

Data stampa: **22.5.2024** Ore: **09.51**Utente: **DOMINICI ASSOCIATI STUDIO LEGALE E TRIBUTARIO**

BANCA DATI EUTEKNE

**C.G.T. Il Lombardia 27.2.2024 n. 657/14/24**

### **Svolgimento del processo**

L'agenzia delle entrate direzione provinciale di Varese impugnava la sentenza n. 3/23 emessa il 4.1.23 dalla Corte di giustizia tributaria di primo grado di Varese.

Si costituiva in giudizio il contribuente ed il 24.1.24, all'esito dell'udienza a distanza, il Collegio, raccolte le conclusioni delle parti, riteneva il processo in decisione e pronunciava sentenza.

### **Motivi della decisione**

L'agenzia delle entrate, Direzione Provinciale di Varese, proponeva appello avverso la sentenza della Corte di Giustizia Tributaria di primo grado di Varese (già Commissione tributaria provinciale), depositata il 4.1.2023, non notificata avente ad oggetto l'atto [omissis], emesso in seguito di attività di cooperazione internazionale dalla quale emergeva che il Sig. L. era titolare di un rapporto finanziario presso l'intermediario elvetico Alfa (ora Beta) ed in particolare di due distinti rapporti bancari identificati con n. [omissis] ed [omissis]. Tali attività di natura finanziaria erano state detenute in Svizzera (Paese a fiscalità privilegiata) in violazione degli obblighi dichiarativi in materia di monitoraggio fiscale (art. 4 del DL n. 167/90). Non aveva dichiarato, inoltre, i redditi utilizzati per costituire o acquistare dette attività finanziarie e/o che derivavano dal loro impiego e/o dismissione. Il contribuente era stato invitato a fornire informazioni e produrre la documentazione relativa a: - l'origine delle somme detenute all'estero (Svizzera); - il motivo dell'omessa indicazione delle stesse nel quadro RW della dichiarazione dei redditi e della conseguente violazione degli obblighi di monitoraggio fiscale di cui alla Legge 167/90; - la composizione e la valorizzazione di tali attività estere negli anni per cui era stata violata la disciplina sul monitoraggio fiscale, di cui alla Legge sopra citata. La controparte non aveva fornito la documentazione richiesta dall'Ufficio.

L'Agenzia delle Entrate, DP di Varese, emetteva nei confronti del Sig. L., per l'anno d'imposta 2011, un avviso di accertamento n. [omissis], con cui veniva accertato, ai sensi dell'articolo 38 DPR 600/73 e con gli effetti del 41-bis del medesimo decreto, un maggior reddito imponibile soggetto a tassazione ordinaria ai fini Irpef e relative Addizionali, pari ad Euro 79.843,00 (importo complessivo delle attività finanziarie detenute in Svizzera). L'atto di accertamento veniva impugnato dalla parte privata e la Corte di Giustizia Tributaria di Secondo grado della Lombardia con la sentenza n. 686/2023, favorevole all'Ufficio, rigettava il ricorso del contribuente.

Con spedizione postale del 29 Settembre 2021, ricevuta dal contribuente in data 9 Ottobre 2021, l'Ufficio notificava al Sig. L. anche l'atto di contestazione n. [omissis] per l'anno d'imposta 2011 con il quale irrogava, ai sensi dell'art. 4, comma 1 del DL 167 del 1990 la

sanzione prevista dall'art. 5 comma 2 del medesimo testo legislativo, ammontante ad euro 4.790,58. Avverso tale atto impositivo, il contribuente notificava all' Ufficio, ricorso con istanza di mediazione ai sensi dell'art. 17-bis del DLgs 546/1992, chiedendo l'annullamento dell'atto impositivo ritenuto illegittimo alla luce di un unico motivo di ricorso, violazione: dell'art. 7 Legge 212 del 2000; dell'art. 2697 c.c.; violazione e falsa applicazione dell'art. 4 del DL 167 del 1990; violazione dell'art. 10 della L. 212 del 2000, scelta ingiustificata del periodo di imposta 2011. Il procedimento di mediazione si concludeva con l'adozione da parte dell'Ufficio di un provvedimento di diniego. Nei termini di legge il contribuente depositava il proprio ricorso presso la Corte di Giustizia Tributaria di Varese, che accoglieva il ricorso ritenendo che l'ufficio non avesse provato la detenzione di attività finanziaria all'estero da parte del contribuente, con ciò ignorando secondo l'appellante la sentenza della corte di giustizia tributaria di primo grado di Varese, n. 686/23.

