

COMM. TRIB. PROVINCIALE MILANO - 01/26/2012

Svolgimento del processo

L'Agenzia delle Entrate ha notificato il 16 luglio 2009 al signor Eu.Cr. avviso d'accertamento con cui, per l'anno 2004, ha accertato redditi di capitale di fonte estera non dichiarati di € 60.000, determinando le maggiori imposte dovute e comminando le sanzioni pecuniarie sotto indicate:

Imposte	
* Irpef	27.000,00
* Addizionale regionale	840,00
	<hr/>
	27.840,00
Sanzioni	41.760,00
	<hr/>
	69.600,00

Nella parte motiva l'Ufficio evidenzia che l'accertamento trae origine dalla segnalazione della Direzione Centrale Accertamento - per il tramite della Direzione Regionale - di notizie acquisite in forza dello scambio d'informazioni tra gli stati membri della CEE nell'ambito dell'attività di cooperazione internazionale di reciproca assistenza.

Le informazioni acquisite concernono i seguenti enti:

i) la Railey Invest & Finance LTD con sede nelle British Virgin Islands, costituita il 10 giugno 1998, le cui partecipazioni sono detenute dalla Maoce Anstalt con sede in Vaduz (Principato del Liechtenstein). Società quest'ultima costituita dalla LGT Treuhand di Vaduz in esecuzione di mandato conferitole dal cittadino elvetico, signor Fr.Pu., a sua volta mandatario del signor Eu.Cr..

La Maoce Anstalt di Vaduz oltre a gestire la Railey Invest & Finance LTD gestisce le partecipazioni di altre due società aventi sede nelle British Virgin Islands: la Surdaland Finance Incorporation e, dal 2000, la Kane Worldwide Inc. (per le quali non è stato rinvenuto, dalla documentazione acquisita, alcun collegamento col signor Cr.).

Il consigliere della Riley Invest & Finance LTD, il signor Pi.Sc. (della LGT Treuhand di Vaduz), nella lettera dell'8/11/1999 (all. 25) attesta che : -la società appartiene al signor Eu.Cr.; -lo stesso è definito dal signor Fr.Pu. un imprenditore italiano residente a Milano, attivo nel ramo farmaceutico; -in Riley vengono "tenuti investimenti privati" di cui il Pu. si "mostra d'accordo a documentare la posizione di proprietà economica di Eu.Cr. per il quale si chiede la preparazione per la successiva sua visita del contratto di mandato fiduciario "Ma.Eu.Cr." redatto in italiano, riguardante il "mantenimento fiduciario della Riley".

Da una missiva dell'8 febbraio 2001, inviata dalla LGT Treuhand di Vaduz al signor Fr.Pu., risulta che la Maoce Anstalt ha detenuto le partecipazioni in dette società sino alla fine del 2000, cioè in concomitanza del trasferimento del mandato di amministrazione dal Fr.Pu. alla "Administral Antaltdt di Vaduz".

In merito alle disponibilità facenti capo alle società Railey Invest & Finance LTD (intestataria del conto n. 1145179) e Maoce Anstalt (solamente quelle confluite sul conto nr 0131003) facenti capo al signor Eu.Cr., l'esame di detti E/C hanno evidenziato che, quanto alla prima, nel 1999, a fronte della valutazione del suo patrimonio al 31/12/1999 di 6.783,10 FSV, sono stati fatti versamenti per 1.706.844 FSV e prelievi per 1.545.997 FSV; quanto alla seconda, a fronte della valutazione del suo patrimonio al 31/12/1999 di 28.518,70 FSV, sono stati fatti versamenti per 2.102.349,10 FSV e prelievi per 1.1788.820,40 FSV.

