

**REPUBBLICA ITALIANA**

**IN NOME DEL POPOLO ITALIANO**

**LA COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE DI TREVISO**

**QUINTA SEZIONE**

riunita con l'intervento dei Signori:

Chiarelli Pierluigi	- Presidente e Relatore
Fadel Pierantonio	- Giudice
Sordi Gilberto	- Giudice

ha emesso la seguente

**SENTENZA**

- sul ricorso n. (OMISSIS)

depositato il 31/01/2012

- avverso ATTO Di CONTESTAZIONE n. (...) ASSENTE 2006

SANZIONI AMM.VE

- avverso ATTO DI CONTESTAZIONE n. (...) ASSENTE 2007

SANZIONI AMM.VE

- avverso ATTO DI CONTESTAZIONE n. (...) ASSENTE 2008

SANZIONI AMM.VE

- avverso ATTO Di CONTESTAZIONE n. (...) ASSENTE 2009

SANZIONI AMM.VE

contro: AG.ENTRATE DIR. PROVIN. UFF. CONTROLLI TREVISO

proposto dai ricorrenti:

V.G.

VIA (OMISSIS)

difeso da:

B. DR. M.

C/O STUDIO LEGALE TRIBUTARIO (OMISSIS)-

VIA (OMISSIS)

difeso da:

F. D.SSA S.

C/O STUDIO LEGALE TRIBUTARIO (OMISSIS)-

VIA (OMISSIS)

difeso da:

S. PROF. AVV. B.

C/O STUDIO LEGALE TRIBUTARIO (OMISSIS)-

(OMISSIS)

### **FATTO E DIRITTO**

Il ricorrente premette che in data 30 novembre 2010 la Guardia di Finanza di Montebelluna gli ha consegnato il processo verbale di constatazione relativo alla verifica fiscale operata nei suoi confronti per i periodi di imposta dal 2005 al 2009.

La verifica fiscale in questione è stata avviata in relazione ad informazioni acquisite presso l'Amministrazione Fiscale francese attraverso i canali di collaborazione informativa internazionale previsti dalla Direttiva n. 77-799-CEE del 19 dicembre 1977 e dalla Convenzione contro le doppie imposizioni tra Italia e Francia stipulata il 5 ottobre 1989, ratificata in Italia con L. 7 gennaio 1992 ed ha riguardato il controllo della regolarità della posizione fiscale della parte ai fini dell'imposizione sui redditi, con particolare riferimento ai capitali e alle attività finanziarie detenute all'estero.

Nel PVC viene contestato ai contribuente di detenere disponibilità finanziarie all'estero presso la banca (OMISSIS) di Ginevra.

Tale asserita disponibilità finanziaria deriverebbe dal fatto che il contribuente riveste la qualifica di mandatario in relazione ad un conto bancario acceso presso il suddetto istituto finanziario ed intestato al fratello residente in Russia.

In conseguenza i verificatori hanno contestato all'odierno ricorrente di non aver adempiuto, per gli anni di imposta qui in questione, agli obblighi di compilazione del quadro RW per la dichiarazione di capitali e/o attività finanziarie detenute all'estero, come previsto dal decreto L. n. 167 del 1990 che detta la disciplina del cosiddetto monitoraggio fiscale.

Successivamente in data 16 novembre 2011 veniva notificato al ricorrente l'atto di contestazione oggetto della presente impugnazione, per il cui contenuto nel dettaglio si rinvia agli atti.

Il ricorrente eccepisce nullità dell'atto impugnato per inutilizzabilità dei dati illegittimamente acquisiti e per carenza di motivazione osservando che le informazioni trasmesse dall'amministrazione fiscale francese a quella italiana sono state acquisite in modo irrituale e sono in quanto tali inutilizzabili trattandosi di informazioni provenienti da illecite acquisizioni presso la banca sopra citata operate dal responsabile informatico in palese violazione degli obblighi di riservatezza connessi al proprio lavoro.

Parte ricorrente cita e produce Giurisprudenza penale, amministrativa e tributaria a sostegno dell'eccezione formulata.

Il ricorrente eccepisce anche illegittimità dell'atto di contestazione per inapplicabilità della normativa sul monitoraggio fiscale in quanto l'obbligo di compilazione del modulo RW in questione non può che riferirsi all'obbligo di indicare in sede di presentazione dell'annuale dichiarazione dei redditi investimenti da attività finanziarie attraverso cui possono essere conseguiti redditi di fonte estera imponibili in Italia mentre nel caso questa possibilità sarebbe esclusa dalla circostanza che il titolare del conto e beneficiario di eventuali redditi conseguiti è cittadino italiano non soggetto a tale normativa in quanto pacificamente residente all'estero.

Esponde ancora la difesa di parte ricorrente che l'obbligo di indicare la disponibilità di attività finanziarie o patrimoniali all'estero incombe anche sui residenti in Italia che abbiano delega di firma qualora si tratti di una delega al prelievo e non soltanto di una mera delega ad operare per conto dell'intestatario.

Sotto quest'ultimo profilo precisa parte ricorrente che nel caso non vi sarebbe detenzione del reddito; perché il diritto di firma spettante al ricorrente sarebbe stato concesso dal titolare del conto solo in caso di preminenza del titolare del conto stesso e per necessità dello stesso.

