



REPUBBLICA ITALIANA  
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE  
DI MILANO

SEZIONE 12

riunita con l'intervento dei Signori:

<input type="checkbox"/>	CENTURELLI	LIVIA	Presidente e Relatore
<input type="checkbox"/>	DI GENNARO	DARIO	Giudice
<input type="checkbox"/>	TALLARIDA	ANTONIO	Giudice
<input type="checkbox"/>			
<input type="checkbox"/>			
<input type="checkbox"/>			
<input type="checkbox"/>			

ha emesso la seguente

SENTENZA

- sul ricorso n. 3083/13  
depositato il 20/03/2013

- avverso PROVVEDIMENTO IRROGAZIONE SANZIONI n° T9BIRLQ00005/2013 ASSENTE  
2003

SANZIONI

- avverso PROVVEDIMENTO IRROGAZIONE SANZIONI n° T9BIRLQ00005/2013 ASSENTE  
2004

SANZIONI

- avverso PROVVEDIMENTO IRROGAZIONE SANZIONI n° T9BIRLQ00005/2013 ASSENTE  
2005

SANZIONI

contro: AG.ENTRATE DIREZIONE PROVINCIALE I DI MILANO

proposto dal ricorrente:

difeso da:

NORO DR.STEFANO  
VIA ROMA 26 28041 ARONA NO

SEZIONE

N° 12

REG.GENERALE

N° 3083/13

UDIENZA DEL

05/05/2014 ore 15:00

SENTENZA

N°

4753

PRONUNCIATA IL:

DEPOSITATA IN  
SEGRETERIA IL

20.05.2014

Il Segretario

## MOTIVI DELLA DECISIONE

Con il ricorso il [ ] ha impugnato l'atto nei suoi confronti emesso dall'Agenzia delle Entrate - Direzione Provinciale I di Milano con cui, ravvisata (sulla base delle risultanze di verifica eseguita dalla Guardia di Finanza a seguito di informazioni acquisite dall'Amministrazione Fiscale francese attraverso i canali della collaborazione informativa) la detenzione da parte sua di investimenti di natura finanziaria in violazione degli obblighi dichiarativi imposti in materia di monitoraggio fiscale, si irrogavano sanzioni ex art. 16 del D. L. n. 167/90, in relazione agli anni d'imposta 2003-2005.

In particolare, nel corso dell'attività ispettiva, era stata acquisita una scheda-cliente riconducibile al [ ] che ne attestava l'intestazione di un rapporto di conto corrente presso la banca svizzera HSCB recante disponibilità finanziarie espresse in dollari americani; stante l'accertata violazione degli obblighi di dichiarazione di tutte le somme ivi detenute - al di là di quelle che avevano formato oggetto di regolarizzazione per adesione al rimpatrio previsto dall'art. 13 bis del D.L. n. 78/09, c.d. "Scudo Fiscale ter" - l'Ufficio presumeva la costituzione delle disponibilità in questione (effettuate in Svizzera, Paese a regime fiscale privilegiato) mediante redditi sottratti a tassazione, e ciò in applicazione del disposto di cui all'art. 12 comma 2 D.L. n. 78/2009 convertito nella legge n. 102/09.

Di tali valutazioni si doleva il ricorrente, che in via preliminare eccepiva la nullità dell'atto impugnato per intervenuta decadenza dell'Ufficio dal potere di emetterlo, stante l'inapplicabilità retroattiva della norma di cui all'art. 12 comma 2 D.L. n. 78/2009, posta a base della presunzione formulata a suo carico, in quanto entrata in vigore nell'anno 2009 e cioè in epoca successiva rispetto alle annualità in contestazione.

Eccepiva il [ ] l'illegittimità altresì dell'irrogazione di sanzioni alla luce dell'avvenuta regolarizzazione da parte sua delle somme detenute all'estero, la quale era correttamente stata operata - come previsto anche dalla Circolare n. 43/E del 10-10-2009 emessa dalla medesima Agenzia delle Entrate - con riferimento alle somme detenute alla data del 31-12-2008.

Ne conseguiva la preclusione di pretese fiscali concernenti annualità anteriori, senza che potesse rilevare in proposito il fatto che alla predetta data del 31-12-2008 gli importi detenuti all'estero avessero una minor consistenza rispetto a quella individuata dall'Ufficio con riferimento ad anni di maggior remuneratività dal punto di vista finanziario.

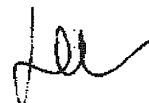
Il ricorrente deduceva inoltre la violazione della Direttiva Europea sulla tassazione del risparmio nella specie perpetrata, essendo egli assoggettato ad Euroritenuta con riferimento ai capitali posseduti in Svizzera, in relazione ai quali non doveva pertanto compilarsi il quadro RW del modello Unico.

Dolendosi infine del calcolo delle sanzioni operato dall'Ufficio ed invocando in ogni caso l'applicazione dell'esimente di cui all'art. 6 del D.L. n. 472/97, concludeva il Picciotto in principalità per l'annullamento dell'atto impugnato ed in subordine per il ricalcolo delle sanzioni irrogate.

Nel giudizio così instaurato si costituiva l'Agenzia delle Entrate - Direzione Provinciale I di Milano contestando tutte le deduzioni avversarie e ribadendo la legittimità della pretesa fatta valere.

Rimarcando che l'attività di controllo a carico del contribuente era stata avviata in esito ad informazioni acquisite presso i canali di collaborazione con l'A.F. francese previsti dalla Direttiva n. 77/779/CEE nonché dalla Convenzione contro le doppie imposizioni stipulata con la Francia, escludeva l'Ufficio alcun profilo di illegittimità nel proprio operato posto che la regolarizzazione eseguita mediante "scudo fiscale" aveva coperto solo una parte delle somme detenute all'estero dal [ ], con la conseguenza che le accertate disponibilità eccedenti quella in essere alla data del 31-12-2008 legittimavano pur sempre le sanzioni nella specie irrogate.

