



REPUBBLICA ITALIANA  
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE  
DI MILANO

SEZIONE 5

riunita con l'intervento dei Signori:

<input type="checkbox"/>	IZZI	GIOVANNI	Presidente
<input type="checkbox"/>	DE RENTIIS	LAURA	Relatore
<input type="checkbox"/>	BONAVOLONTA	LUIGI	Giudice
<input type="checkbox"/>			
<input type="checkbox"/>			
<input type="checkbox"/>			
<input type="checkbox"/>			

ha emesso la seguente

**SENTENZA**

- sull'appello n. 3446/2015  
depositato il 15/05/2015

- avverso la sentenza n. 562/2014 Sez:11 emessa dalla Commissione Tributaria Provinciale  
VARESE

contro:

FERRO ALBERTO  
VIA DEL TORNAGO N.3 21010 ARSAGO SEPRIO

**difeso da:**

TESAURO FRANCESCO  
E/O ALESSIO TESAURO E/O GIANLUCA IANNETTI  
VIA SANTA SOFIA 21 20122 MILANO

**proposto dall'appellante:**

AG. ENTRATE DIREZIONE PROVINCIALE VARESE

**Atti impugnati:**

AVVISO DI ACCERTAMENTO n° T93010G01057/2013 IRPEF-ADD.REG. 2007  
AVVISO DI ACCERTAMENTO n° T93010G01057/2013 IRPEF-ADD.COM. 2007  
AVVISO DI ACCERTAMENTO n° T93010G01057/2013 IRPEF-ALTRO 2007

SEZIONE

N° 5

REG.GENERALE

N° 3446/2015

UDIENZA DEL

12/01/2016 ore 15:00

N°

387/2016

PRONUNCIATA IL:

12/01/2016

DEPOSITATA IN  
SEGRETARIA IL

22/01/2016

Il Segretario

*Quono*

## DECISIONE

Sull'appello presentato dall'Agenzia delle Entrate – Direzione Provinciale di Varese avverso la sentenza n. 562/11/14 pronunciata il 23 settembre 2014 dalla Commissione Tributaria Provinciale di Varese e depositata in data 27 ottobre 2014.

### FATTO

In data 28 giugno 2013, l'Agenzia delle entrate ha notificato a Alberto Ferro l'avviso di accertamento, n. T93010G01057/2013, per l'anno 2007.

Con detto avviso, l'Ufficio ha rettificato il reddito di partecipazione di Alberto Ferro nella Ferro Stampi di Ferro Alberto & c. s.n.c. (poi variata in ferro Stampi s.a.s) da euro 32.926,00 ad euro 823.147,00, accertando una maggiore Irpef pari ad euro 339.518,00, una maggiore addizionale regionale per euro 11.873,00, una maggiore addizionale comunale per euro 2.371,00 (oltre ad irrogare una sanzione di euro 352.952,00 e computare gli interessi) in quanto, secondo la contestazione dell'Ufficio, "il negozio intervenuto tra la Profil.Mec s.r.l. in qualità di cessionaria" e il sig. Ferro "in qualità di cedente, sarebbe simulato ed artificiosamente posto in essere senza produrre gli effetti giuridici propri, al solo scopo di trasferire l'imposizione in capo a Profil.Mec s.r.l." (pag. 8 dell'avviso di accertamento impugnato).

L'odierno appellato impugnava l'avviso di accertamento innanzi alla Commissione Tributaria provinciale competente per territorio facendo valere i seguenti vizi: «*Violazione della norma che prevede l'inibizione dei poteri di accertamento dell'Agenzia delle entrate in presenza del cd. "scudo fiscale" (art. 14, comma 1, D.l. n. 350/2001, richiamato dall'art. 13-bis, D.l. n. 78/2009); Illegittimità dell'avviso n. T93010G01057/2013 in quanto è stato notificato dopo la scadenza del termine di cui all'art. 43, primo comma, DPR n. 600/1973, in assenza di motivazione in ordine ai presupposti dell'obbligo di denuncia ex art. 331 c.p.p. e dell'applicazione del termine raddoppiato. Inesistenza di fattispecie di reato; Violazione dell'art. 67, DPR n. 600/1973 e dell'art. 163 TUIR, nella imputazione al ricorrente dei redditi già tassati in capo all'usufruttuario. Violazione del divieto di doppia imposizione; Illegittimità dell'avviso di accertamento per carenza di istruttoria e vizio di motivazione: violazione e falsa applicazione dell'art. 3, legge 7 agosto 1990, n. 241; dell'art. 42, d.p.r. 29 settembre 1973, n. 600 e dell'art. 56, d.p.r. n. 600 del 1973; Illegittimità dell'avviso di accertamento per violazione dell'obbligo del contraddittorio. Violazione dell'art. 7, legge 27 luglio 2000, n. 212; e dell'art. 37 bis, commi 4 e seguenti, D.P.R. n. 600/1973; Insussistenza degli elementi di fatto e di diritto sui quali si basa l'assunto dell'Ufficio, circa la presunta simulazione del contratto di cessione del diritto di usufrutto; Sull'imputazione per trasparenza dei redditi da partecipazione all'usufruttuario. Violazione e falsa applicazione dell'art. 5 T.u.i.r; in ogni caso, illegittimità della irrogazione delle sanzioni».*

