

Civile Ord. Sez. 5 Num. 28164 Anno 2022

Presidente: CRUCITTI ROBERTA

Relatore: ANGARANO ROSANNA

Data pubblicazione: 27/09/2022

**IRPEF AVVISO DI
ACCERTAMENTO**

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 21033/2015 R.G. proposto da:

CAPONI ARIANNA, elettivamente domiciliato in Roma, Via Oslavia, 28, presso lo studio dell'Avv. Roberto Bottacchiari che la rappresenta e difende.

– ricorrente –

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore *pro tempore*, elettivamente domiciliata in Roma Via dei Portoghesi 12, presso l'Avvocatura generale dello Stato che la rappresenta e difende.

– controricorrente –

avverso la sentenza della COMM.TRIB.REG. TOSCANA, n. 318/30/2015 depositata il 18/02/2015.

Udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio del 22 giugno 2022 dal consigliere Rosanna Angarano.

Rilevato che:

1. Arianna Caponi ricorre, con sette motivi, nei confronti dell' Agenzia delle Entrate, che resiste con controricorso, avverso la sentenza in epigrafe con la quale la C.t.r. ha rigettato l'appello dalla medesima proposto avverso la sentenza di primo grado che aveva rigettato il ricorso avverso l'avviso di accertamento con il quale, per l'anno di imposta 2006 erano stati recuperati a tassazione, ai fini Irpef e relative addizionali, i redditi derivanti da disponibilità finanziarie depositate presso la HSBC Private Bank di Ginevra a seguito dell'acquisizione di dati dalla c.d. «lista Falciani», relativa ai contribuenti italiani.

3. La C.t.r. riteneva legittimo l'utilizzo dei dati raccolti e trasmessi dall'Amministrazione finanziaria francese e riteneva documentate le operazioni finanziarie poste a fondamento dell'avviso di accertamento che risultavano da una scheda cliente, così detta *fische*, della Banca HSBC di Ginevra.

4. La ricorrente ha depositato memoria.

Considerato che:

1. Con il primo motivo la ricorrente denuncia, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ. la violazione e falsa applicazione degli artt. 6, comma 2, 10, comma 1, 12, comma 2, legge 27 luglio 2000, n. 212, degli artt. 31-*bis* e 41 d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, della direttiva 77/799/CE, della Convenzione tra Italia e Francia ratificata con legge 07 gennaio 1992, n. 20, degli artt. 115, primo comma, e 116, cod. proc. civ.

In particolare, censura la sentenza impugnata per aver ritenuto legittima l'acquisizione dei dati trasmessi dell'Amministrazione finanziaria francese, asseritamente avvenuta tramite «i canali di collaborazione internazionale», ma senza alcuna prova della circostanza. Assume, inoltre, che sarebbe errata anche l'affermazione

per cui, ai sensi dell'art. 41 del d.P.R. n. 600 del 1973, in caso di omessa dichiarazione, l'Ufficio potrebbe determinare il reddito in base ai dati ed alle notizie comunque raccolte, posto che tale norma presuppone il legittimo accertamento di un maggior reddito rispetto al dichiarato.

2. Con il secondo motivo la ricorrente denuncia, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 4, cod. proc. civ. la nullità della sentenza o del procedimento per violazione degli artt. 112, 115, 116, 132, secondo comma, n. 4, cod. proc. civ, dell'art. 118 disp. att. cod. proc. civ. dell'art. 36, comma 2, n. 4, d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546.

In particolare, censura la sentenza impugnata per aver omesso l'esame del motivo di censura della sentenza di primo grado con il quale si era dedotta l'insussistenza di riscontri di attendibilità della «scheda» di origine illecita e per non aver preso atto dell'insussistenza di detti ultimi.

3. Con il terzo motivo la ricorrente denuncia, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., la violazione e falsa applicazione dell'art. 42 d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600.

In particolare, censura la sentenza impugnata per aver ritenuto legittimo l'accertamento, sebbene fondato su documentazione, non resa nota, ulteriore rispetto alla «scheda» o «fiche», come dichiarato nell'avviso di accertamento nel quale si era espressamente precisato che il medesimo si era fondato «principalmente» – e dunque non esclusivamente – su detta scheda.

4. Con il quarto motivo la ricorrente denuncia, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ. la violazione degli artt. 13-*bis*, comma 4, d.l. 1° luglio 2009, n. 78 convertito con modificazioni dalla legge 3 agosto 2009, n. 102, dell'art. 14, comma 1, d.l. 25 settembre 2001, n. 350, convertito con modificazioni dalla legge 23 novembre 2001, n. 409.

