità o meno della acquisizione della "lista", ha fatto perdere di vista la effettiva portata di tale dato, tant'è che gli uffici si sono limitati a menzionarne la fonte e il giudice tributario, nella generalità dei casi, si è limitato a decretarne la legittimità o meno dell'utilizzo.

Ricordato che l'art. 39, co. 2 e l'art. 41, co. 2 del D.P.R. n. 600 del 1973 congiuntamente all'art. 55, co. 1, D.P.R. n. 633 del 1972 autorizzano a prendere in considerazione gli elementi "comunque" acquisiti, fissando così un principio generale di non tipicità della prova purché non acquisiti in spregio di un diritto fondamentale del contribuente, ad avviso di questa Commissione occorre soffermarsi sul punto per meglio qualificare l'elemento probatorio in esame.

A questo fine torna utile sottolineare che anche i recenti pronunciamenti della Suprema Corte affermano "il carattere indiziario degli elementi originariamente raccolti dalle autorità francesi".

Ma prima di procedere oltre, anche per esigenze di sistematicità, si ritiene opportuno qui richiamare le conclusioni a cui perviene la Suprema Corte dopo l'approfondito esame del punto tanto controverso. Testualmente le affermazioni conclusive: L'amministrazione finanziaria, nella sua attività di accertamento dell'evasione fiscale può - in linea di principio - avvalersi di qualsiasi elemento con valore indiziario, con esclusione di quelli la cui inutilizzabilità discende da una disposizione di legge o dal fatto di essere stati

acquisiti dall'amministrazione in violazione di un diritto del contribuente. Sono perciò utilizzabili, nel contraddittorio con il contribuente, i dati bancari acquisiti dal dipendente infedele di un istituto bancario, senza che assuma rilievo l'eventuale reato commesso dal dipendente stesso e la violazione del diritto alla riservatezza dei dati bancari (che non gode di tutela nei confronti del fisco).

Spetterà quindi al Giudice di merito, in caso di contestazioni fiscali mosse al contribuente, valutare se i dati in questione siano attendibili, anche attraverso il riscontro la difesa del contribuente".

Quindi, ad avviso di questa Commissione, non è sufficiente un generico richiamo alla lista Falciani per considerare provata la pretesa erariale. L'Amministrazione finanziaria si dovrà confrontare con il contribuente in contraddittorio (che deve essere sostanziale - e non un mero passaggio rituale) per consentire al Giudice tributario di apprezzare la valenza probatoria dell'indizio.

Ricordato che la disciplina generale dettata dalla L. n. 241 del 1990 per l'azione amministrativa trova applicazione anche nel procedimento tributario, ne consegue che l'Ufficio deve legittimare il proprio atto con motivazione tale da consentire al contribuente di contrastare efficacemente la pretesa erariale. Sicché, in questa prospettiva, appare necessario che nel corpo della motivazione siano esplicitati tutti gli elementi di prova che legittimano la pretesa.

Partendo da questi assunti, appare necessario domandarsi se sia sufficiente il richiamo alla "lista" in un contesto nel quale, come quello in esame, il contribuente nega ogni relazione con detti dati e chiede di poter esaminare gli elementi su cui l'Ufficio poggia la propria affermazione. Per concludere che il rifiuto, degli agenti operanti prima e dell'Ufficio accertatore dopo, indebolisce l'unico elemento indiziario su cui si poggia l'azione erariale.

Conclusione che trova il conforto di recente pronunciamento della Corte di Cassazione (sentenza n. 29433 del 10 luglio 2013) nel corpo della quale si legge " che tali informazioni (la lista Falciani ) possono essere utilizzate solo quale spunto di indagine e di conseguenza gli accertatori possono farne uso a condizione che l'accertamento sia supportato da ulteriori elementi".

In buona sostanza "la lista" non può essere utilizzata quale prova, ma come semplice indizio (meglio, quale spunto di indagine), e le conseguenti pretese debbono essere suffragate da ulteriori elementi probatori. Questo principio, fatto proprio da questa Commissione, è rafforzato dal recente pronunciamento della CTR di Milano (sentenza 941/13/2014 assunta il 21 febbraio 2014).