L'ufficio si costituiva in giudizio eccependo la legittimità dell'operato in fatto e in diritto.

Il ricorso è stato accolto dalla Commissione Tributaria Provinciale con la sentenza n. 562/11/14 del 27 ottobre 2014.

L'Ufficio ha proposto appello avverso la richiamata sentenza di primo grado. Parte appellata si è regolarmente costituita nel giudizio di secondo grado.

La vicenda tributaria è stata discussa alla pubblica udienza del 12 gennaio 2016 e decisa in pari data in camera di consiglio.

### DIRITTO

La sentenza del Giudice di prime cure ha accolto il ricorso di Ferro Alberto accogliendo l'eccezione preliminare di merito circa la tardività della notifica dell'avviso di accertamento ai sensi dell'art. 43 d.p.r. n. 600/73 e dichiarando assorbiti tutti gli altri motivi di gravame avverso detto avviso.

In particolare la sentenza di primo grado afferma che va accolta l'eccezione circa l'illegittimità <<dell'avviso di accertamento in quanto notificato dopo la scadenza del termine di cui all'art. 43 primo comma DPR 600/73. L'Ufficio non ha operato correttamente. La modificazione dell'art. 43 DPR 600/73, introdotta dalla legge 248/2006, legittima l'automatico raddoppio dei termini per l'accertamento, in presenza di situazioni in cui l'Ufficio ha obbligo di denuncia ai sensi art. 331 c.p.p. I termini raddoppiati risultano fissati dalla legge ed operano automaticamente quando sussiste un obbligo di denuncia penale per i reati tributari previsti dal D.Lgs 74/2000.

*Pur considerando, quanto affermato dalla Corte Costituzionale, che statuisce che il presupposto per il raddoppio dei termini per l'accertamento si realizza con l'insorgenza dell'obbligo della denuncia penale, indipendentemente dalla effettiva presentazione della stessa, nella specie va sottolineato che l'Ufficio, oltre a non aver enunciato i fatti che gli consentirebbero di avvalersi del termine "speciale" di cui all'art. 43 co.3 DPR 600/73, aveva a disposizione tutti gli elementi per poter emettere l'avviso prima della scadenza del termine ordinario, in quanto gli stessi erano già a disposizione, essendo l'avviso una riproposizione dei fatti e contestazioni già enunciati con ravviso di accertamento per l'anno 2006 e notificato tempestivamente al ricorrente nei termini "ordinari".*

*Pertanto l'Ufficio, essendo a conoscenza degli elementi di fatto e di diritto fondanti l'avviso qui impugnato già prima della scadenza del termine "ordinario", non necessitava di un maggior lasso tempo per contestare gli illeciti tributari di cui all'accertamento stesso. L'Ufficio in sostanza ha usato strumentalmente la norma per coprire un proprio ritardo.*

*Pertanto l'avviso qui impugnato, relativo all'anno d'imposta 2007, deve ritenersi nullo perché notificato dopo la scadenza del termine l'ordinario" del 31.12.2012>>.*

1. Il vaglio del principale motivo d'appello impone di ricostruire il quadro normativo sul raddoppio dei termini dell'accertamento applicabile al caso di specie.

