



REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE  
DI LOMBARDIA

SEZIONE 1

riunita con l'intervento dei Signori:

- |                          |           |           |            |
|--------------------------|-----------|-----------|------------|
| <input type="checkbox"/> | LABRUNA   | SALVATORE | Presidente |
| <input type="checkbox"/> | MISSAGLIA | ENRICO    | Relatore   |
| <input type="checkbox"/> | AONDIO    | GIULIA    | Giudice    |
| <input type="checkbox"/> |           |           |            |
| <input type="checkbox"/> |           |           |            |
| <input type="checkbox"/> |           |           |            |
| <input type="checkbox"/> |           |           |            |

ha emesso la seguente

SENTENZA

- sull'appello n. 3108/2016  
depositato il 20/05/2016

- avverso la sentenza n. 2419/2016 Sez:15 emessa dalla Commissione Tributaria  
Provinciale di MILANO

contro:

AG. ENTRATE DIREZIONE PROVINCIALE II DI MILANO

proposto dall'appellante:

difeso da:

NORO STEFANO  
VIA ROMA 26 28041 ARONA NO

Atti impugnati:

AVVISO DI ACCERTAMENTO n° T9D013C06497/2013 IRPEF-RED.CAP. 2006

SEZIONE

N° 1

REG.GENERALE

N° 3108/2016

UDIENZA DEL

10/04/2017 ore 09:30

N°

**1874/2017**

PRONUNCIATA IL:  
**10 aprile 2017**

DEPOSITATA IN  
SEGRETERIA IL  
**28 aprile 2017**

Il Segretario

Agostino Palumbo



*Lu*

FATTO E SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

Al sig. \_\_\_\_\_, comparso con la moglie nella “fiche” Falciani, era contestato il possesso di capitali detenuti all'estero e non dichiarati per gli anni dal 2003 al 2008.

Per l'anno 2006, oggetto del presente giudizio d'appello, erano contestate attività finanziarie presuntivamente costituite con redditi sottratti a tassazione per € 113.829,14 ex art. 12 c. 2 D.L. 1.7.2009 n. 78, e tassata una redditività presuntiva di € 6.602,35, il tutto per complessivi € 120.431,49 e ciò con avviso notificato nel 2013.

A seguito di istanza di accertamento con adesione il contribuente documentava di aver sanato gli importi detenuti all'estero al 31.12.2004 e che gli imponibili rientravano nello scudo fiscale.

Riconosciuto lo “scudo” per € 197.181,00 l'Ufficio escludeva l'esistenza di maggior imponibile per l'anno 2005, che azzerava, e, detratto il residuo imponibile di € 78.660,00, rettificava in € 41.771,49 l'imponibile non “coperto” dal condono.

La C.T.P., adita dal contribuente, preso atto della riduzione del maggior reddito operata in autotutela, ritenuta di natura procedurale e per ciò retroattiva la norma di cui all'art. 12 D.L. 78/2009, respingeva il ricorso.

Nell'appello il contribuente ha documentato che sul conto estero una somma di € 64.827,05 preesisteva al 31.12.2003 e ha sostenuto che gli ulteriori versamenti sul conto estero sono interamente coperti dallo scudo fiscale per € 197.000; che ciò è stato riconosciuto dalla C.T.P. di Milano che con sentenza n. 842/36/14 ha annullato l'accertamento per l'anno 2005; che nelle more di tale giudizio era stato poi emesso l'accertamento qui contestato.

Il contribuente ha sostenuto che l'art. 12 D.L. 78/2009 che ha disposto il raddoppio dei termini avrebbe natura sostanziale, con conseguente

tardività dell'accertamento; che il conteggio dell'Agenzia delle Entrate non tiene conto dell'importo preesistente al 31.12.2013 (comunque non più accertabile) e che ha errato la G.d.F. nel considerare i soli incrementi dell'attività finanziaria, ignorando i decrementi, arrivando ad accertare redditi per € 113.829,14 in luogo di € 24.631,48 (50% di 49.262,95 essendo il conto cointestato) come risulta anche dal doc. 18 del ricorso introduttivo ove sono riportati i saldi per valuta e i movimenti dei conti; che tale somma troverebbe comunque copertura nello scudo fiscale e che per determinare gli incrementi basta confrontare le due consistenze finanziarie al 30.12.05 e al 31.12.2006.