In subordine parte ricorrente afferma l'inapplicabilità di sanzioni per incertezza normativa ed in ogni caso per carenza dell'elemento soggettivo contestando da ultimo erronea determinazione degli importi.

Conclude in via principale per l'annullamento dell'atto impugnato ed in subordine per una rideterminazione delle sanzioni irrogate.

Si costituisce l'Agenzia delle Entrate Direzione Provinciale di Treviso osservando in linea di fatto che a pagina 6 del PVC risulta che il contribuente si era riservato di produrre documentazione atta a dimostrare la sua funzione di mandatario sul conto intestato al fratello ma successivamente non ha prodotto copia della

procura in questione limitandosi a produrre una dichiarazione della banca dalla quale risulterebbe implicitamente che, seppur mai esercitato, vi era un diritto al prelievo potenzialmente operativo in capo al contribuente.

Esponde ancora l'Amministrazione Finanziaria che l'obbligo di monitoraggio in questione incombe non solo ai titolari di attività detenute all'estero ma anche a coloro i quali ne hanno la disponibilità o possibilità di movimentazione e cita in proposito Giurisprudenza di Cassazione e circolari esplicative.

Quanto alla prima eccezione di parte ricorrente osserva l'Ufficio che la cosiddetta lista Falciani è pervenuta nella disponibilità dell'Amministrazione Finanziaria non in virtù di un'attività istruttoria eseguita in violazione delle vigenti norme procedurali, ma in virtù di una rituale richiesta all'amministrazione fiscale francese, inoltrata attraverso i canali di collaborazione informativa internazionale.

Esponde ancora l'Ufficio che in ogni caso non sussiste nel nostro ordinamento tributario alcuna disposizione che sanzioni con l'inutilizzabilità dati eventualmente acquisiti in modo irrituale citando Giurisprudenza di Cassazione secondo la quale l'acquisizione irrituale di elementi rilevanti ai fini dell'accertamento fiscale non comporta l'inutilizzabilità degli stessi, in mancanza di specifica previsione in tal senso ed osserva che può ravvisarsi una deroga al principio appena esposto solo allorché l'attività istruttoria irrituale posta in essere dall'amministrazione finanziaria abbia causato la lesione di diritti costituzionalmente garantiti al contribuente come nel caso di accesso non autorizzato presso l'abitazione, sottolineando che per contro nel caso di accesso irrituale presso ufficio non in abitazione non consegue alcuna inutilizzabilità della documentazione acquisita.

L'ufficio contesta la pertinenza della giurisprudenza prodotta da parte ricorrente e sottolinea che in ogni caso il processo tributario sottostà a regole diverse rispetto al processo penale.

Da ultimo, sul punto, l'Ufficio osserva che la documentazione acquisita con la cosiddetta lista Falciani integra precisi elementi documentali.

Quanto all'eccezione di inapplicabilità della normativa sul monitoraggio fiscale, osserva l'amministrazione finanziaria che l'obbligo di indicazione nel caso non adempiuto grava anche su chiunque abbia concretamente la possibilità di operare per conto terzi sui conti medesimi ribadendo che anche dalle depositate dichiarazioni provenienti dalla banca elvetica risulta il potere dispositivo in capo al ricorrente con conseguente obbligo di compilazione del quadro RW.

Quanto all'asserita inapplicabilità delle sanzioni per incertezza normativa nonché per difetto del requisito della colpevolezza, osserva parte resistente che con orientamento consolidato la Corte di Cassazione ha fornito un'interpretazione molto restrittiva e rigorosa della nozione di obiettive condizioni di incertezza e che anche l'elemento soggettivo dell'illecito contestato è presente perché siamo in presenza, se non di dolo, quanto meno di grave negligenza dal momento che il contribuente ben conosceva la possibilità di disporre delle attività finanziarie in questione e non rileva un'eventuale ignoranza di Legge.

Da ultimo l'ufficio osserva che la doglianza di parte ricorrente riferita a presunta erronea determinazione degli importi contestati è generica e come tale inammissibile perché parte ricorrente non dice in cosa consisterebbero i presunti errori di calcolo né dice quale sarebbe il corretto conteggio.

Conclude per il rigetto del ricorso con vittoria di spese.

Replica con memoria parte ricorrente ribadendo le considerazioni già formulate ed osservando come altri uffici finanziari si siano comportati in maniera ben diversa in presenza di situazioni analoghe ribadendo che le prove raccolte devono essere ritenute illecite in quanto basate su dati rubati e come tali inutilizzabili.

Parte ricorrente ribadisce anche che l'obbligo di compilazione del quadro in questione incombe solo sulle persone fisiche residenti in Italia che detengono investimenti all'estero da cui possono conseguire redditi imponibili in Italia, circostanza questa che nel caso deve ritenersi esclusa a parere di parte ricorrente concludendo per l'accoglimento delle conclusioni formulate.

LA COMMISSIONE OSSERVA: premesse: per una migliore comprensione dei fatti oggetto di causa senza con ciò esaurire la possibile esposizione dei numerosi dati di fatto desumibili dalla documentazione in atti (con particolare riferimento al PVC della Guardia di Finanza e al contenuto testuale dell'atto impugnato al quale per il dettaglio si rinvia), si evidenzia che il valore delle disponibilità finanziarie in essere presso la banca elvetica per le annualità qui in questione varia da circa Euro 1.700.000 a circa Euro 1.900.000 precisandosi altresì che l'atto di contestazione impugnato si riferisce solo ed unicamente alla quantificazione e conseguente irrogazione di una sanzione amministrativa pecuniaria di Euro 362.896,13 conseguente alle violazioni in detto atto indicate, esclusa pertanto ogni contestazione relativa ad ipotetici, ad oggi non formalmente contestati, maggiori redditi non dichiarati.