5. Con il quinto motivo la ricorrente denuncia, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 4, cod. proc. civ. la nullità della sentenza o del procedimento per violazione degli artt. 112, 115, 116, 132, secondo comma, n. 4, cod. proc. civ., dell'art. 118 disp. att. cod. proc. civ. e dell'art. 36, comma 2, n. 4, d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546.

In particolare, con i due motivi che precedono la ricorrente censura la sentenza impugnata per non aver tenuto conto della circostanza che, essendosi avvalsa del c.d. «scudo fiscale» restava precluso lo svolgimento di attività di accertamento, imprescindibilmente sottesa all'accertamento di imponibili eccedenti rispetto a quanto «scudato».

6. Con il sesto motivo la ricorrente denuncia, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 4, cod. proc. civ. la nullità della sentenza o del procedimento per violazione degli artt. 112, 115, 116, 132, secondo comma, cod. proc. civ., dell'art. 118 disp. att. cod. proc. civ. e dell'art. 36, comma 2, n. 4, d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546.

In particolare, censura la sentenza impugnata nella parte in cui ha accertato l'eccedenza degli importi detenuti rispetto a quelli «scudati» convertendo i saldi mensili da dollaro USA ad Euro sul presupposto, privo di riscontro, che le attività finanziarie fossero tenute in moneta statunitense.

7. Con il settimo motivo la ricorrente denuncia, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 4, cod. proc. civ. la nullità della sentenza o del procedimento per violazione degli artt. 112, 115, 116, 132, secondo comma, cod. proc. civ., dell'art. 118 disp. att. cod. proc. civ. e dell'art. 36, comma 2, n. 4, d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546.

In particolare con una prima censura assume l'erronea applicazione della prova presuntiva per mancanza dei requisiti di gravità precisione e concordanza e l'omesso esame e l'omessa decisione sulla specifica doglianza. Con una seconda censura assume che i saldi mensili riportati sulla «scheda» non rappresenterebbero elementi e circostanze di fatto

certi per poter ritenere che essi implicino versamenti su conto bancario. Inoltre, se anche fossero stati riconosciuti o fossero state diversamente verificati, non sarebbero idonei a far ritenere che vi siano stati versamenti su conto bancario o altri accrescimenti patrimoniali, in quanto non oggetto di specifica accertamento.

8. I motivi primo, secondo, terzo, quarto, quinto e la prima censura di cui al settimo motivo, da esaminarsi congiuntamente in quanto connessi, sono infondati.

8.1. In primo luogo vanno disattese le plurime censure, di cui ai motivi citati, di omesso esame ed omessa decisione sulle questioni di volta in volta prospettate.

Per giurisprudenza consolidata di questa Corte il giudice non è tenuto ad occuparsi espressamente e singolarmente di ogni allegazione, prospettazione ed argomentazione delle parti, risultando necessario e sufficiente, in base all'art. 132, primo comma, n. 4, cod. proc. civ., che esponga, in maniera concisa, gli elementi in fatto ed in diritto posti a fondamento della sua decisione; per l'effetto devono ritenersi per implicito disattesi tutti gli argomenti, le tesi e i rilievi che, seppure non espressamente esaminati, siano incompatibili con la soluzione adottata e con l'*iter* argomentativo seguito. Ne consegue che il vizio di omessa pronuncia – configurabile solo allorché risulti completamente omesso il provvedimento del giudice indispensabile per la soluzione del caso concreto – non ricorre nel caso in cui, seppure manchi una specifica argomentazione, la decisione adottata in contrasto con la pretesa fatta valere dalla parte ne comporti il rigetto (Cass. 25/06/2020, n. 12652).

Secondo risalente insegnamento di questa Corte, al giudice di merito non può imputarsi di avere omesso l'esplicita confutazione delle tesi non accolte o la particolareggiata disamina degli elementi di giudizio non ritenuti significativi, giacché né l'una né l'altra gli sono

richieste; l'esigenza di adeguata motivazione è soddisfatta laddove il raggiunto convincimento, come nella specie, risulti da un esame logico e coerente, non già di tutte le prospettazioni delle parti e le emergenze istruttorie, bensì solo di quelle ritenute di per sé sole idonee e sufficienti a giustificarlo. In altri termini, non si richiede al giudice del merito di dar conto dell'esito dell'avvenuto esame di tutte le prove prodotte o comunque acquisite e di tutte le tesi prospettategli, ma di fornire una motivazione logica ed adeguata dell'adottata decisione, evidenziando le prove ritenute idonee e sufficienti a suffragarla, ovvero la carenza di esse (*ex plurimis*, Cass. 02/04/2020, n. 7662, Cass. 30/01/2020, n. 2153).