Per i redditi di capitale presunti, di cui all'art. 6 D.L. 167/90, non sarebbe comunque applicabile il raddoppio dei termini posto che l'art. 12 D.L. 78/2009 non richiama tale norma. La sentenza è stata impugnata anche in punto spese di lite, con richiesta di annullamento dell'accertamento.

L'Agenzia delle Entrate ha sostenuto la retroattività della presunzione legale introdotta dall'art. 12 c. 2 del D.L. 78/09, per la natura procedurale della norma. Ha fatto presente di aver ottenuto sentenza favorevole della C.T.R. Lombardia (sentenza n. 641/19/2016) nei confronti della moglie del contribuente. Ha poi sostenuto che la sentenza relativa all'anno 2005 ha riconosciuto l'applicazione dello scudo fiscale per € 118.521,00 e non su € 74.000 come richiesto dal contribuente in quella sede, sì che il residuo utilizzabile sarebbe solo di € 78.660,00, con conseguente correttezza della sentenza impugnata e della conforme autotutela esercitata dall'Agenzia nel corso del giudizio di primo grado. La documentazione sulla quale la parte fonda i conteggi atti a sostenere comunque la capienza dello scudo fiscale, stante l'erroneo computo effettuato dalla G.d.F., sarebbe tardiva ex art. 32 D.P.R. 600/73, non

6

avendo la parte prodotta nessuna memoria nei 60 gg. successivi alla chiusura del p.v.c..

A seguito di discussione in pubblica udienza l'appello è stato accolto per i seguenti

#### MOTIVI

*succintamente esposti ai sensi dell'art. 36 c. 2 n. 4 del D.lgs. 546/92*

La natura della disposizione di cui all'art. 12 comma 2 D.L. 78/2009 è controversa nella giurisprudenza di merito.

Nella sentenza qui impugnata la C.T.P. di Milano ha ritenuto trattarsi di *“norma procedurale e non sostanziale in considerazione che il testo stesso della norma evidenzia come la stessa nel momento in cui dispone il raddoppio dei termini dell'accertamento per le indagini sugli evasori si ponga come norma rituale, non sostanziale, applicabile ai procedimenti già in essere al momento della sua entrata in vigore. Ed è evidente la volontà del legislatore che nel 2009 con la suddetta norma, dopo aver già promulgato la norma sul c.d. “Scudo Fiscale” voleva evitare che eventuali indagini sui capitali non scudati subissero dilazioni”*.

Questa Commissione non concorda con tale interpretazione in quanto la norma in esame non si limita a disporre il raddoppio dei termini per gli accertamenti, ma prevede 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 e 3 dell'articolo 4 del decreto-legge 28 giugno 1990, n. 167, convertito dalla legge 4 agosto 1990, n. 227, ai soli fini fiscali si presumono costituite, salva la prova contraria, mediante redditi sottratti a tassazione”*.

E' quindi fissato un meccanismo presuntivo incidente in maniera decisiva sulla ripartizione dell'onere probatorio tra Amministrazione e

contribuente. Come tutte le disposizioni sulla prova, in virtù dei loro effetti potenzialmente decisivi sulla definizione del rapporto tributario, la disposizione non può che avere natura di norma “sostanziale”.

Le disposizioni che modificano l’onere della prova introducendo a carico di una parte oneri probatori prima inesistenti la costringono ad addurre prove che essa non era tenuta a preconstituersi prima al tempo del perfezionamento della fattispecie sostanziale del tributo e ciò può portare all’impossibilità per la parte onerata di produrre una simile prova. Ne consegue l’inapplicabilità dell’art. 12, comma 2, D.L. 78/2009 alle fattispecie che si sono realizzate in un momento antecedente rispetto all’entrata in vigore della norma in applicazione della regola di diritto intertemporale del “fatto compiuto” propria delle norme sostanziali.