Quindi nel 1999 il signor Cr., attraverso dette società, ha detenuto all'estero attività per un totale di 3.844.515,20 FSV (pari alla somma dei saldi di fine anno e dei versamenti effettuati);

ii) la "Furano Anstalt" con sede in Vaduz, costituita il 25/05/1977, la cui gestione dapprima affidata al signor Fr.Pu. per mandato conferitogli dalla LGT Treuhand di Vaduz, viene trasferita il 0610212001 alla "Administral Antaldt" in concomitanza al trasferimento della gestione della Maoce Anstalt. Il signor Pi.Sc. della LGT Treuhand di Vaduz nell'annotazione in calce alla lettera LGT Teuhand del 18/11/1999 attesta che anche questa società appartiene al signor Eu.Cr. (indicato con la sigla EC); per il quale cui si chiede la preparazione d'un contratto di mandato fiduciario tra lui e la Furano Anstalt.

Circostanza che attesta che il signor Eugenio Cr. è l'effettivo avente diritto economico delle disponibilità della società. Poiché "intorno" al 27/01/1999 risulta che la Furano Antalt ha espresso la volontà di entrare nell'accordo denominato "Contratto di acquisto titoli" (convertible promissary notes), d'emettersi dalla Norian Corporation per 4 milioni di \$ US, l'Ufficio in assenza di documentazione "bancario-contabile", ha presunto che la differenza tra i 3.000.000 di euro costituiti all'estero e la somma sopra accertata di 3.844.515,20 FSV (equivalenti a 2.402.336,04 euro), ammontante a 597.663,96 euro corrisponda all'entità dell'investimento in detti titoli.

Quanto ai motivi che legittimano l'accertamento l'Ufficio - dopo aver evidenziato che il contribuente, pur essendovi obbligato, non ha assolto gli obblighi dichiarativi di cui all'art. 4 del DL 167/1990 e fatto presente che lo stesso non ha dato dimostrazione che l'investimento è già stato assoggettato a tassazione o sia detenuto all'estero da annualità non più accertabili - ravvisa "i presupposti affinché si possa ritenere che l'investimento sia stato alimentato da redditi prodotti in periodi di imposta non ancora decaduti." e precisamente nell'anno 2001. Conseguentemente sul citato investimento estero l'Ufficio ha stabilito per l'anno 2004 un reddito di capitale di fonte estera di € 60.000 determinato applicando all'investimento estero il tasso ufficiale medio di sconto del 2% vigente nel 2004.

Avverso tale atto la contribuente ha proposto ricorso rimettendolo all'Agenzia delle entrate il 26 ottobre 2009 e copia -con l'attestazione di conformità- presso la Segreteria della Commissione tributaria il 13 novembre 2009. Il contribuente ammette preliminarmente di aver avuto disponibilità all'estero, non dichiarate, limitatamente però di soli US \$ 400.000. Disponibilità intestate alla Riley Investment & Finance LTD - di cui era proprietario - depositate su conto corrente acceso presso la banca LGT del Liechtestein (n. 0145179) estinto, per perdite e prelievi, sin dal 2003.

Dopo aver fatto presente di aver evaso al questionario notificatogli dall'Ufficio ricostruendo in modo preciso ed analitico l'intera storia del suo investimento producendo la copia di tutti gli e/c bancari della Riley dal settembre 1998 all'agosto 2003:

i) eccepisce l'avvenuta decadenza dell'Ufficio dai poteri dell'accertamento del presunto importo di € 3.000.00 detenuto nel 1999 nel Principato del Liechtenstein (peraltro utilizzando illecitamente fonti anonime ignote al ricorrente - non allegate all'atto impositivo - e traslandone i risultati nel 2001) per l'inapplicabilità agli anni per i quali era già decorso il termine decadenziale (quindi anche al 2001) della duplicazione del termine di accertamento prevista dall'art. 43, 3° comma, DPR 600/1973 in presenza di violazioni comportanti l'obbligo della denuncia ai sensi dell'art. 331 del c.p.p.. Per poi trarne anche i redditi di capitale maturati nel 2004. Mentre l'importo detenuto all'estero era di 400.000 US \$ ed era stato costituito in epoca addirittura antecedente al 1999. Ricorda in argomento, che la S.C. a SS.UU. ha stabilito che il giudice adito deve negare validità alle informazioni