La precisazione appare importante soprattutto con riferimento all'eventuale necessità, in linea teorica prima ancora che pratica, di correlazione tra maggiori redditi conseguibili e mancato assolvimento degli obblighi in tema di monitoraggio in capo al medesimo soggetto, come meglio si dirà in seguito.

Sembra anche opportuno chiarire che il conto investimenti in essere presso la banca di Ginevra qui in questione, conto che risultava intestato al fratello del ricorrente, residente a Mosca, risulta corredato di due procure rilasciate a due mandatari e precisamente all'odierno ricorrente e al padre sia del ricorrente che dell'intestatario del conto.

Agli atti non risulta copia dei mandati conferiti e pertanto non è possibile averne certezza, tuttavia sembra che i due mandati siano mandati disgiunti e di eguale contenuto qui precisandosi che l'amministrazione finanziaria italiana ha contestato ad entrambi i mandatari, padre e figlio il mancato assolvimento degli obblighi di dichiarazione delle disponibilità finanziarie estere riferite al detto conto investimenti, ma la presente procedura è conseguente alla sola impugnazione operata dal figlio e fratello, odierno ricorrente perché l'altro mandatario, il padre, è residente in provincia di Belluno e pertanto nei suoi confronti procede altra Agenzia delle Entrate e l'eventuale procedimento di impugnazione (con riferimento al quale questo

Giudice non ha alcuna risultanza documentale) si svolge o si svolgerà eventualmente avanti altra Commissione Tributaria di primo grado.

Sulle prove agli atti: come è sopra esposto, al contribuente con l'atto impugnato è stato contestato un complessivo comportamento omissivo in ordine agli obblighi posti dalla vigente normativa con riferimento specifico alle esigenze di monitoraggio delle disponibilità finanziarie estere in capo a cittadini italiani residenti in Italia, come pacificamente è ed era l'odierno ricorrente.

Le argomentazioni di ciascuna delle parti del presente giudizio si fondano su di una interpretazione delle prove agli atti che occorre elencare ed inquadrare giuridicamente.

Va anzitutto evidenziato che l'amministrazione finanziaria francese, nell'ambito degli accordi di collaborazione per il contrasto all'evasione fiscale in essere tra i due Stati, ha trasmesso all'amministrazione finanziaria italiana la documentazione informatica proveniente direttamente dagli archivi informatici della banca elvetica qui in questione, documentazione informatica acquisita da un ex responsabile informatico dipendente della banca stessa.

Sembra importante precisare che correttamente l'amministrazione finanziaria nelle sue difese evidenzia che l'atto di contestazione impugnato si fonda su di una documentazione che ha tutt'altra natura e valore probatorio rispetto alla documentazione, anch'essa proveniente dalla banca elvetica, prodotta a più riprese dal ricorrente nel corso della presente procedura.

Questo Giudice concorda con la distinzione tecnico giuridica formulata dalla difesa dell'amministrazione finanziaria; conseguentemente sembra doversi far riferimento all'articolo 2712 del codice civile che con riferimento alle riproduzioni meccaniche, estensibile per analogia alle riproduzioni informatiche, osserva che la rappresentazione di fatti e cose dalle stesse desumibile forma piena prova dei fatti e delle cose rappresentate, se colui contro il quale sono prodotte non ne disconosce la conformità ai fatti o alle cose medesime.

Dal verbale della Guardia di Finanza si desume che mai l'odierno ricorrente ha formalmente contestato il contenuto delle registrazioni informatiche riferite al detto conto, limitandosi a ribadire di non aver mai personalmente operato in qualità di mandatario, sottolineando la titolarità del conto estero in capo al fratello residente in Russia.

Pertanto l'esistenza del mandato ad operare nel suddetto conto estero in qualità di secondo mandatario risulta da un documento informatico che come tale deve qualificarsi giuridicamente come prova documentale non contestata e pertanto facente piena prova mentre le presunte limitazioni alla pienezza del mandato conferito, limitazioni in ordine alle quali ampiamente argomenta la difesa di parte ricorrente, risultano non da fonte documentale avente pari valenza probatoria, ma da fonte probatoria che costituisce un semplice indizio, soggetto a valutazione in concorso al complesso di circostanze e presunzioni risultanti.

Va anche evidenziato che il ricorrente si era riservato, ancora nel 2010, di produrre all'amministrazione finanziaria italiana copia del mandato in questione, ma da allora non ha mai più prodotto copia di detto mandato, limitandosi a produrre in più occasioni dichiarazioni scritte rilasciategli dopo l'inizio della procedura dalla banca elvetica, su sua precisa richiesta.

Queste dichiarazioni pertanto non rappresentano una fonte documentale primaria facente piena prova, trattandosi della riproduzione per iscritto di un'affermazione di terzi avente pacificamente un semplice valore indiziario.

Sempre in tema di prove, va sottolineato come mai il ricorrente abbia contestato non solo la sua qualità di mandatario ma anche gli importi risultanti dai documenti acquisiti, trasmessi dall'amministrazione finanziaria francese.