8.2. La C.t.r. ha esaminato compiutamente le questioni poste al suo esame, alcune delle quali devono ritenersi implicitamente rigettate, concludendo per il legittimo utilizzo dei dati trasmessi dall'Amministrazione finanziaria francese e per la legittima determinazione del reddito del contribuente.

8.3. Questa Corte, pur avendo statuito che la presunzione di evasione sancita, con riferimento agli investimenti ed alle attività di natura finanziaria negli Stati o territori a regime fiscale privilegiato, dall'art. 12, comma 2, d.l. n. 78 del 2009, convertito, con modificazioni, dalla legge n. 102 del 2009, in vigore dal 1° luglio 2009, non ha efficacia retroattiva, con riferimento agli anni di imposta antecedenti alla sua entrata in vigore, ha precisato che ciò non preclude all'Ufficio di provare l'esistenza di redditi non dichiarati dal contribuente, detenuti occultamente in Paesi a fiscalità privilegiata, anche sulla base di presunzioni semplici, gravi, precise e concordanti, ex art.38 d.P.R. n.600 del 1973 con riguardo alla rettifica del reddito delle persone fisiche, senza fare ricorso alla presunzione legale in oggetto (Cass. 29/11/2019 n. 31243).

A tal fine va considerato che, secondo la giurisprudenza consolidata di questa Corte, civile e tributaria, in tema di presunzioni semplici, gli elementi di prova non devono essere più di uno, ben potendo il giudice fondare il proprio convincimento su uno solo di essi, purché grave e preciso, dovendo il requisito della «concordanza» ritenersi menzionato dalla legge solo in previsione di un eventuale, ma non necessario, concorso di più elementi presuntivi (Con specifico riferimento alla lista Falciani, Cass. 12/02/2018, n. 3276 la quale ha affermato che l'Amministrazione finanziaria può fondare la propria pretesa anche su un unico indizio, se grave e preciso, cioè dotato di elevata valenza probabilistica).

8.4. Quanto all'acquisizione di dei dati posti a fondamento dell'atto impositivo impugnato, la giurisprudenza univoca di questa Corte, con specifico riguardo alla «lista Falciani», ha stabilito che, in tema di accertamento tributario, è legittima l'utilizzazione di qualsiasi elemento con valore indiziario, anche acquisito in modo irrituale, ad eccezione di quelli la cui inutilizzabilità discenda da specifica previsione di legge, e salvi i casi in cui venga in considerazione la tutela di diritti fondamentali di rango costituzionale (Cass. 05/12/2019, n. 31779, Cass. 28/04/2015, n 8605).

La Corte ha individuato precisi indici normativi dai quali inferire la piena utilizzabilità del materiale del quale qui si discute, individuati nell'art. 39, comma 2, e 41, comma 2, d.P.R. n. 600 del 1973, e nell'art. 55, primo comma, d.P.R. n. 633 del 1972, che prendono esplicitamente in considerazione l'utilizzo di elementi «comunque» acquisiti, e perciò anche nell'esercizio di attività istruttorie attuate con modalità diverse da quelle indicate negli artt. 32 e 33 del d.P.R. n. 600 del 1973 e nell'art. 51 del d.P.R. n. 633 del 1972. Tali disposizioni individuano, quindi, un principio generale di non tipicità della prova che consente l'utilizzabilità – in linea di massima – di qualsiasi elemento

che il giudice correttamente qualifichi come possibile punto di appoggio per dimostrare l'esistenza di un fatto rilevante e non direttamente conosciuto; nessun rilievo assume la circostanza che i documenti fossero privi di sottoscrizione, poiché le modalità del rinvenimento conferiscono agli stessi una rilevanza probatoria indiziaria, valutata in tal senso dal giudice di appello, con una considerazione d'insieme dei vari elementi, ai sensi dell'art. 2729 cod. civ..

8.5. La prova per presunzioni può, pertanto, essere costituita anche da acquisizioni provenienti da una autorità straniera nell'ambito di direttive comunitarie o di accordi bilaterali.