La sentenza impugnata in questa sede sarebbe pertanto affetta da un vizio di motivazione. Secondo l'ufficio infatti l'emissione dell'atto in contestazione conseguiva ad una rilevata violazione di uno specifico obbligo previsto da legge, rappresentata dalla mancata compilazione del quadro RW, elemento incontestato. L'obbligo di monitoraggio fiscale delle attività finanziarie e degli investimenti detenuti all'estero trovava la sua fonte normativa nell' art. 4, DL n. 167/90, con il chiaro obiettivo di consentire la rilevazione ed il controllo di talune operazioni finanziarie da e verso l'estero, anche al fine di implementare la cooperazione e lo scambio di informazioni tra Paesi comunitari. Il Sig. L. non negava, in sede di ricorso, di essere titolare dei rapporti bancari contestati, né di aver omesso la loro dichiarazione nel quadro RW e tale circostanza non sarebbe stata tenuta in debita considerazione dalla Corte di primo grado. Altro elemento che secondo l'appellante sarebbe stato tralasciato dal Collegio giudicante era che l'atto di contestazione oggetto della presente impugnazione era una conseguenza dell'avviso di accertamento emesso dall'Ufficio per l'anno d'imposta 2011 con il quale era stata contestata al contribuente l'esistenza di un maggior reddito imponibile non dichiarato pari ad Euro 79.843,00. Tale pretesa era stata riconosciuta come legittima dalla Corte di Giustizia Tributaria della Lombardia nella sentenza, già richiamata.

Elemento del tutto trascurato dal Collegio sarebbe, altresì, che l'esistenza di attività finanziarie sui rapporti intrattenuti con la banca svizzera con saldo di Euro 79.843,00 al 28.2.2015 non soltanto era stata provata dall'Ufficio, ma non era stata contestata da L. I giudici varesini, inoltre, secondo l'appellante sarebbero incorsi anche in una violazione dell'art. 12 comma 2 del DL 78/2009, secondo il quale in caso di violazione della norma di cui all'art. 4 citato, opererebbe la presunzione legale relativa, prevista dalla disposizione appena citata che stabilisce "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 della normativa sul monitoraggio fiscale) (...) si presumono costituite, salva la prova contraria, mediante redditi sottratti a tassazione". Si tratterebbe, precisamente, di una presunzione legale relativa, stabilita in favore dell'Amministrazione finanziaria, implicante quale effetto tipico l'inversione dell'onere della prova a carico del contribuente, che doveva fornire una prova specifica e puntuale a fronte della contestazione operata dall'Ufficio che non aveva offerto.

L'appellante ribadiva, inoltre, di aver in fase istruttoria richiesto al contribuente, con apposito invito redatto ai sensi dell'art. 32 del DPR 600/73, l'ostensione di specifica documentazione che il contribuente non aveva prodotto, allegando soltanto documentazione relativa al periodo 1975-1988, non provando l'origine delle somme detenute all'estero e, pertanto, l'Ufficio in

applicazione della presunzione espressamente stabilita dalla Legge a suo favore aveva emesso l'avviso di accertamento che ci occupa, presumendo (avvalendosi del raddoppio dei termini) che le attività finanziarie presenti nei rapporti bancari nell'anno 2015 lo fossero già nell'anno 2011 (primo anno che poteva essere oggetto di accertamento).

Alla luce di quanto sopra esposto, sostenere che l'Ufficio non avrebbe fornito la prova incombente sullo stesso sarebbe infondato, in quanto l'appellante aveva dimostrato l'esistenza di attività finanziarie sui rapporti intrattenuti con la banca svizzera con saldo di Euro 79.843,00 al 28.2.2015.