In base alla vigente normativa processuale la mancata contestazione ha un preciso significato probatorio.

Sembra anche potersi osservare, sempre in tema di prove, che il riconoscimento esplicito della sua qualità di mandatario formulato sia con dichiarazioni alla Guardia di Finanza che con il riconoscimento negli stessi atti processuali, costituendo dichiarazione che una parte fa della verità di fatti ad essa sfavorevoli e favorevoli all'altra parte integra esattamente la nozione di confessione, giudiziale e stragiudiziale che dà il codice civile all'articolo 2730 rendendo così pienamente operanti in tema probatorio tutti gli articoli seguenti del capo quinto.

Sulla presunta inutilizzabilità dei dati illegittimamente acquisiti: entrambe le parti esaminano con abbondanza di argomentazioni e citazioni dottrinali e giurisprudenziali il problema dell'ipotetica inutilizzabilità dei dati documentali acquisiti dall'amministrazione finanziaria italiana in quanto conseguenti ad un comportamento illecito tenuto da un dipendente della banca elvetica.

Sembra a questo Giudice che una corretta impostazione del problema posto presupponga un'esplicita distinzione, a livello teorico a carattere generale prima ancora che con riferimento a questo caso concreto, tra presunta illegittimità della fonte di innesco di una procedura di accertamento e le sue conseguenze, da un lato, e presunta illegittimità, d'altro lato, dell'acquisizione di una o più prove all'interno di un procedimento di accertamento a prescindere dalle caratteristiche della fonte di innesco dello stesso.

Non è ben chiaro a quale delle due distinte fattispecie astratte faccia riferimento parte ricorrente con la sua prima obiezione perché l'esplicito riferimento all'articolo 240, comma secondo del codice di procedura penale fa sicuro riferimento solo alla seconda delle due sopra esposte alternative.

Anche l'amministrazione finanziaria, nelle controdeduzioni agli atti, non affronta esplicitamente la prospettata distinzione tra presunta illegittimità della fonte di innesco della procedura di accertamento di violazione di norme tributarie e conseguente contestazione di sanzioni e presunta illegittimità di acquisizione di una delle prove poste a fondamento dell'atto di contestazione qui in discussione.

In ogni caso questo Giudice collegiale con riferimento alla prima obiezione formulata da parte ricorrente la ritiene totalmente infondata condividendo invece pienamente le argomentazioni tutte svolte sul punto da parte resistente.

È infatti corretta l'osservazione che la fonte di innesco di questa procedura di accertamento intrapresa dall'amministrazione finanziaria italiana è pienamente legittima essendo conseguente ad una rituale richiesta all'amministrazione fiscale francese, inoltrata attraverso i canali di collaborazione informativa internazionale nel pieno rispetto delle procedure e dei trattati citati in atti.

In effetti, come giustamente osservato, a supporto della piena validità dei dati acquisiti va richiamato l'articolo 31 bis del D.P.R. n. 600 del 1973, secondo cui l'amministrazione finanziaria provvede allo scambio, con le altre autorità competenti degli Stati membri dell'Unione Europea, delle informazioni necessarie per assicurare il corretto accertamento delle imposte sul reddito e sul patrimonio.

Assolutamente corretta e condivisibile è anche l'affermazione che non sussiste nel nostro ordinamento tributario alcuna disposizione che sanzioni con l'inutilizzabilità dei dati acquisiti l'irritualità del metodo di acquisizione ( tanto più se l'irritualità procedurale non è ascrivibile all'amministrazione Finanziaria italiana né è avvenuta in violazione di norme italiane ) essendo anche pacifico che nel giudizio tributario non può essere operata una pedissequa trasposizione di categorie proprie del processo penale.

Questo Giudice concorda anche nell'osservazione che bisogna considerare, caso per caso, la rilevanza nell'ambito della gerarchia delle fonti tra diritti e doveri volta a volta in discussione.

L'obbligo di contribuire alle spese pubbliche secondo la propria capacità contributiva è obbligo di rango costituzionale e pertanto può subire limitazioni a fronte di una lesione di altro diritto costituzionalmente garantito al contribuente come per esempio il diritto all'inviolabilità del domicilio in assenza di regolare autorizzazione giudiziale.

È illuminante la distinzione, corretta, tra rilevanza da un lato e irrilevanza dall'altro di acquisizione di prove in assenza di regolare autorizzazione effettuata presso l'abitazione del contribuente o viceversa presso locali aziendali.

In questo caso concreto è pacifico che non c'è alcun diritto per il contribuente italiano alla segretezza di un conto bancario estero non dichiarato, per di più in paese ritenuto un paradiso fiscale.

È noto che in forza della recente normativa è venuto a cadere ogni residuo segreto bancario e non può più parlarsi di riservatezza dei dati bancari italiani nei confronti dell'amministrazione finanziaria; non si vede come dunque potrebbe invocarsi un segreto bancario con riferimento a conti esteri intrattenuti in paradisi fiscali.

Neppure può parlarsi, nel caso di specie, di violazione del diritto di difesa del contribuente conseguente alle modalità di acquisizione della prova in questione e ciò perché il contribuente in quanto titolare del conto o,



come nel caso, mandatario, è perfettamente in grado di confrontare i dati documentali trasmessi all'amministrazione finanziaria italiana con quelli in suo possesso risultanti dagli estratti conto e dunque nel caso di ipotetiche e qui non riscontrate discordanze è perfettamente in grado di difendersi e di controdedurre.