Nel caso di specie la fonte è costituita dalla direttiva 77/799/CEE del Consiglio, del 19 dicembre 1977, relativa alla reciproca assistenza fra le autorità competenti degli Stati membri nel settore delle imposte. Come è stato chiarito dalla Corte di giustizia (Corte giustizia, Grande Sezione, 22 ottobre 2013, causa C- 276/12) la direttiva 77/799 non tratta del diritto del contribuente di contestare l'esattezza dell'informazione trasmessa e non impone alcun obbligo particolare quanto al contenuto di quest'ultima, dato che spetta solo agli ordinamenti nazionali fissare le relative norme; ne discende che il contribuente può contestare le informazioni che lo riguardano, trasmesse all'amministrazione fiscale dello Stato membro richiedente, secondo le norme e le procedure applicabili nello Stato membro interessato. Spetta al giudice nazionale stabilire il valore probatorio che deve essere riconosciuto, nel caso specifico, all'informazione comunicata da uno Stato membro in base alla direttiva 77/799. Anche se i dati costituenti il frutto di cooperazione informativa intracomunitaria restano contestabili dal contribuente – il quale può 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 77/799 – e pur dovendo negarsi che

la mera acquisizione di informazioni mediante lo strumento di cooperazione comunitaria abbia la capacità di «purgare» gli elementi acquisiti da eventuali illegittimità o vizi per la sola derivazione da autorità estere, deve, parimenti, escludersi l'inutilizzabilità degli elementi trasmessi dall'autorità fiscale francese in ragione della loro provenienza illecita, ossia dal trafugamento dei dati bancari da parte di un ex dipendente della banca svizzera HSBC, Hervé Falciani.

8.6. Alla luce delle considerazioni che precedono, non può ritenersi illegittima l'attività posta in essere dall'Amministrazione fiscale interna su impulso di quella francese in forza della direttiva 77/799, tenuto conto che, alla base della riservatezza dei rapporti tra banche e clienti, non ci sono valori della persona umana da tutelare, ma ci sono solo interessi patrimoniali ed istituzioni economiche.

8.7. Neppure può farsi discendere l'inutilizzabilità degli elementi desunti dalla cd. «lista Falciani» dalla condotta illecita a monte dell'azione dell'Ufficio fiscale francese, essendo essa riferibile personalmente al solo Hervé Falciani.

Sul punto questa Corte ha precisato che l'eventuale responsabilità penale dell'autore materiale della lista – questione che esula dalla vicenda processuale odierna, non risultando la condotta nemmeno posta in essere in Italia (v. art. 7 cod. pen. rispetto alle ipotesi delittuose per le quali è astrattamente profilabile una competenza del giudice italiano in relazione a condotte commesse all'estero) – e, comunque, l'illiceità della di lui condotta nei confronti dell'istituto bancario presso il quale operava, non è in grado di determinare l'inutilizzabilità della documentazione anzidetta nel procedimento fiscale a carico del contribuente utilizzata dal Fisco italiano al quale è stata trasmessa dalle autorità francesi (Cass. 28/4/2015, n. 8606).

8.8. Alcuo dubbio può nutrirsi sulla correttezza del procedimento di estrazione dei documenti dall'*hard disk* e sul fatto che non vi siano

state alterazioni, in quanto le operazioni trovano attestazione nel processo verbale di constatazione della Guardia di Finanza che fa prova di quanto avvenuto alla presenza dei verificatori fino a querela di falso. Il verbale, infatti, è assistito da fede privilegiata, ai sensi dell'art. 2700 cod .civ., relativamente ai fatti attestati dal pubblico ufficiale come da lui compiuti o avvenuti in sua presenza o che abbia potuto conoscere senza alcun margine di apprezzamento o di percezione sensoriale, nonché quanto alla provenienza del documento dallo stesso pubblico ufficiale ed alle dichiarazioni a lui rese (vedi, *ex multis*, Cass. n. 24461 del 05/10/2018 n. 24461).

8.9. Come già chiarito da questa Corte, la c.d. «scheda clienti» non può essere valutata alla stregua di foglio anonimo.

Incombe sul contribuente l'onere di giustificare l'incoerenza tra l'ammontare delle disponibilità in Paese estero a fiscalità privilegiata, secondo il Fisco facenti al medesimo capo sulla base delle risultanze della c.d. lista Falciani, e l'entità delle somme oggetto di scudo fiscale, onde godere dell'effetto preclusivo di cui all'art. 14, comma 1, lett. a), d.l. 25 settembre 2001, n. 350, convertito, con modificazioni, dalla legge 23 novembre 2001, n. 409; ciò in ragione della valenza presuntiva sopra chiarita degli elementi desumibili dalla «lista Falciani» medesima (così pure Cass. 07/06/2022, n. 18359, Cass. 25/02/2020, n.4984).