Ciò renderebbe applicabile la sopra richiamata presunzione legale (relativa in quanto ammette prova contraria) di cui all'art. 12, comma 2, del DL 78/2009. Risulterebbe altresì applicabile il raddoppio termini per la notifica della pretesta impositiva (in forza dei sopra richiamati commi 2-bis e 2-ter dell'art. 12 del DL n. 78/2009, ciò che comportava che il primo anno che poteva essere oggetto di accertamento da parte dell'Ufficio era il 2011, in particolare la dichiarazione presentata nell'anno 2012 ed il relativo avviso di accertamento emesso nell'anno 2020 e notificato nell'anno 2021 (in forza dell'art. 157 DL n. 34/2020).

Quanto alla omessa motivazione dell'atto impugnato, per soddisfare il requisito motivazionale l'atto di contestazione deve contenere l'indicazione dei fatti, degli elementi probatori, delle norme applicate e dei criteri seguiti per la determinazione del dovuto. Tutti questi elementi erano presenti ed evidenziati nel caso di specie.

La sanzione veniva irrogata in quanto il contribuente aveva omesso di compilare il quadro RW della propria dichiarazione dei redditi.

L'ufficio concludeva, pertanto, per la riforma integrale della sentenza impugnata, anche in punto di spese processuali, e per la conferma della legittimità del suo operato, e vittoria di spese per entrambi i gradi di giudizio.

Si costituiva in giudizio L. assumendo che nessuna violazione degli obblighi dichiarativi risultava essere stata commessa nel 2011. Solo successivamente (ancora, senza alcuna prova di detenzione di somme in Svizzera da parte del L. nel 2011 e, quindi, senza alcuna prova di violazione degli obblighi dichiarativi commessa nel 2011), l'Ufficio notificava al contribuente anche l'atto di contestazione delle sanzioni in discussione oggi (n. [omissis] del 2021, senza provare e senza nemmeno affermare, nel proprio atto (onde evitare di incorrere in gravi violazioni di Legge), che il contribuente avesse detenuto somme in Svizzera nel 2011. Entrambi gli atti (avviso di accertamento e atto di contestazione delle sanzioni) venivano annullati, ad esito di separati giudizi. Il giudice di appello aveva, poi, secondo il contribuente in violazione di Legge, accolto l'appello dell'Ufficio di Varese alla sentenza n. 69 del 2022 della CGT I° Varese, che poneva nel nulla la pretesa impositiva di cui all'avviso di accertamento n. [omissis].

La DP di Varese non aveva ritenuto il saldo contabile del 28 febbraio 2015 una attività finanziaria detenuta in Svizzera nel 2015, suscettibile di produrre reddito imponibile nel 2015, in forza della violazione degli obblighi dichiarativi commessi nell'anno di imposta 2015, ma aveva imputato il saldo contabile a reddito interamente prodotto nell'anno di imposta 2011, senza che esistesse alcuna prova di detenzione di investimenti o attività finanziarie in Svizzera nel 2011 né alcun collegamento di queste somme con l'anno di imposta 2011. Per quanto riguardava l'avviso di accertamento la rideterminazione del reddito dichiarato nel 2011 doveva discendere, secondo i giudici di prime cure, dalla prova, e non dalla presunzione, di detenzione in Svizzera di attività finanziarie nel 2011 e quindi, dalla prova, e non dalla presunzione, di violazione degli obblighi dichiarativi da parte del L. nell'anno di imposta 2011.

Mancando tale prova, non sussisteva il potere dell'Amministrazione finanziaria di tassare le somme come redditi prodotti nel 2011.