Tornando alla controversia in esame, occorre rilevare che non è dato rinvenire negli atti dell'Ufficio altro riferimento che non sia la fiche di provenienza francese, con una aggravante: durante l'istruttoria parte ricorrente chiede di prendere visione degli atti trasmessi dall'autorità francese ma questa richiesta viene sostanzialmente elusa. Sicché la difesa di parte ricorrente ha trovato utile riferire a questa Commissione sugli atti resisi disponibili in sede penale. Nell'ambito di tale procedimento, parte ricorrente chiede l'audizione dell'Ufficiale della Guardia di Finanza di Paderno Dugnano che ha redatto il PVC (luogotenente Aurelio Bizzotto) al quale rivolge pressanti domande al fine di ricostruire le varie fasi del procedimento che si è concluso con il PVC e poi con gli avvisi di accertamento per cui è controversia. A tale attività parte ricorrente dedica una specifica memoria che è corredata del verbale di trascrizione di detto interrogatorio. In tale verbale si legge che l'Ufficiale della Guardia di Finanza dà atto che sono pervenute fotocopie in bianco, non firmate, non intestate ad alcun istituto bancario, non datate, compilate in lingua francese, nelle quali compaiono delle cifre precedute dal simbolo \$. Alla specifica domanda di quale valuta si trattasse, l'Ufficiale della GdF ha dichiarato di aver presunto che si trattasse di dollari americani. Ma, alla successiva osservazione dell'avv. Galimberti, difensore del ricorrente, che ha ricordato che con tale simbolo sono pure indicate le valute canadesi, australiane, neozelandesi, argentine, ed altre ancora, non ha saputo rispondere altro, se non di non aver svolto alcuna indagine in questa direzione.

Ed alla domanda: "Lei mi conferma che non avete potuto verificare se quelle somme, qualora effettivamente riconducibile a Seregni...(Voi avete solo avuto una scheda di incerta provenienza, non firmata da nessuno) fossero già state tassate o fossero relative a redditi esenti o non rilevanti ai fini della determinazione del



reddito in Italia? Voi questa verifica... quindi voi avete mosso quella contestazione di cui oggi si discute in base ad una presunzione?" la risposta è stata: "Esatto, sì, l'articolo 12". Ovviamente del D.Lgs. n. 78 del 2009.

Al richiamo degli atti del procedimento penale, ai fini che ci occupano deve seguire la riproposizione in questa sede di quanto insegna Cassazione (sentenze 17037/2002, 4054/2007, ma anche 14817/2011), ovvero che nel processo tributario il Giudice può legittimamente fondare il proprio convincimento anche sulle prove acquisite nel giudizio penale, purché proceda ad una propria ed autonoma valutazione (secondo le regole del riparto dell'onere della prova nel giudizio tributario) degli elementi acquisiti nel processo penale, i quali possono, quantomeno, costituire fonte legittima di prova presuntiva.

In questo procedimento, riepilogando, si riscontrano una presunzione semplice proveniente dalla lista Falciani ed un'altra proveniente dalla qualificata testimonianza assunta in sede penale e sopra riportata nel passo ritenuto più significativo, L'Ufficio, malgrado le ripetute sollecitazioni di parte ricorrente, null'altro offre a questa Commissione a sostegno della propria attività accertativa; nel mentre parte ricorrente in ogni sede ha manifestato assoluta estraneità e pieno disconoscimento del documento asseritamente pervenuto dalle autorità francesi. Nessuna attività istruttoria è stata svolta dall'Ufficio accertatore, che, tra l'altro, si è totalmente adagiato sulle risultanze del PVC della Guardia di Finanza; nel mentre dall'interrogatorio in ambito penale si può agevolmente desumere che neanche la GdF ha svolto indagini di sorta! Tant'è che dagli atti non è dato sapere neanche quale attività economica svolge parte ricorrente, qual'è il suo patrimonio, qual è la sua pericolosità fiscale; notizie da porre in relazione con le risorse presuntivamente allocate all'estero.