anonime, e conseguentemente valutare il fondamento della pretesa fiscale senza tenerne conto (SC SS.UU. n. 16424/02);

ii) eccepisce il difetto di motivazione per la mancata allegazione di documenti non conosciuti né conoscibili dal contribuente e per omessa indicazione delle prove sulle quali si fonda l'atto impositivo tra cui quelle che ricolleghino al ricorrente le società diverse dalla Riley. Società queste ultime (la Maorce e la Furano) ricondotte al contribuente con un ragionamento induttivo inconsistente ed in base a documenti inattendibili, privi di autenticità e di sottoscrizione, di cui disconosce la validità. Società con cui non ha mai avuto rapporti di alcun tipo. Non essendo infatti verosimilmente sostenibile che tale attribuzione avvenga sulla scorta d'un documento firmato da un soggetto che non ha alcun collegamento col ricorrente;

iii) illegittimità per aver l'Ufficio utilizzato elementi riferibili ad un periodo d'imposta non più accertabile;

iv) nullità per violazione della doppia presunzione;

v) errata quantificazione della reale consistenza dell'investimento estero;

vi) quanto alle sanzioni, l'illegittimità dell'irrogazione nell'entità non minima;

In considerazione di quanto sopra ritiene infondata la pretesa impositiva, che trae origine dalla citata costituzione di capitali all'estero, portata dall'avviso di accertamento del 2004;

L'Ufficio si è costituito ribadendo la validità dell'operato accertamento.

All'udienza del 13/10/2010 su richiesta fatta dalle parti per consentire un'eventuale conciliazione, la Commissione rinviava l'udienza al 30/03/2011. Nel ricorso introduttivo il ricorrente ha richiesto la discussione in pubblica udienza.

Motivi della decisione

L'eccezione del ricorrente dell'illegittimità dell'accertamento poiché fondato su documenti a lui ignoti; né da lui altrimenti conoscibile poiché richiamati ma non allegati all'avviso di accertamento, è infondata e va disattesa. Il 2° comma dell'art. 42 del DPR 600/73 ed il 5° comma dell'art. 56 del DPR n. 633/1972 (nella formulazioni successive alle modifiche introdotte dal comma 1, lett. b), dell'art. 2 del D. Lgs. n. 32/2001 al fine d'adeguarlo alle disposizioni dallo "Statuto del contribuente") stabiliscono, a pena di nullità, che: "La motivazione dell'atto deve indicare i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che lo hanno determinato", soggiungendo che: "Se la motivazione fa riferimento ad un altro atto non conosciuto né ricevuto dal contribuente, questo deve essere allegato all'atto che lo richiama salvo che quest'ultimo non ne riproduca il contenuto essenziale.".

Quindi, nelle ipotesi di motivazione mediante rinvio ad altro atto, l'obbligo d'allegazione sussiste solamente se l'atto richiamato non è né conosciuto né è stato ricevuto dal contribuente. Ritenendosi in ogni caso soddisfatta l'esigenza della sua conoscenza qualora l'atto che lo richiama ne abbia riprodotto il contenuto essenziale, consistente nell'estrinsecazione degli elementi sostanziali strettamente riferibili alle esigenze precipue della motivazione che è chiamato a supportare.

Nel caso di specie nell'avviso di accertamento l'Ufficio oltre a riportare i contestati accadimenti nella loro essenza (nel senso sopra indicato), cita i documenti pervenutigli in forza dello scambio d'informazioni tra gli stati membri della CEE nell'ambito dell'attività di cooperazione internazionale di reciproca assistenza; documenti di cui peraltro riporta le frasi espressamente riferibili alle contestate operazioni di illegittima costituzione di capitali all'estero. Circostanze che hanno consentito al contribuente di conoscere compiutamente i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche poste dall'accertatore a fondamento dell'atto

impositivo, consentendogli di tutelarsi in modo adeguato e compiuto come è di fatto avvenuto.