Aggiungasi che nel caso concreto nessuna neppure ipotetica lesione del diritto di difesa è stata prospettata e le risultanze documentali trasmesse non sono state contestate nel loro contenuto che anzi è pacificamente ammesso.

La fonte di innesco della procedura dunque è legittima e in ogni caso parte ricorrente, a fronte dell'obbligo di rango costituzionale di contribuire alla spesa pubblica secondo la propria capacità contributiva, non può lamentare neppure in via ipotetica alcuna lesione ad un suo diritto soggettivo costituzionalmente garantito come potrebbe essere il caso del diritto alla difesa o del diritto all'inviolabilità del domicilio.

Con riferimento invece alla seconda delle ipotesi sopra formulate va detto che questo Giudice anche a tale proposito trova pertinenti e condivisibili le osservazioni formulate dall'Amministrazione Finanziaria che osserva come da un lato l'articolo 240 del codice di procedura penale non sia automaticamente applicabile nell'ambito del processo tributario, osservando dall'altro che in ogni caso i fatti posti a fondamento dell'atto impugnato non sono allo stato discutibili perché corroborati da un complesso probatorio costituito, come sopra visto, da confessione giudiziale e stragiudiziale e da mancata contestazione.

Non è un fatto discutibile, in presenza di esplicita ammissione giudiziale e stragiudiziale, la qualifica di mandatario in capo al ricorrente con riferimento a questo conto bancario elvetico .

A sostegno della propria obiezione parte ricorrente ha prodotto tra l'altro il noto decreto di archiviazione pronunciato dal giudice per le indagini preliminari di Pinerolo nonché la sentenza 188 del 15 novembre 2011 pronunciata dalla Commissione tributaria provinciale di Como.

Con riferimento a queste due decisioni qui si osserva che l'eventuale archiviazione in sede penale non ha influenza sul processo tributario per le ragioni tutte sopra esposte, osservandosi però in particolare che la fattispecie non è pertinente anche perché in quel caso il Giudice ha dato atto che nel corso delle indagini non sono stati acquisiti, a sostegno dell'ipotesi oggetto di indagine, elementi ulteriori e/o diversi rispetto alla documentazione trasmessa dall'autorità giudiziaria francese.

Quanto alla decisione della C.T.P. di Como questo Giudice non condivide i motivi di detta decisione ma in ogni caso anche nell'ambito di quella procedura il Giudice aveva sottolineato la mancata acquisizione di diverse fonti di prova.

Come sopra più volte evidenziato il caso del quale ci stiamo occupando è completamente diverso perché al momento dell'emissione dell'atto impugnato oltre alla prova documentale legittimamente acquisita tramite i canali di collaborazione internazionale sussistevano le ulteriori prove qualificabili come prova

confessoria e mancata contestazione oltre agli elementi desumibili dalla prudente interpretazione giudiziale operata sulle dichiarazioni di terzo provenienti dalla banca elvetica e presentate dallo stesso ricorrente.

In conclusione per i motivi tutti sopra esposti la prima delle obiezioni formulate da parte ricorrente è errata sia in linea teorica che in linea di fatto e va dunque respinta.

Sull'applicabilità al caso di specie della normativa sul monitoraggio fiscale.

Parte ricorrente contesta la fondatezza dell'atto impugnato in quanto non ritiene di essere soggetta agli obblighi previsti dalla L. n. 227 del 4 agosto 1990 perché tali obblighi incomberebbero solo sui soggetti che dispongono all'estero di investimenti e attività attraverso cui possono essere conseguiti redditi di fonte estera imponibili in Italia.

Per motivare il proprio assunto parte ricorrente afferma che quella rilasciatagli non sarebbe una delega al prelievo ma soltanto una delega ad operare per conto dell'intestatario e poiché l'intestatario del conto è cittadino residente all'estero non ricorrerebbero i presupposti per l'applicazione della normativa sul monitoraggio fiscale, ribadendo anche come i presunti redditi derivanti dagli investimenti finanziari in essere presso la banca svizzera in questione spetterebbero non ai mandatari ma al titolare del conto il quale tuttavia non è tenuto a dichiararli al fisco italiano in quanto residente all'estero.

In particolare stalla detenzione di attività finanziarie all'estero: la Cassazione ha chiarito che l'obbligo di dichiarazione in questione riguarda non solo gli effettivi beneficiari o i detentori occulti dei conti in questione ma anche coloro che ne hanno disponibilità e possibilità di movimentazione: diversamente, verrebbe ad essere vanificato lo scopo stesso della Legge sul cosiddetto monitoraggio fiscale.

Con altre decisioni la Suprema Corte ha stabilito che l'obbligo di segnalazione qui in questione incombe su tutti i soggetti che abbiano comunque la possibilità di movimentare detti investimenti.

È anche pacifico ed ovvio ( dato lo scopo della normativa in questione ) che l'obbligo di segnalare nelle debite forme la disponibilità di attività finanziarie estere prescinde completamente dall'effettivo compimento o meno di operazioni su detti conti esteri da parte di soggetti che comunque erano nella possibilità di effettuare movimentazioni.

Una volta chiarito come sopra sul piano generale ed astratto il significato precettivo della norma in questione, si tratta di vedere se nel caso concreto qui in esame, sulla base delle prove agli atti, sia provato o meno che il ricorrente avesse la possibilità di movimentare i conti in questione.