L'atto di contestazione delle sanzioni oggetto di questo giudizio era stato annullato dal giudice di prime cure con la sentenza n. 3 del 2023 della CGT I° Varese: a maggior ragione, la contestazione delle sanzioni, per violazione degli obblighi dichiarativi nel 2011, doveva discendere, secondo i giudici di prime cure, dalla prova, e non dalla presunzione, di detenzione in Svizzera di attività finanziarie nel 2011 e, quindi, dalla prova, e non dalla presunzione, di violazione degli obblighi dichiarativi da parte del L. nell'anno di imposta 2011. Mancando tale prova, non sussisteva il potere dell'Amministrazione finanziaria di contestare la detenzione di attività finanziarie o investimenti nel 2011 non dichiarate nel quadro RW del 2011. Diversamente, avallando l'operato dell'Ufficio di Varese il giudice consentirebbe di contestare la violazione del monitoraggio fiscale in ogni anno di imposta "accertabile", tra cui rientrerebbero anche il 2012, il 2013, il 2014 e, ovviamente, il 2015, nonché quelli successivi, il 2016, il 2017, il 2018, il 2019 e il 2020, in quanto parimenti "anni accertabili in ragione del raddoppio dei termini" per i quali mancava quella che l'Ufficio erroneamente chiama "prova contraria" sulla detenzione di somme in Svizzera. Tutto ciò avendo la prova della detenzione al 28 febbraio 2015.

Nell'atto di contestazione delle sanzioni n. [omissis] del 2021 l'ufficio lamentava l'omessa osservazione dell'art. 4 comma 1 del DL n. 167 del 1990) secondo il quale "Le persone fisiche, gli enti non commerciali e le società semplici ed equiparate ai sensi dell'articolo 5 del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, residenti in Italia che, nel periodo d'imposta, detengono investimenti all'estero suscettibili di produrre redditi imponibili in Italia, devono indicarli nella dichiarazione annuale dei redditi". L'Ufficio di Varese afferma che L. avrebbe violato l'articolo 4 citato, senza provare la detenzione di attività finanziarie o investimenti in Svizzera, da parte del predetto nel 2011.

Infatti, la violazione degli obblighi dichiarativi commessa nel 2011 non poteva per Legge, essere contestata e sanzionata per presunzione sulla base della violazione degli obblighi dichiarativi nel 2015, come fatto dall'Ufficio di Varese, che faceva discendere la prova di detenzione di attività finanziarie in Svizzera nel 2011 dalla mancata produzione di documentazione nell'ambito del contraddittorio istaurato per chiedere la prova contraria ex art. 12 comma 2 del DL n. 78 del 2009. Il contribuente osservava che la norma presuntiva non era uno strumento a favore dell'Ufficio per provare la detenzione di somme in Svizzera, bensì uno strumento concepito al fine di consentire all'appellante di provare la natura reddituale di somme già accertate come esistenti nell'anno oggetto di contestazione (Cass. Sez. V n. 31085 anno 2019 pag. 8 e 9, Cass. Sez. V n. 33223 anno 2018 pag. 12).

Non esisteva una norma presuntiva che consentisse di provare la violazione degli obblighi dichiarativi (monitoraggio fiscale) nel 2011 sulla base della prova della violazione dei medesimi obblighi dichiarativi (monitoraggio fiscale) nell'anno di imposta 2015.

La detenzione in Svizzera di somme nel 2015 e la violazione degli obblighi dichiarativi nel 2015 di somme detenute in Svizzera nel 2015 non costituiva prova (nemmeno presuntiva) di detenzione in Svizzera di somme suscettibili di essere reddito imponibile in Italia nel 2014, o nel 2013, o nel 2012 o nel 2011 e, quindi, non costituisce prova (nemmeno presuntiva) della violazione degli obblighi dichiarativi nel 2014, o nel 2013, o nel 2012 e o nel 2011. Né il contribuente sarebbe onerato, in forza della Legge, di provare il contrario. In secondo luogo, il comma 2-bis dell'art. 12 del DL n. 78 del 2009 non consentirebbe di presumere alcunché,

raddoppiando soltanto il termine di decadenza e non è parte integrante della norma presuntiva di cui al comma 2.

L'Agenzia delle Entrate DP di Varese non aveva mai assolto in alcun modo al proprio onere della prova relativamente alla detenzione di investimenti o attività finanziarie da parte del L. nel 2011, asseritamente non dichiarati nel quadro RW del 2011 (monitoraggio fiscale) e suscettibili di essere reddito prodotto ovunque nel mondo nell'anno di imposta 2011 e imponibile in Italia nel 2011. Secondo il contribuente l'Ufficio doveva provare l'esistenza di movimentazioni bancarie o la disponibilità finanziaria sul conto corrente "nell'anno oggetto di contestazione" (Cfr. Cass. Sez. V n. 31085 anno 2019 pag. 8 e 9 e Cass. Sez. V n. 33223 anno 2018 pag. 12).