Come per ogni altra norma sostanziale, in mancanza di un’esplicita e specifica previsione in senso contrario e derogatorio, la disposizione di cui all’art. 12, comma 2, D.L. 78/2009 non può trovare applicazione retroattiva, in quanto una diversa conclusione violerebbe oltre all’art. 24 Cost. e le disposizioni di cui all’art. 11 delle preleggi e dell’art. 3 dello Statuto dei diritti del contribuente, anche l’affidamento del cittadino nella sicurezza giuridica, principio che costituisce indefettibile caratteristica dello stato di diritto<sup>1</sup>.

Venendo al merito della vicenda, l’Agenzia sostiene che, non essendosi controparte avvalsa della facoltà di cui all’art. 12 c. 7 L. 212/2000 di produrre una memoria di osservazioni, nonostante si fosse riservata di farlo in sede di verifica, la stessa non può lamentarsi, ex art. 32 D.P.R. 600/73, del fatto che l’Amministrazione Finanziaria abbia effettuato un mero recepimento dei rilievi della G.d.F..

---

<sup>1</sup> In tal senso si sono espresse varie Commissioni Tributarie: CTR Lazio, Sez. 29, n. 4215 del 27.6.16, CTR Lombardia, Sez. 27, n. 3421 del 9.6.16, CTR Lombardia, Sez. 19, n. 1818 del 31.3.16, CTR Lombardia, Sez. 20, n. 3878 dell’11.7.14, CTR Lazio, Sez. 14, n. 3656 del 4.6.14 nonché CTP Reggio Emilia, Sez. 3, n. 566 del 17.12.14, CTP Varese, Sez. 12, n. 96 del 21.10.13, CTP Vicenza, Sez. 2, n. 61 del 18.6.12, CTR Emilia Romagna, sentenza n. 2727 del 23.6.16.

Va tuttavia considerato che i documenti provenienti dalle banche estere non sono sempre facilmente reperibili in tempi brevi e, soprattutto, che dai documenti prodotti dall'appellante non era stata fatta specifica richiesta da parte dell'Amministrazione Finanziaria, sì che gli stessi non sono stati occultati; per ciò non può valere il divieto di prenderli in considerazione nel giudizio tributario che ha quale fine la tutela giudiziale dei diritti, alla quale ostano eccessive limitazioni alle prove.

L'esame dei documenti prodotti già in primo grado, e segnatamente il doc. 18 che contiene i saldi degli estratti conto nelle diverse valute, e dunque gli apporti o i frutti dei capitali, portano a dei totali ben diversi da quelli calcolati dalla G.d.F. come maggiori imponibili per € 120.431,49 nell'anno 2006.

In realtà l'incremento, come agevolmente si desume dalla stessa "elaborazione fiche intestata al sig. [redacted]" dal 12/2005 al 12/2006 di € 49.262,95 (239.215,62-189.952,67) oltretutto da ridurre al 50% e dunque pacificamente ricompresa nell'importo dello Scudo Fiscale per € 197.000, considerata anche la parte di detta somma imputata all'annualità precedente. Il reddito quindi, a prescindere dall'applicabilità dell'art. 6 D.L. 167/90, non può essere tassato. Non risulta, infine, passata in giudicato la sentenza favorevole all'Amministrazione nel giudizio relativo al coniuge dell'appellante, menzionata dall'Agenzia (C.T.R. 641/19/2016) e pertanto la stessa non ha valore vincolante per questa vicenda.

Deve quindi essere riformata la sentenza di primo grado con l'annullamento dell'atto impugnato.

Le spese seguono la soccombenza e sono liquidate in € 2.764,00 per il primo grado ed in € 3.335,50 per il grado d'appello, in applicazione del D.M. 55/2014 sulla base del valore della lite e con riferimento alle fasi di

studio ed introduttiva, oltre rimborso delle spese forfetarie 15%, contributo professionale, IVA e CUT.

P.Q.M.

la Commissione accoglie l'appello e condanna l'Agenzia delle Entrate al rimborso delle spese che liquida in€ 2.764,00 per il primo grado ed in € 3.335,50 per l'appello, oltre accessori di legge.

*Così deciso in Milano il 10.4.2017 dalla Commissione Tributaria Regionale Sezione I*

Il Relatore

Enrico Missaglia



Il Presidente

Salvatore Labruna