Tale prova è pacificamente acquisita in primo luogo perché la qualifica di mandatario non è contestata e in assenza di limitazioni, da documentare e vagliare caso per caso, la procura ad operare su di un conto significa per l'appunto la possibilità di movimentare il conto stesso.

A che scopo infatti rilasciare a ben due soggetti mandato disgiunto in relazione ad un conto titoli se non per abilitarli ad operare sul conto stesso ?

Sembra di capire che il ricorrente miri ad accreditare la tesi secondo cui egli avrebbe avuto sì la possibilità astratta di movimentare il conto, ma non di effettuare prelievi e questa ipotetica distinzione sarebbe, a parere della difesa di parte ricorrente, rilevante perché solo eventuali prelievi potrebbero generare in capo al ricorrente un reddito imponibile in Italia.

A parere di questa Commissione le sopra esposte argomentazioni difensive non sono assolutamente condivisibili in primo luogo perché del tutto sfinite di qualsiasi prova, molte anzi essendo le prove in senso contrario.

Va osservato che sarebbe del tutto singolare ed anomala una procura bancaria di questo tipo e la limitazione andrebbe provata mediante la produzione di copia autentica del mandato in questione.

Ancora nel 2010 e cioè circa due anni fa il ricorrente aveva promesso alla Guardia di Finanza e poi all'amministrazione finanziaria di produrre copia del mandato in questione, ma da allora non ha mai prodotto questa copia e le sue giustificazioni per la mancata produzione sono del tutto inconsistenti risolvendosi in una generica affermazione di difficoltà al reperimento del documento da parte della banca svizzera.

È ovvio ed evidente che questa giustificazione non sta in piedi in primo luogo perché la banca svizzera ha rilasciato delle dichiarazioni che presuppongono il previo esame dei mandati in questione da parte della banca .

In secondo luogo stiamo parlando di investimenti dell'ordine di quasi 2 milioni di Euro ed è del tutto impensabile che per primi il mandante e ciascuno dei due mandatari non abbiano conservato copia documentale di mandati rilasciati per operare su investimenti di questa entità.

A sensi dell'articolo 116 del codice di procedura civile // giudice può desumere argomenti di prova dal contegno delle parti stesse nel processo.

Nel caso è evidente che parte ricorrente non ha prodotto copia del mandato in questione perché non era nel suo interesse farlo non essendo ovviamente credibile che né il ricorrente, né il mandante, né la banca stessa siano in possesso del documento originale.

Altro argomento di prova contraria alle affermazioni di parte ricorrente può essere desunto proprio dalle dichiarazioni di terzo dallo stesso prodotte, dichiarazioni di terzo che hanno, come sopra puntualizzato, natura indiziaria.

In quanto aventi natura indiziaria tali dichiarazioni sono soggette a prudente apprezzamento che non può non tener conto di varie circostanze: in primo luogo del fatto che tali dichiarazioni, prodotte da parte

ricorrente, sono state rilasciate dalla banca dopo l'inizio della procedura di contestazione di violazioni, considerandosi altresì che la banca in questione era ed è in è colpa nei confronti dei propri clienti in conseguenza del comportamento tenuto da un suo dipendente e dunque la banca stessa non è un soggetto terzo ed imparziale, ma è un soggetto che ha tutto l'interesse ad annullare o quantomeno ridurre il danno economico che dovessero patire i suoi clienti in conseguenza di accertamenti conseguenti alla divulgazione di documenti operata da un suo dipendente.

Siamo dunque in presenza di dichiarazioni di terzo che vanno prese con estrema cautela in primo luogo perché provenienti da un soggetto che fa affermazioni sul merito di un mandato del quale peraltro afferma di aver smarrito il documento ( perché se non lo avesse smarrito potrebbe facilmente rilasciarne copia su richiesta del ricorrente mandatario o del correntista mandante ); in secondo luogo si tratta di un soggetto interessato; non terzo.

Tanto premesso: corretta l'osservazione di parte resistente che la circostanza stessa che la banca di Ginevra si sia sentita in dovere di precisare che il ricorrente non ha mai effettuato sul predetto conto nessun tipo di operazione di qualsivoglia natura e specie, sia come operatività, che come prelievo o versamento di cassa presuppone implicitamente l'ammissione che il mandatario aveva la astratta possibilità di effettuare tali operazioni perché altrimenti, in una situazione come quella sopra descritta, la banca avrebbe sicuramente precisato su richiesta del cliente che in ogni caso il mandatario in questione non solo non aveva effettuato operazioni e prelievi, ma neppure aveva in astratto il diritto ad effettuarli.

Non si è mai vista, come sopra detto, una procura bancaria ad operare su un conto che non preveda la possibilità di effettuare versamenti e prelievi: si tratterebbe di una contraddizione in termini.

Per tutti i motivi sopra esposti dunque deve ritenersi provato al di là di ogni ragionevole dubbio che il ricorrente aveva la possibilità di operare sul conto in questione mediante tutte le normali operazioni bancarie che comprendono anche la possibilità di prelievo o trasferimento di somme e valori su altri conti dello stesso soggetto o di terzi perché la possibilità di effettuare bonifici è un altro dei contenuti tipici di qualsiasi procura bancaria.

