REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA **REGIONALE**

DI **LOMBARDIA** SEZIONE **11**

riunita con l'intervento dei Signori:

☐	**PEZZA**	**MARIA ANTONIETTA**	**Presidente e Relatore**
☐	**BLANDINI**	**JACOPO**	**Giudice**
☐	**MISSAGLIA**	**ENRICO**	**Giudice**
☐			
☐			
☐			
☐			

ha emesso la seguente

SENTENZA

- sull'appello n. 6475/2016
  depositato il 07/11/2016

- avverso la pronuncia sentenza n. 166/2016 Sez:1 emessa dalla Commissione Tributaria Provinciale di VARESE
  contro:

difeso da:
NORO STEFANO
VIA ROMA 26 28041 ARONA

proposto dall'appellante:
AG. ENTRATE DIREZIONE PROVINCIALE VARESE

Atti impugnati:
IRR.SANZIONE n° T93IRL00025 IRPEF-ALTRO 2005
IRR.SANZIONE n° T93IRL00025 IRPEF-ALTRO 2006

SEZIONE

N° 11

REG.GENERALE

N° 6475/2016

UDIENZA DEL

10/11/2017 ore 09:30

N°

5458/2017

PRONUNCIATA IL:

10-11-2017

DEPOSITATA IN SEGRETERIA IL

19-12-2017

Il Segretario

L'Assistente
(G. Romeo)

FATTO E DIRITTO

L'Agenzia delle Entrate, Direzione Provinciale di Varese, appella la sentenza n. 166/16 resa in data 22.2.2016 dalla Commissione Tributaria Provinciale di Varese che ha accolto il ricorso del contribuente contro atto di irrogazione sanzioni n° T93IRL00025/2015 notificato il 15.6.2015 emesso per violazioni ex D.L. 167/1990 in materia di monitoraggio fiscale per gli anni di imposta 2005 e 2006 concernenti la mancata compilazione del Quadro RW della dichiarazione dei redditi con irrogazione della sanzione di euro 131.092,65 per il 2005 e di euro 126.896,61 per il 2006.

L'atto impositivo era stato originato dalla richiesta depositata dal contribuente presso l'UCIFI di Milano il 24.12.2014 di ammissione alla procedura di collaborazione volontaria ai sensi della legge 186/2014 ("*voluntary disclosure*") per violazioni commesse fino al 30.9.2014 relativamente alla detenzione presso la banca Credit Suisse, filiale di Chiasso, di una polizza assicurativa "CS Life Bermuda Ltd".

L'Agenzia delle Entrate di Varese, rilevando che la dichiarazione di *voluntary disclosure* non era nella specie delibabile in quanto la legge n. 186/2014 era entrata in vigore l'1.1.2015, notificava in data 7.1.2015 un atto di contestazione per gli anni 2005 e 2006 considerando la dichiarazione di cui all'istanza come "autodenuncia" di fittizietà della residenza all'estero del contribuente per le annualità in contestazione.

Il contribuente presentava in data 2.2.2015 deduzioni difensive ex art. 16 comma 4° D.Lgs.vo 472/1997 con richiesta di annullamento dell'atto di contestazione per essere stato nel 2005 e nel 2006 residente all'estero con conseguenza inesistenza dell'obbligo di compilazione del quadro RW e con richiesta, in subordine, di riduzione, alla metà del minimo edittale, della sanzione irrogata.

L'Agenzia, in parziale accoglimento delle deduzioni difensive, emetteva l'atto di irrogazione impugnato riducendo la sanzione alla metà del minimo edittale ex art. 5-quinques del D.L. 167/1990.

La sentenza di primo grado ha motivato l'accoglimento del ricorso nei termini qui di seguito indicati.

"Respinta l'eccezione circa la violazione e falsa applicazione dell'art. 12 del decreto legge numero 78/2009, non fondata, rileva comunque questa Commissione che il contribuente ha documentalmente provato di essere stati iscritto all'AIRE, negli anni in contestazione 2005 e 2006, e, conseguentemente, di essere stato, in quegli anni, residente fiscalmente all'estero.

L'ufficiale di anagrafe del Comune di Milano, infatti, ha certificato (documento 12 di parte ricorrente) che il signor è stato cancellato dall'anagrafe a far tempo dal 13 settembre 1984 per emigrazione in Lussemburgo.

Del resto l'Agenzia non ha contestato la residenza fiscale all'estero.

L'emigrazione in Lussemburgo ha quale conseguenza il fatto che l'odierno ricorrente non aveva alcun obbligo di compilazione del quadro RW a far tempo dal trasferimento..."

L'Agenzia appellante censura la sentenza per violazione dell'art. 4 del D.L. 167/1990 concludendo per la dichiarazione di legittimità dell'atto impugnato con vittoria di spese del doppio grado di giudizio.

Deduce, in sintesi, che la fittizietà della residenza in Lussemburgo del contribuente per gli anni in contestazione emerge sia dalla dichiarazione di "*voluntary disclosure*" del 24.12.2014 che il contribuente poteva non presentare se la residenza estera fosse stata effettiva, sia dal perfezionamento, con pagamento del dovuto, dell'adesione per i redditi dell'anno 2005 all'accertamento n° T93013L03054 con conseguente conferma della

soggettività passiva d'imposta e con assenza per l'Ufficio della necessità di disconoscere la residenza estera.

Il contribuente si è costituito nel grado contestando le deduzioni dell'Agenzia.

Rileva che l'istanza di *voluntary disclosure* è stata presentata prima dell'entrata in vigore della relativa normativa poiché alla fine del mese di dicembre 2014 aveva avuto notizia di perquisizioni da parte della Guardia di Finanza nei confronti di contribuenti detentori di polizze CS Life Bermuda precisando in detta istanza di essere stato residente all'estero sino all'anno 2007 ed all'uopo allegando certificato AIRE.