Quanto all'eccezione d'omessa indicazione delle prove sulle quali si fonda l'atto impositivo tra cui quelle che ad avviso dell'Ufficio ricollegano al ricorrente le società diverse dalla Riley (la Maorce e la Furano) basti considerare che, pur prescindendo dall'altra documentazione, tale attribuzione risulta dalla lettera dell'8/11/1999 (all. 25) debitamente sottoscritta dal signor Pi.Sc., consigliere della stessa Riley Invest & Finance LTD (società di cui, per sua stessa ammissione, il ricorrente è proprietario e di cui certamente non può ignorare chi sia uno dei consiglieri). Lettera in cui, oltre dare atto che la Riley è di proprietà del signor Eu.Cr., si dà altresì atto che per la sua successiva visita si pone la necessità della redazione in italiano del contratto di mandato fiduciario "Maorce- EC" riguardante il "mantenimento fiduciario della Riley ". Ove "EC" è l'acronimo di Eu.Cr. per l'ovvia considerazione che all'inizio della frase riportata in tale missiva a fianco del nome "Eu.Cr." è riportato tra parentesi proprio tale acronimo: "EC". Frase evidentemente riferibile ai rapporti di conto corrente della Maorce riferibili al ricorrente. Mentre per la posizione "Furano Anstalt" va evidenziato che nella lettera del 18 novembre 1999 della LGT Treuhand (anch'essa all. 25) debitamente sottoscritta, si auspica la conoscenza personale di "EC" in un incontro in cui si potrebbe definire il contratto di mandato tra la "Furano Anstalt" ed "EC". Incontro sui cui il signor Pi.Sc. concorda (come l'attesta l'annotazione olografa sottoscritta riportata in calce alla stessa missiva), pur riportando le perplessità di "EC" di portare le società Furano e Riley sotto un "unico tetto". Tenuto conto del soggetto che ha formulate le espressioni sopra riportate, non appare credibile l'affermazione del ricorrente di non aver mai avuto rapporti con tale persona e dell'insussistenza di collegamento con la stessa. Mentre, per questa Commissione, tali affermazioni danno pregio e credibilità (costituendo presunzioni gravi, precise e concordanti) alla tesi sostenuta dall'Ufficio della riconducibilità di dette imprese al ricorrente, nei limiti sopra enunciati.

L'eccezione, poi, d'illegittimo utilizzo da parte dell'Ufficio di elementi riferibili ad un periodo d'imposta non più accertabile appare mal posta poiché un capitale seppur costituito all'estero in epoca non più accertabile dall'Ufficio, qualora sussista nelle epoche successive, ben può ritenersi fonte di frutti finanziari tassabili in capo al titolare.

Venendo al merito della controversia l'entità dell'investimento estero che l'Ufficio pone alla base dei conteggi di fruttuosità e l'entità della stessa sono così rappresentabili:

Enti esteri riconducibili al ricorrente	Saldo iniz. di c/c	Investimenti pari al saldo iniz più versamenti	Cambio FRS / €	Invest.to Estero in euro
<u>Railey Invest & Finance LTD</u>				
- saldo iniziale	6.783,10			
- versamenti	1.706.844,00			
- prelevamenti	-1.545.997,00			
	167.630,10	1.713.627,10	0,624877	1.070.806
<u>Maoce Anstalt</u>				
- saldo iniziale	28.518,70			
- versamenti	2.102.349,10			
- prelevamenti	-1.788.829,40			
	342.038,40	2.130.867,80	0,624877	1.331.530
		3.844.494,90		2.402.336
<u>Furano Anstalt</u>				
				597.664
				3.000.000

Redditività presunta				2%
Reddito di capitale accertato				60.000

Senonché ad avviso di questa Commissione la determinazione di un reddito di capitale, ancorché di fonte estera, va comunque effettuata applicando il tasso ufficiale medio di sconto all'investimento effettivamente esistente nell'anno accertato.

Ipotesi che richiede le analisi e le considerazioni sotto riportate.