In sostanza l'Ufficio non è riuscito a fornire alcuna prova a sostegno degli accertamenti opposti, poggiando le proprie conclusioni esclusivamente sul dato sopra descritto, la fiche, che - tra l'altro - il Giudice penale ha espunto da quel procedimento, ma anche oggetto di energiche critiche da parte ricorrente a mezzo delle memorie riversate in atti a cui l'Ufficio sostanzialmente non replica.

Una breve considerazione prima di concludere sul punto, ritenuto essenziale per il decidere.

Mutuando dai principi civilistici in materia, anche in ambito fiscale le presunzioni semplici richiedono (come, del resto, ricorda l'Ufficio nei suoi scritti) che gli elementi posti a base delle medesime abbiano le caratteristiche della gravità, della precisione e della concordanza, intendendo per "gravi" le presunzioni che danno certezza, che conducono all'esistenza del fatto da provarsi in modo univoco, con ciò intendendo che il procedimento deduttivo non deve dare luogo a dubbi. Quindi presunzioni basate su un fatto certo. Le presunzioni "precise" avrebbero la qualità di creare un legame diretto tra fatto noto e fatto da provare, senza dubbi o contraddizioni logiche. Le presunzioni "concordanti" sono quelle che si basano su fatti noti che non si contraddicono, neutralizzandosi reciprocamente.

Ciò precisato, non può sottacersi che nella fattispecie in esame non è dato riscontrare quei requisiti di gravità, precisione e concordanza che - per quanto appena detto - possano legittimare il procedimento presuntivo enunciato da parte dell'Agenzia delle entrate, E se è vero che l'art. 2729 codice civile, così come l'art. 116 c.p.c., non enunciano i criteri cui il Giudice deve attenersi per ritenere provato un fatto, attese le carenze istruttorie non rimane che ancorarsi agli insegnamenti della Suprema Corte richiamati. Ne consegue, alla luce di quanto emerso nella complessa controversia, l'accoglimento dei ricorsi riuniti, ritenendo non sufficientemente provate le pretese erariali.

In sostanza questa Commissione ritiene che l'Ufficio non abbia dato quelle prove che il processo di presunzione pretende perché si pervenga alla "prova", elemento essenziale per legittimare la pretesa erariale.

Acquisito che la presunzione semplice può concorrere a formare la prova idonea a sostenere un avviso di accertamento, occorre tenere presente che neanche gli accertatori si sono spinti a configurare "la lista" quale presunzione legale relativa che, di per sé, comporterebbe l'inversione dell'onere della prova in capo al contribuente, oltre che di circostanza in cui sono sufficienti a fondare la rettifica meri indizi, non più corredate da gravità, precisione e concordanza nella accezione ricordata.

Concludendo, la struttura genetica della presunzione postula un ragionamento che, partendo da un fatto noto, giunge alla determinazione del fatto ignoto sintomatico di evasione.

Il fatto noto è quindi un elemento essenziale della presunzione, e la sua mancanza determina l'inesistenza della presunzione stessa, a prescindere dalla sussistenza dei requisiti di gravità, precisione e concordanza.

Il fatto noto deve essere quindi certo o oggettivamente determinabile.

In virtù di ciò, non essendo stata provata la sussistenza del fatto noto perché non è stata data la prova che l'elemento posto alla base della presunzione costituisce, appunto, fatto "noto", cade la tesi erariale. E con essa, la conseguente pretesa.

Alla luce di quanto sopra deve concludersi che l'Ufficio non ha adeguatamente provato la validità dei propri atti e quindi il fondamento della pretesa tributaria; non avendo efficacemente contrastato, nel presente procedimento, le argomentazioni difensive.

L'accoglimento della richiesta principale rende non proficua l'analisi delle altre eccezioni formulate da parte ricorrente e sopra riassunte al solo fine di dare una rassegna completa delle questioni controverse.

Attesa la complessità delle questioni trattate e gli alterni orientamenti giurisprudenziali, la Commissione ritiene sussistano le condizioni per disporre la compensazione delle spese di giudizio.

### **P.Q.M.**

La Commissione, in accoglimento dei ricorsi riuniti, annulla gli atti impugnati. Spese compensate.

Decisa in Milano il 20 aprile 2015