A prescindere dall'attendibilità di dichiarazioni rilasciate a posteriori da un soggetto con interesse alla questione dunque, il requisito della disponibilità, integrandosi nella possibilità di operare sul conto con le normali operazioni bancarie è ampiamente dimostrato.

In particolare sull'imponibilità in Italia di redditi di fonte estera:

resta da esaminare il secondo requisito e cioè il collegamento tra detta operatività su conti esteri e la possibilità che ne derivi un reddito imponibile in Italia.

In verità è questo il punto principale della difesa di parte ricorrente che giustamente sottolinea la particolarità del caso in esame rispetto alla stragrande maggioranza delle altre procedure instaurate in

Italia in conseguenza della cosiddetta lista Falciani perché nella maggioranza degli altri casi noti si trattava di detenzione da parte di titolari del conto; mentre in questo caso siamo in presenza di mandatario.

Afferma dunque con enfasi il ricorrente che, pur non ritenendosi egli tecnicamente detentore di attività finanziarie estere, in ogni caso tale detenzione non potendo generare per lui redditi imponibili in Italia comporterebbe il venir meno dell'obbligo previsto dall'articolo 4 della L. n. 227 del 1990.

A parere di questo Giudice tra tutte le obiezioni formulate da parte ricorrente questa è sicuramente la più meritevole di attenzione ed approfondimento perché bisogna considerare in primo luogo il tenore letterale della norma in questione ed in secondo luogo il suo scopo ed inquadramento nel complesso della normativa di contrasto all'evasione nel quale deve essere inserita.

Va dunque detto che trattandosi di un obbligo ad adempiere una segnalazione nell'ambito di una normativa di monitoraggio vanno sicuramente segnalate tutte quelle situazioni nelle quali c'è un pericolo ed una possibilità astratta di evasione di obblighi contributivi indipendentemente dal fatto che nel caso concreto vi sia stata una concreta e dimostrata evasione.

Sotto questo profilo è pertinente il richiamo operato dalla difesa di parte resistente all'articolo 12 del D.l. n. 78 del 1 luglio 2009 intitolato contrasto ai paradisi fiscali il quale al secondo comma dell'articolo 12 precisa 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..... in violazione degli obblighi di dichiarazione di cui ai commi 1,2.e3 dell'articolo 4 del D.l. 28 luglio 1990, n. 167, convertito dalla L. 4 agosto 1990, n. 227, ai soli fini fiscali si presumono costituite, salva la prova contraria, mediante redditi sottratti a tassazione.

Pertanto parte resistente sembra sostenere che a sensi della norma in questione anche le attività finanziarie qui in questione si presumono costituite, salva la prova contraria, mediante redditi sottratti a tassazione.

In proposito parte ricorrente ha rilevato che nel caso di specie l'Amministrazione Finanziaria ha solo contestato e sanzionato il mancato adempimento di obblighi formali senza recuperare materia imponibile ed ha osservato che questo comportamento comporterebbe il riconoscimento che le attività finanziarie in questione non hanno comportato il conseguimento di redditi imponibili in Italia, con ciò facendo venir meno anche l'obbligo previsto dall'articolo quattro della L. n. 227 del 1990.

L'Amministrazione Finanziaria ha replicato di essere ancora in termini ad accertare tali redditi tenuto anche conto del raddoppio dei termini previsto nel caso di reati.

In effetti la questione del concreto conseguimento di redditi imponibili in Italia nel caso di specie non è stata finora affrontata in maniera adeguata ed approfondita dall'amministrazione finanziaria che ha forse sottovalutato la rilevanza anche in questo procedimento dell'esame di quest'aspetto.

In questa sede questo Giudice da atto della circostanza che la questione dell'effettivo conseguimento in capo al ricorrente nel caso concreto di redditi imponibili in Italia ha formato oggetto di discussione orale in udienza, ma agli atti non vi sono né memorie né documentazione che permettano a questo Giudice di approfondire a sua volta la questione la quale pertanto deve ritenersi allo stato impregiudicata, dovendosi peraltro prendere atto del fatto che allo stato non è stata contestata al ricorrente alcuna evasione ad obblighi contributivi.

Deve però subito aggiungersi che va respinta anche in questo caso l'argomentazione di parte ricorrente il quale vorrebbe ne fosse dedotta in maniera consequenziale la mancata soggezione agli obblighi di segnalazione sanzionati con l'atto impugnato.

Abbiamo sopra detto ed evidenziato che la normativa in questione va inquadrata ed interpretata nell'ambito di una normativa di contrasto all'evasione fiscale ed in particolare di contrasto ai paradisi fiscali e conseguentemente per pacifico riconoscimento dottrinale e giurisprudenziale così come abbiamo affermato che l'obbligo di segnalazione sussiste in presenza della possibilità di movimentazione del conto indipendentemente dalla sua effettiva operatività; altrettanto parallelamente va affermato che l'innegabile collegamento tra gli obblighi di segnalazione e la conseguente detenzione di redditi imponibili in Italia presuppone anche la semplice possibilità di consecuzione di redditi imponibili in Italia, indipendentemente dal fatto che nel caso concreto vi sia la prova di un'avvenuta consecuzione.

In proposito vanno richiamate le conclusioni alle quali questo Giudice è pervenuto in tema di prova della detenzione di attività finanziarie all'estero.