8.10. La preclusione per nuovi accertamenti opera limitatamente alle disponibilità detenute all'estero palesate al fisco ed oggetto di rimpatrio, ma non preclude di certo l'accertamento di ulteriori disponibilità che il contribuente ha tenuto nascoste. La preclusione alle ulteriori attività di accertamento è, quindi, limitata dal legislatore in base ad un parametro oggettivo, che riguarda la somma «scudata», ma non sotto il profilo soggettivo, che concerne il contribuente che ha palesato l'esistenza di somme all'estero, non dichiarate in Italia.

L'immunità fiscale è riconosciuta esclusivamente per quelle somme, detenute all'estero e non indicate nella radicazione dei redditi, che sono state dichiarate al Fisco successivamente per beneficiare dello scudo fiscale. È ovvio, però, che se l'Amministrazione finanziaria viene a conoscenza dell'esistenza all'estero di ulteriori somme, diverse da quelle scudate, sulla base di ulteriori e diversi elementi, fondati nella specie sulla lista Falciani, non può essere opposta in alcun modo la preclusione di verifica fiscale, che concerne esclusivamente le somme oggetto di scudo fiscale. (Cass. 23/09/2021, n. 25818)

8.11. In ragione di quanto sopra espresso va, altresì, escluso il vizio di motivazione dell'avviso di accertamento in ragione della mancata allegazione di ulteriore documentazione in quanto, per un verso, l'atto impositivo è fondato sugli elementi oggetto di esame nei punti precedenti, tutti noti al contribuente, e, per altro verso, il ricorrente nemmeno individua specificamente il documento, ulteriore rispetto a quelli conosciuti, su cui si sarebbe fondato l'accertamento.

8.12. La sentenza della C.t.r. si è conformata a questi principi in quanto ha fondato la sua decisione compiendo autonoma valutazione dei dati acquisiti dall'Ufficio, ritenuti pienamente utilizzabili, in ordine alle operazioni finanziarie effettuate, e delle contestazioni mosse dal contribuente.

In motivazione, infatti, ha espressamente fatto riferimento all'art. 41 d.P.R. n. 600 del 1973 ed alla conseguente legittima determinazione del reddito anche sulla scorta di presunzioni semplici; alla irrilevanza di documentazione non conosciuta dal contribuente e non relativa alla sua posizione personale, fondandosi l'accertamento su un processo verbale di contestazione perfettamente conosciuto dal contribuente; ha aggiunto che l'accertamento aveva riguardato disponibilità maggiori di quelle «scudate» rispetto alle quali non poteva ritenersi esistente una «rinuncia» dell'Ufficio all'accertamento dei redditi imponibile.

9. Il sesto motivo è inammissibile.

La sentenza della Commissione tributaria regionale è stata depositata il 18/02/2015, mentre l'appello è stato depositato il 03/06/2014, quindi dopo l'11 settembre 2012, sicché trova applicazione il disposto dell'art. 348-ter c.p.c., introdotto dal d.l. n. 83 del 2012, in presenza di una doppia decisione conforme di merito, che non consente l'articolazione del motivo di ricorso per cassazione per vizio della motivazione.

In realtà, il ricorrente, pur facendo riferimento ad una violazione di legge compiuta dal giudice di merito chiede, nella sostanza, una rivalutazione dei fatti da parte di questa corte, non consentita in sede di legittimità.

10. La seconda censura di cui al settimo motivo è anch'essa inammissibile.

Anche in questo caso si chiede una nuova valutazione degli elementi di fatto, già congruamente compiuta dal giudice di merito, in presenza, per di più, di una doppia decisione conforme di merito, che vieta la deduzione del vizio di motivazione, ai sensi dell'art. 348-ter cod. proc. civ.

11. Il ricorso, va, pertanto, rigettato.

12. Le spese del giudizio di legittimità seguono la soccombenza.

P.Q.M.

Rigetta il ricorso e condanna la ricorrente a corrispondere all'Agenzia delle entrate le spese del giudizio di legittimità, che liquida in euro 5.600,00 a titolo di compenso, oltre alle spese prenotate a debito.

Ai sensi dell'art. 13, comma 1-*quater*, d.P.R. n. 115 del 2002, dà atto della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento, da parte del ricorrente, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato

pari a quello previsto per il ricorso a norma del comma 1-*bis* del citato art. 13, se dovuto.

Così deciso in Roma, il 20 settembre 2022.