



**REPUBBLICA ITALIANA**  
**IN NOME DEL POPOLO ITALIANO**

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE

DI MILANO

SEZIONE 20

riunita con l'intervento dei Signori:

- |                          |                    |                 |                              |
|--------------------------|--------------------|-----------------|------------------------------|
| <input type="checkbox"/> | <b>CELLETTI</b>    | <b>SANDRO</b>   | <b>Presidente e Relatore</b> |
| <input type="checkbox"/> | <b>BONAVOLONTA</b> | <b>LUIGI</b>    | <b>Giudice</b>               |
| <input type="checkbox"/> | <b>LUCIANI</b>     | <b>MAURIZIO</b> | <b>Giudice</b>               |
| <input type="checkbox"/> |                    |                 |                              |
| <input type="checkbox"/> |                    |                 |                              |
| <input type="checkbox"/> |                    |                 |                              |
| <input type="checkbox"/> |                    |                 |                              |

ha emesso la seguente

**SENTENZA**

- sull'appello n. 5485/13 depositato il 13/11/2013
- avverso la sentenza n. 150/36/13 emessa dalla Commissione Tributaria Provinciale di MILANO contro: AG.ENTRATE DIREZIONE PROVINCIALE II DI MILANO

**proposto dal ricorrente:**

**difeso da:**

NORO STEFANO  
VIA ROMA, 26 28041 ARONA NO

**Atti impugnati:**

- AVVISO DI ACCERTAMENTO n° T9D053B07500/2011 IRPEF-ADD.REG. 2005
- AVVISO DI ACCERTAMENTO n° T9D053B07500/2011 IRPEF-ADD.REG. 2006
- AVVISO DI ACCERTAMENTO n° T9D053B07500/2011 IRPEF-ALTRO 2005

SEZIONE

N° 20

REG.GENERALE

N° 5485/13

UDIENZA DEL

09/05/2014

ore 09:30

SENTENZA

N° 3878/2014

PRONUNCIATA IL:

9/5/14

DEPOSITATA IN  
SEGRETARIA IL

1 LUG. 2014

Il Segretario

*Il Funzionario*  
*(A. Crendini)*

*[Handwritten signature]*

## SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

**1.1.** Con tempestivo ricorso, impugnava avanti la CTP di Milano due **avvisi di accertamento**, relativi rispettivamente agli anni di imposta 2005 e 2006 ed emessi a seguito delle verifiche fiscali a cui era stato sottoposto dalla Guardia di Finanza di Milano in quanto inserito nella c.d. "Lista Falciani" quale presunto detentore di capitali all'estero, e precisamente presso la HSBC di Ginevra.

In estrema sintesi, nel contestare il maggior reddito imponibile di cui agli avvisi, il contribuente, premesso e documentato che aveva presentato dichiarazione riservata delle attività emerse per un importo complessivo di € 77.757,00, interamente coperto dallo "scudo fiscale", faceva rilevare gli errori di conteggio commessi dal Fisco e concludeva chiedendo l'annullamento degli avvisi.

L'Amministrazione finanziaria, *medio tempore*, annullava in via di autotutela l'intero avviso riguardante l'anno 2005 e rettificava il maggior reddito per l'anno 2006 in € 25.895,86.

In esito alla pubblica udienza dell'11-4-2013, la CTP di Milano - Sez. 36 pronunciava **sentenza** con cui, in *parziale* accoglimento del ricorso, determinava quanto dovuto dal contribuente per IRPEF, addizionale regionale e sanzioni sul maggior reddito imponibile di € 25.895,86 in relazione all'anno di imposta 2006, dichiarava cessata la materia del contendere per l'anno 2005 e compensava le spese di lite al 50%, condannando il ricorrente al pagamento del residuo, liquidato in € 300,00.

Il primo Giudice motivava la propria decisione osservando che, per l'anno 2006, lo "scudo fiscale" non copriva l'intero ammontare del patrimonio del contribuente, ma solo parte di esso, sicché l'eccedenza, pari a \$ 32.514,84 (equivalenti a € 25.895,86) doveva essere considerata sottratta a tassazione ai sensi dell'art. 12 del d.l. n. 78/2009.

**1.2.** Contro la sentenza, depositata il 6-5-3013 col n. 150/36/13, proponeva tempestivo **appello** il contribuente, che contestava la decisione sia sotto il profilo della legittimità che per il merito.

In effetti, l'obiezione principale rivolta alla pronuncia riguardava aspetti di legittimità, avendo il Giudice *a quo* omesso di pronunciarsi sulla inapplicabilità retroattiva dell'art. 12 del d.l. n. 78/2009: sul punto, l'appellante richiamava e allegava varie sentenze di Commissioni tributarie, favorevoli alla tesi della irretroattività.

Nel merito, evidenziava l'erroneità dei calcoli effettuati per il 2006 dall'Amministrazione finanziaria e condivisi dalla CTP, ribadendo che l'importo di oltre 77mila euro, coperto dallo "scudo fiscale", copriva abbondantemente gli incrementi registrati nell'anno.

Chiedeva, pertanto, l'annullamento dell'avviso di accertamento per il 2006 e, in subordine, il ricalcolo del maggior reddito con condanna di controparte al rimborso di quanto eventualmente pagato al solo fine di evitare l'azione esecutiva e vittoria di spese.

Si costituiva in appello l'Ufficio tributario, controdeducendo, nel merito, sulla correttezza del calcolo riguardante l'imponibile sottratto a tassazione ex art. 12 d.l. n. 78/2009; e, in diritto, sulla insussistenza della censura relativa all'applicazione retroattiva di tale ultima norma, giacché il periodo di imposta contestato era – alla data di entrata in vigore del decreto-legge n. 78 del 2009 – ancora accertabile.