Abbiamo sopra visto che in questa sede bisogna concludere, sulla base delle prove agli atti, che il ricorrente poteva movimentare il conto in questione e dunque logicamente poteva effettuare sia prelievi che bonifici in favore, ipoteticamente, anche di se stesso.

Dunque sicuramente egli aveva la possibilità di conseguire redditi imponibili in Italia perché, contrariamente a quanto sostenuto dal ricorrente, la posizione di mandatario di un familiare stretto non legato da vincoli lavorativi di subordinazione con il titolare del conto non è assimilabile alla posizione del cittadino italiano, residente in Italia, che per caso sia dipendente di società estera ed in tale pacifica veste di dipendente operi in nome e per conto del suo datore di lavoro.

Va anche considerato che lo stesso ricorrente ha prodotto una dichiarazione della banca elvetica secondo la quale faceva parte dei poteri del mandatario operare in caso di premorienza del titolare del conto..... per conto dell'intestatario.

A proposito di questa singolare affermazione non si può non osservare come sembra impossibile, in linea teorica prima ancora che pratica, operare per conto di un intestatario premorto; tuttavia questa dichiarazione non è peregrina come potrebbe sembrare ad un esame superficiale perché è noto che molti ordinamenti esteri riconoscono con larghezza la validità del mandato post mortem ed è anche noto,

soprattutto da ripetute notizie di stampa in occasione di clamorose vicende successive che hanno interessato l'opinione pubblica, che in molti casi i detentori di conti esteri ignoti al fisco per vari motivi, ben comprensibili ma diversi da caso a caso, hanno voluto che le disponibilità di tali conti esteri, nel caso di premorienza, rimanessero ignote anche ai loro familiari legittimari o perlomeno ad alcuni di essi oppure, in altri casi, rimanessero ignote ai loro soci d'affari, e pertanto è credibile e ragionevole che nel caso di specie il mandato in questione sia stato conferito anche per permettere ai mandatari di acquisire le disponibilità del conto in questione nel caso di premorienza.

L'affermazione prodotta dallo stesso ricorrente che egli era abilitato ad operare per il caso di premorienza del fratello dunque è credibile, ancorché non documentata con la produzione di copia autentica del mandato, ma integra sicuramente la possibilità di conseguire per tale strada capitali imponibili in Italia sottraendoli alla tassazione cui sarebbero soggetti se regolarmente dichiarati nella dichiarazione di successione perché in questo caso concreto gli importi sono ampiamente superiori alla franchigia concessa ad un fratello dalla normativa sull'imposta di successione.

Conclusivamente sui punti considerati questo Giudice riconosce che la Legge pone un necessario collegamento tra l'obbligo di segnalazione imposto da questa norma sul monitoraggio fiscale e la possibilità di consecuzione di redditi imponibili in Italia, ma trattasi per l'appunto di una semplice possibilità che in questo caso sicuramente sussiste sia nel caso di effettuazione di bonifici in favore o nell'interesse in tutto o in parte del mandatario, possibilità sicuramente prevista dalla sua posizione di mandatario; sia nel caso di prelievo per l'ipotesi di premorienza del fratello, possibilità anche questa conseguente sicuramente alla sua posizione di mandatario.

Pertanto il ricorrente, indipendentemente dal fatto che in concreto abbia conseguito redditi imponibili in Italia in forza della previsione dell'articolo 12 del D.L. n. 78 del 2009 o in forza di altre prove che eventualmente risultassero alla Amministrazione Finanziaria, sicuramente era nella possibilità di conseguire tali redditi in forza dei poteri attribuitigli dal mandato qui in questione e come tale era soggetto agli obblighi, pacificamente non adempiuti, previsti dall'articolo quattro della L. n. 227 del 1990.

Sulla presunta inapplicabilità delle sanzioni per incertezza normativa: questo Giudice nega rilevanza all'obiezione formulata perché è corretta l'affermazione di parte resistente, corroborata da ampi riferimenti giurisprudenziali, che la Corte di Cassazione ha fornito sempre un'interpretazione molto restrittiva e rigorosa della nozione di obiettive condizioni di incertezza e d'altra parte la norma qui in questione non presenta margini di opinabilità interpretative sui punti chiave qui in discussione sopra esaminati per tutte le ragioni sopra esposte e qui richiamate.

Neppure può invocarsi la carenza dell'elemento soggettivo perché anche in questo caso è condivisibile l'affermazione di parte resistente che sottolinea come sicuramente il ricorrente conoscesse l'esistenza di quel conto e la sua qualifica di mandatario con la conseguente possibilità di disporre delle attività

finanziarie ivi depositate e dunque sicuramente egli è imputabile, se non di dolo, quantomeno di grave negligenza.

Inammissibile infine l'ultima obiezione subordinata riferita a presunta erronea determinazione degli importi contestati perché è incomprendibile in cosa consista il presunto errore di calcolo e non è stato dichiarato quale sarebbe stato, a parere del ricorrente, il calcolo corretto da effettuarsi in alternativa a quello in concreto effettuato nell'atto impugnato.

Per tutti i motivi sopra esposti il ricorso va respinto, le spese di giudizio seguono la soccombenza e vengono liquidate come da nota dell'Ufficio ritenuta congrua e divisibile.

**P.Q.M.**

La Commissione respinge il ricorso e condanna il ricorrente alla rifusione delle spese di lite in favore dell'Agenzia delle Entrate di Treviso, che liquida nella somma di Euro 11.000,00 come da nota spese.