Richiamava peraltro l'Agenzia la disposizione di cui all'art. 12 comma 2 D.L. n. 78/2009 onde ribadire di non essere incorsa in alcuna decadenza - essendo la disposizione in esame norma di natura procedimentale, e pertanto applicabile anche a periodi d'imposta antecedenti la sua entrata in vigore - e



confermava altresì la correttezza del calcolo delle sanzioni eseguito, concludendo per il rigetto del ricorso.

Depositata memoria illustrativa da parte del ricorrente, all'udienza del 5-5-2014 la causa era riservata per la decisione.

Rileva la Commissione all'esito dell'odierna discussione in pubblica udienza – cui presenziavano entrambe le parti - come il proposto ricorso meriti accoglimento, segnatamente con riferimento alla dedotta nullità dell'atto impugnato per applicazione retroattiva della presunzione di imponibilità di cui all'art. 12 comma 2 D.L. n. 78/2009.

Richiamato in via preliminare il disposto dell'art. 11 delle preleggi e dell'art. 3 dello Statuto del contribuente in tema di irretroattività delle norme di legge in generale ed in particolare di quelle tributarie, si osserva invero che – anche a voler accedere all'orientamento favorevole all'applicazione retroattiva delle norme a carattere meramente procedimentale invocato dall'Ufficio: cfr. Cass n.19403/05 per tutte - l'inciso contenuto nella disposizione in esame (che fa salva la prova contraria del contribuente per vincere la presunzione di costituzione delle disponibilità all'estero mediante redditi sottratti a tassazione nel nostro Paese) è tale da contrastare con la natura procedimentale predetta.

Posto che l'inciso *salva la prova contraria* di cui al comma 2 citato svolge una funzione di garanzia nell'ambito nel contesto di specie, contrapponendo al potere di operare per presunzioni conferito all'Ufficio la possibilità per il contribuente di fornire la prova contraria, e cioè la dimostrazione che gli investimenti esteri non derivino da redditi non assoggettati a tassazione in Italia – si osserva infatti come ciò attesti il carattere di “disposizione sulla prova” (in cui si stabilisce la ripartizione dell'onere probatorio fra le parti del rapporto tributario, al fine di disciplinarne la definizione) del comma 2 in questione, che ne suffraga pertanto la natura più sostanziale che procedimentale.

Osta del resto all'applicazione retroattiva di una norma che pone a carico del contribuente un onere di dimostrazione quale quello sin qui evidenziato (e che presuppone l'obbligo di conservazione da parte sua di documentazione atta a comprovare la provenienza delle somme poi investite in Paesi a fiscalità privilegiata) il fatto che, prima della sua entrata in vigore, un obbligo di conservazione siffatto non era normativamente previsto.

Invero – come autorevolmente osservato dalla Corte Costituzionale con la sentenza n. 446 del 12-11-2002 – l'affidamento del cittadino nella certezza del diritto, essenziale elemento di uno Stato per l'appunto di diritto, “non può essere leso da disposizioni retroattive, che trasmodino in regolamento irrazionale di situazioni sostanziali fondate su leggi anteriori.”

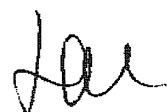
Le stesse considerazioni, poi, escludono l'applicazione retroattiva altresì del comma 2-bis dell'art. 12 del D.L. n. 78/2009 in tema di raddoppio dei termini di accertamento, invocata dall'Ufficio.

Il principio della tutela dell'affidamento del contribuente, stabilito dall'art. 10 della legge n. 212/2000, in uno con quello di tutela del diritto di difesa di cui all'art. 24 della Costituzione delineano invero un sistema volto a favorire concretamente la certezza dei rapporti giuridici.

Se, come si è detto, il contribuente non può essere tenuto a preconstituire la prova che deve fornire se non in base al sistema normativo vigente al momento in cui si perfeziona la fattispecie, a maggior ragione non potrà essere applicata retroattivamente a suo sfavore la previsione di ampliamento dei termini per l'esercizio di un potere impositivo da contrastarsi con una prova siffatta.

Alla luce di quanto precede deve pertanto escludersi che l'Amministrazione finanziaria possa procedere all'accertamento di annualità antecedenti a quella di entrata in vigore della disposizione di cui all'art. 12 D.L. n. 78/2009 utilizzando la presunzione di evasione contenuta nel relativo comma 2.

Ciò posto, va peraltro rimarcato – a sostegno della fondatezza anche sotto un diverso profilo del ricorso proposto dal [ ] - come nella specie risulti ingiustificatamente trascurata dall'Ufficio la correttezza della regolarizzazione mediante “scudo fiscale” da questi effettuata, cui non può



fondatamente opporsi la diversa misura delle somme che ne hanno formato oggetto (quelle detenute all'estero alla data del 31-12-2008, secondo il riferimento temporale stabilito dall'art. 13 bis del D.L. n. 78/09) rispetto a quelle detenute negli anni oggetto di sanzione.

Per tutte le ragioni che precedono – tali da rendere superfluo l'esame delle ulteriori questioni dibattute in giudizio - il ricorso merita pertanto accoglimento, mentre gravi motivi, suggeriti dalla peculiarità delle questioni controverse, giustificano la compensazione delle spese di lite.

P. Q. M.

La Commissione accoglie il ricorso.  
Spese compensate.

Milano, 5-5-2014

Il Presidente/est.  