Al momento della presentazione dell'istanza, prosegue il contribuente, "non era ancora stato chiarito che il Lussemburgo, ai fini della VD era da considerarsi paese collaborativo e quindi regolarizzabile a partire dal 2009. Quindi non vi è stata alcuna ammissione di aver detenuto una residenza fittizia, anzi, è stato allegato il certificato AIRE proprio per evitare che l'Ufficio tassasse quelle annualità. La Voluntary, quando la legge è entrata in vigore è stata poi ripresentata con la modulistica corretta e con decorrenza 2009".

Il contribuente ripropone le eccezioni respinte o non esaminate in primo grado concernenti:

1) nullità dell'atto per violazione e falsa applicazione dell'art. 12 del D.L. 78/2009 per non essere applicabile il raddoppio dei termini per gli accertamenti essendo da escludere, alla stregua della prevalente giurisprudenza di merito, la natura procedimentale e quindi retroattiva della norma;

2) nullità dell'atto per adesione del contribuente alla V.D. dovendo ritenersi applicabili le agevolazioni di cui alla legge 184/2014 anche per le procedure introdotte prima dell'entrata in vigore della norma;

3) nullità parziale della sanzione per mancata applicazione del cumulo giuridico esistendo una sola violazione (omessa compilazione della sezione II del quadro RW) non essendo più sanzionate le violazioni relative alla omessa compilazione della sezione III.

Il contribuente conclude chiedendo, in principalità, il rigetto dell'appello, in subordine, la riduzione della sanzione con rifusione delle spese di lite.

All'esito dell'odierna udienza tenutasi in forma pubblica, esaurita la discussione, l'appello è stato posto in decisione.

$$$$$$$$

Ad avviso di questa Commissione la proposta impugnazione non può essere accolta con conseguente conferma della sentenza di primo grado seppure l'annullamento dell'atto di irrogazione delle sanzioni sia da disporsi per una ragione diversa da quella ritenuta dai primi giudici.

Con l'atto di contestazione del 7.1.2015 l'Agenza delle Entrate ha applicato la sanzione per violazione degli obblighi di monitoraggio relativamente alle annualità 2005 e 2006 avvalendosi del raddoppio dei termini previsto dall'art. 12 del D.L. 78/2009, convertito nella L. 3.8.2009 n. 102, entrato in vigore in data 1.7.2009.

Conseguentemente l'Agenzia ha applicato retroattivamente la norma citata sanzionando violazioni realizzate prima del 2009.

In questo grado il contribuente ha riproposto l'eccezione di nullità dell'atto impugnato per "violazione e falsa applicazione dell'art. 12 del D.L. 78/2009" che la sentenza impugnata ha ritenuto infondata senza in alcun modo motivare il proprio convincimento.

Ritiene per contro questa Commissione che l'eccezione sia meritevole di accoglimento.

Il citato art. 12 prevede al comma 2 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 di cui al decreto del Ministero delle finanze 4 maggio 1999, 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'art. 4 del decreto-legge 28 giugno 1999 n. 167, convertito dalla legge 4*

agosto 1990 n. 227, ai soli fini fiscali, si considerano costituite, salvo prova contraria, mediante redditi sottratti a tassazione" ed al comma 2-bis che *"per l'accertamento basato sulla presunzione di cui al comma 2, i termini dell'art. 42, primo e secondo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 193 n. 600, e successive modificazioni e dell'art. 57, primo e secondo comma, del decreto del Presidente della repubblica 26 ottobre 1972 n. 633 3 successive modificazioni, sono raddoppiati* ".

Si è discusso in merito alla natura processuale o sostanziale e quindi della possibile applicazione retroattiva della norma citata prevalendo, nella giurisprudenza di merito cui questa Commissione ritiene di aderire in attesa di una pronuncia chiarificatrice della Corte di legittimità, l'orientamento che ritiene la portata sostanziale con esclusione dell'applicazione retroattiva.

La natura sostanziale si desume in particolare dal fatto che l'art. 12 citato non si limita a disporre il raddoppio dei termini per l'accertamento (comma 2-bis) ma prevede anche, in deroga ad ogni vigente disposizione, una presunzione legale che incide sulla ripartizione dell'onere della prova tra l'amministrazione finanziaria ed il contribuente (comma 2) e quindi direttamente sul rapporto fiscale tra lo Stato ed il cittadino.

Stante la natura sostanziale la disposizione citata non può avere pertanto portata retroattiva alla luce dell'art. 24 Costituzione e dell'art. 11 delle preleggi nonché della consolidata giurisprudenza della Corte di Cassazione in tema di efficacia nel tempo delle norme tributarie.

La Suprema Corte ha invero a più riprese affermato che in base all'art. 3 della Legge 212/2000 (statuo del contribuente) il quale ha codificato nella materia fiscale il principio generale di irretroattività delle leggi, va esclusa l'applicazione retroattiva delle medesime salvo che questa sia espressamente prevista (Cass. n. 25772/2009; Cass. n. 11141/2011).

In assenza di specifiche disposizioni transitorie la norma relativa al raddoppio dei termini deve reputarsi che abbia effetto a partire dagli accertamenti relativi ai redditi dell'anno 2009.

In considerazione dei contrasti giurisprudenziali ancora sussistenti in merito alla questione interpretativa dell'art. 12 D.L. 78/2009 si ritiene che ricorrano giusti motivi per disporre la compensazione delle spese processuali.

P. Q. M.

La Commissione conferma la sentenza di primo grado.

Spese compensate.

Così deciso in Milano in data 10.11.2017.

Il Presidente rel. est.