Concludeva, quindi, chiedendo il rigetto del gravame e la condanna dell'appellante alle spese di lite.

### **MOTIVI DELLA DECISIONE**

**2.1.** Ritiene il Collegio di dover preliminarmente esaminare la questione dell'applicabilità alla fattispecie – contestata dall'appellante ed affermata invece dalla resistente A.F. – delle norme dei commi 2 e 2-*bis* dell'art. 12 del d.l. 1-7-2009, n. 78 (convertito, con modificazioni, dalla legge 3-8-2009, n. 102), secondo cui:

<<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 di cui al decreto del Ministro delle finanze 4 maggio 1999, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica italiana del 10 maggio 1999, n. 107, e al decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 21 novembre 2001, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica italiana del 23 novembre 2001, n. 273, senza tener conto delle limitazioni ivi previste, 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. In tale caso, le sanzioni previste dall'articolo 1 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, sono raddoppiate>>;

<<Per l'accertamento basato sulla presunzione di cui al comma 2, i termini di cui all'articolo 43, primo e secondo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e successive modificazioni, e all'articolo 57, primo e secondo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni, sono raddoppiati>>.

Al riguardo, la posizione dell'Amministrazione finanziaria è, notoriamente, favorevole alla possibilità di applicare retroattivamente le richiamate norme, dal momento che esse avrebbero natura essenzialmente procedurale e non sostanziale.

Del tutto opposta, invece, la posizione della dottrina<sup>1</sup> e di parte della giurisprudenza di merito<sup>2</sup>, per le quali, trattandosi di norme di portata sostanziale – come reso evidente dalla proclamata inversione, a carico del contribuente, dell'onere della prova in ordine alla presunzione della illecita sottrazione ad imposta degli investimenti e delle attività di natura

---

<sup>1</sup> Cfr. DISARRO-MAZZA-CARDONE, *L'irretroattività dell'art. 12 del d.l. 1° luglio 2009, 78. Una prima "apertura" della giurisprudenza di merito, ne il fisco, 29/2013*, p. 4480 e ss..

<sup>2</sup> Cfr., *ex multis*, Comm. trib. prov. Vicenza, Sez. 3, 18-6-2012, n. 61/3/12; Comm. trib. prov. Varese, Sez. 12, 4-10-2013, n. 96/12/13.

finanziaria costituiti all'estero -, l'applicazione retroattiva sarebbe, in linea di massima e in mancanza di esplicita previsione derogatoria, vietata.

In effetti, che l'art. 12 del d.l. n. 78/2009, in quanto stabilisce una presunzione legale di evasione, con inversione dell'onere della prova in capo al contribuente, sia disposizione meramente procedurale e non anche di natura sostanziale - è difficilmente sostenibile: le norme sulle prove pongono regole di giudizio e, come tali, hanno *pure* natura sostanziale, giacché la loro applicazione comporta una decisione di merito, di accoglimento o di rigetto della domanda (arg. da **Cass. civ., Sez. II, 23-2-2007, n. 4225**, in *CED Cass.*, 2007).

Una volta chiarito che la disposizione dell'art. 12 del d.l. n. 78/2009 ha natura non meramente procedurale, ma anche sostanziale, risulta agevole escluderne l'applicabilità retroattiva, vietata quanto meno dall'art. 11, comma 1, delle disposizioni sulla legge in generale premesse al Codice civile (c.d. "preleggi") e dall'art. 3, comma 1, della legge 27-7-2000, n. 212 (c.d. "Statuto del contribuente").

E' ben vero che le norme testé richiamate hanno forza di legge ordinaria e sono quindi suscettibili di venire "contraddette" da successive norme di pari grado nella gerarchia delle fonti dell'ordinamento giuridico (qual è appunto, nel caso che ci occupa, il d.l. n. 78 del 2009).

Senonché il principio di irretroattività della legge in generale e della legge tributaria in particolare, di cui ai citati articoli delle "preleggi" e dello "Statuto del contribuente", per essere superato richiede, secondo le regole in materia di successione nel tempo, un'espressa previsione da parte della *lex posterior*: e tale espressa previsione, nell'art. 12 del d.l. n. 78/2009, non c'è.

Ne discende che l'applicabilità in via retroattiva di quest'ultima norma deve essere esclusa.

Né ha fondamento il rilievo dell'Ufficio resistente in ordine all'essere, alla data di entrata in vigore del decreto-legge n. 78/2009, il periodo di imposta in contestazione ancora "accertabile": infatti, siffatta circostanza non va confusa con la possibilità - non consentita, per le ragioni sopra esposte -

della utilizzazione retroattiva di una norma sostanziale che, nel periodo di imposta considerato, ancora non esisteva.

**2.2.** L'accoglimento del motivo d'appello sulla questione di diritto rende superfluo l'esame dei profili di merito.

L'avviso di accertamento relativo all'anno 2006 deve, dunque, essere annullato.

Quanto alle spese processuali, la particolare complessità della materia trattata ne impone la compensazione tra le parti.

**P.Q.M.**

Visti gli artt. 59 e 15 d. lgs. n. 546/1992,

**ACCOGLIE**

l'appello del contribuente e, per l'effetto, riforma la sentenza impugnata, annullando l'avviso di accertamento relativo all'anno 2006. Spese processuali compensate.

Milano, 9 maggio 2014

Il Presidente estensore

dott. Sandro Celletti