Innanzitutto ai succitati fini occorre tener conto dell'intero coacervo delle movimentazioni che hanno interessato l'investimento e, quindi, anche dei prelievi effettuati e delle perdite subite. Salvo verificare che si tratti effettivamente di uscite a fronte di perdite o di "spese" che, indipendentemente dalla loro natura, hanno effettivamente stabilmente inciso, riducendola, la ricchezza esistente. Circostanza che esclude i "giri conti" di disponibilità su altri conti correnti o la destinazione della disponibilità in investimenti in altri strumenti finanziari ancora riconducibili al contribuente.

In caso contrario si tasserebbe una ricchezza non prodotta (del tutto inesistente e meramente presunta) ledendo gli stessi principi costituzionali sulla capacità contributiva. Ancor più quando, come nel caso di specie, è lo stesso accertatore ad indicare l'entità dei prelievi gravati sulle disponibilità estere, senza eccipire la sussistenza di eventuali situazioni patologiche quali quelle sopra rappresentate. Non essendo certamente sufficiente (a fini che qui rilevano) l'immotivata esclusione in blocco di tutti i prelievi.

Inoltre, nel caso qui considerato, va evidenziato che, con riferimento al conto corrente bancario acceso in capo alla Railey Invest & Finance LTD, il ricorrente eccepisce che lo stesso era stato estinto sin dall'anno precedente, il 2003. Circostanza comprovata dalle copie degli estratti di tale conto rimessi all'accertatore. Sicché tale posta non può essere presa in considerazione. In merito alla Furano Antalt l'Ufficio, in assenza di documentazione "bancario-contabile", l'Ufficio ha presunto che l'investimento ad esso attribuibile sia pari alla differenza tra i 3.000.000 di euro costituiti all'estero e la somma accertata - con riferimento alle altre società - di 3.844.515,20 FSV equivalenti a 2.402.336,04 euro. Differenza ammontante a 597.663,96.

Per tale ricostruzione va detto che l'Ufficio, dopo aver accertato un esatto importo d'investimento estero riferibile alle altre società in euro 2.402.336,04 "presume" (ipotizza) un investimento di maggior entità: 3.000.000 euro, senza fornire alcuna spiegazione del perché di tale importo. Quindi formula una seconda "presunzione": la differenza che ne deriva corrisponde all'investimento estero afferibile alla Furano Antalt.

Appare evidente l'illegittimità del ricorso alla doppia presunzione a cui consegue l'attribuzione di un importo del tutto ipotetico, in contraddizione all'esigenza dell'effettività della base imponibile di cui si è sopra fatto cenno. Alla luce di quanto sopra il prospetto degli investimenti esteri considerabili ai fini che qui interessano e la conseguente fruttuosità possono essere così evidenziati:

Enti esteri riconducibili al ricorrente	Saldo iniz. di c/c	Investimenti pari al saldo iniz più versamenti	Cambio FRS / €	Invest.to Estero in euro	Importi esistenti nel 2004
Railey Invest & Finance LTD					
- saldo iniziale	6.783,10				
- versamenti	1.706.844,00				
- prelevamenti	-1.545.997,00				

<u>Maoce Anstalt</u> - saldo iniziale - versamenti - prelevamenti	167.630,10	167.630,10	0,624877	104.748	0
	28.518,70				
	2.102.349,10				
	-1.788.829,40				
	342.038,40	342.038,40	0,624877	213.732	213.732
<u>Furano Anstalt</u>		509.668,50		318.480	213.732
				597.664	0
				916.144	213.732
Redditività presunta Reddito di capitale accertato					2%
					4.275

Posta la riconducibilità al ricorrente degli investimenti come sopra determinati, questi non fornisce per essi alcuna prova che possa far ritenere variato l'importo che gli è legittimamente attribuito e quindi legittimi una diversa determinazione del risultato reddituale rispetto a quello sopra riportato. La complessità della materia trattata giustifica la compensazione delle spese.

PQM

La Commissione accoglie in parte il ricorso determinando il reddito imponibile in € 4.275. Sanzioni, nel minimo edittale, ed interessi di conseguenza. Spese compensate.