Se era vero che l'anno 2011 era sottoponibile a controllo, lo era altrettanto che le violazioni eventualmente commesse nel 2011 andavano provate e non presunte (cfr. art. 4 comma 1 del DL n. 167 del 1990 "nel periodo di imposta").

L'atto di contestazione in esame, pertanto, era annullabile dal momento che, con esso, il contribuente era stato sanzionato sulla base di una illegittima presunzione di detenzione di somme nel 2011, avendo l'Ufficio sanzionato il contribuente non per la violazione degli obblighi dichiarativi di monitoraggio fiscale, ma per la presunzione di violazione degli obblighi dichiarativi del monitoraggio fiscale, presunzione non prevista dalla Legge. Emergeva, pertanto, l'illegittimità del complessivo operato dell'Ufficio che irrogava sanzioni per mancata compilazione del quadro RW della dichiarazione dei redditi del 2011, senza poter affermare la detenzione di somme in Svizzera nel 2011 stante l'assenza di qualsivoglia prova in tal senso.

Il contribuente concludeva, pertanto, per la conferma della sentenza di primo grado con vittoria di spese.

Ritiene il Collegio che l'appello sia infondato e che, pertanto, vada confermata la sentenza di primo grado.

Ed, invero, se era incontestata la detenzione di disponibilità finanziaria in Svizzera da parte del contribuente nel 2015, l'ufficio non aveva provato che tale detenzione risalisse anche al 2011, primo anno accertabile in base alle previsioni di cui ai commi 2-bis e 2-ter dell'art. 12 DL n. 78/2009.

Soltanto una volta adempiuto a tale onere probatorio, - accertamento della effettiva detenzione di disponibilità finanziaria in paesi a fiscalità privilegiata nell'anno in contestazione -, l'appellante avrebbe potuto applicare la presunzione legale relativa di cui all'art. 12 comma 2 citato decreto, con conseguente irrogazione delle sanzioni per la violazione degli obblighi dichiarativi per l'anno 2011.

Dalla disponibilità di somme all'estero nel 2015 non poteva farsi discendere il fatto che essa risalisse al 2011, primo anno accertabile in base al raddoppio dei termini previsto a favore dell'ufficio dalla normativa richiamata.

La disponibilità di somme all'estero nel 2011 non era stata provata dall'Ufficio nemmeno mediante presunzioni semplici, atteso che nell'avviso di accertamento mancava qualsiasi dato o notizia relativa all'anno di imposta 2011.

L'Ufficio di Varese, riguardo al 2011, non poteva ritenersi libero dalla prova del fatto noto (detenzione di disponibilità finanziarie all'estero), che avrebbe legittimato l'operatività della presunzione legale relativa alla natura reddituale delle somme, in forza della asserita prova di detenzione di somme (fatto noto) in un diverso anno di imposta (28 febbraio 2015).

Da ciò derivava inevitabilmente la violazione e falsa applicazione della norma art. 12 comma 2

del DL 78/2009.

Ne consegue, pertanto, il rigetto dell'appello e la condanna dell'ufficio soccombente al pagamento delle spese di questo grado che si liquidano in euro 2500, oltre accessori di legge se dovuti.

Le questioni appena vagliate esauriscono la vicenda sottoposta al Collegio, essendo stati toccati tutti gli aspetti rilevanti per la definizione del procedimento; gli argomenti di doglianza non espressamente esaminati sono stati dalla Commissione ritenuti non rilevanti ai fini della decisione e comunque inidonei a condurre a una conclusione di segno diverso.

**P.Q.M.**

Rigetta l'appello dell'ufficio e, per l'effetto, conferma la sentenza impugnata.

Condanna l'ufficio al pagamento in favore del contribuente delle spese di lite che si liquidano in euro 2500 oltre accessori di legge se dovuti.