La legge di stabilità per l'anno 2016 (L. 28/12/2015, n. 208), entrata in vigore il 1° gennaio 2016, con il comma 131 ha riformulato l'art. 43 del D.P.R. n. 600/73 nei termini che seguono: «Art. 43. - (Termine per l'accertamento). - 1. Gli avvisi di accertamento devono essere notificati, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione. 2. Nei casi di omessa presentazione della dichiarazione o di presentazione di dichiarazione nulla l'avviso di accertamento può essere notificato entro il 31 dicembre del settimo anno successivo a quello in cui la dichiarazione avrebbe dovuto essere presentata. 3. Fino alla scadenza del termine stabilito nei commi precedenti l'accertamento può essere integrato o modificato in aumento mediante la notificazione di nuovi avvisi, in base alla sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi da parte dell'Agenzia delle entrate. Nell'avviso devono essere specificamente indicati, a pena di nullità, i nuovi elementi e gli atti o fatti attraverso i quali sono venuti a conoscenza dell'ufficio delle imposte».

Il comma 132 della richiamata legge di stabilità, disciplinando il regime transitorio dell'istituto in parola, tuttavia, precisa che <<Le disposizioni di cui all'articolo 57, commi 1 e 2, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e all'articolo 43, commi 1 e 2, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, come sostituiti dai commi 130 e 131 del presente articolo, si applicano agli avvisi relativi al periodo d'imposta in corso alla

data del 31 dicembre 2016 e ai periodi successivi. Per i periodi d'imposta precedenti, gli avvisi di accertamento devono essere notificati, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione ovvero, nei casi di omessa presentazione della dichiarazione o di dichiarazione nulla, entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui la dichiarazione avrebbe dovuto essere presentata. Tuttavia, in caso di violazione che comporta obbligo di denuncia ai sensi dell'articolo 331 del codice di procedura penale per alcuno dei reati previsti dal decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, i termini di cui al periodo precedente sono raddoppiati relativamente al periodo d'imposta in cui è stata commessa la violazione; il raddoppio non opera qualora la denuncia da parte dell'Amministrazione finanziaria, in cui è ricompresa la Guardia di finanza, sia presentata o trasmessa oltre la scadenza ordinaria dei termini di cui al primo periodo. Resta fermo quanto disposto dall'ultimo periodo del comma 5 dell'articolo 5-quater del decreto-legge 28 giugno 1990, n. 167, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 agosto 1990, n. 227, e successive modificazioni>>.

Anche se il comma 132 nulla dice sulla vigenza dell'art. 2 del d.lgs. n. 128/2015 - entrato in vigore il 2 settembre 2015 - poiché le norme disciplinano la stessa materia e non è applicabile il criterio della specialità, questo Collegio ritiene che debba intendersi implicitamente abrogato il terzo comma del medesimo articolo 2, laddove precisava che "Sono comunque fatti salvi gli effetti degli avvisi di accertamento, dei provvedimenti che irrogano sanzioni amministrative tributarie e degli altri atti impugnabili con i quali l'Agenzia delle entrate fa valere una pretesa impositiva o sanzionatoria, notificati alla data di entrata in vigore del presente decreto". In maggior dettaglio, se non fosse intervenuto il comma 132 della legge di stabilità la disciplina applicabile al caso di specie sarebbe stata quella indicata dal previgente art. 43 D.P.R. n. 600/73. Dunque, alla luce della disciplina vigente al momento della pronuncia di questa sentenza, il Collegio deve confermare nel merito la pronuncia di primo grado in quanto, alla stregua del comma 132 della legge di stabilità per l'anno 2016, l'Ufficio per avvalersi del raddoppio dei termini avrebbe dovuto presentare la denuncia penale entro la scadenza del termine ordinario per l'accertamento relativo all'anno di imposta 2007, ovvero il 31 dicembre 2012 (*alias* entro il quarto anno successivo alla presentazione della dichiarazione dei redditi avvenuta nell'anno 2008).

In conclusione, poiché non costituisce oggetto di contestazione che in data 28 giugno 2013, l'Agenzia delle entrate ha notificato a Alberto Ferro l'avviso di accertamento n. T93010G01057/2013, per l'anno 2007 e che, in data 4 febbraio 2014, l'Agenzia delle Entrate ha presentato la notizia di reato ex art. 4 d.lgs. n. 74/00, la notifica dell'avviso di accertamento n. T93010G01057/2013, per l'anno 2007, è avvenuta dopo che era scaduto il termine ordinario per l'accertamento nei termini previsto dal primo dell'art. 43 D.P.R. n. 600/73 e non poteva operare il raddoppio dei termini per l'accertamento in ragione del nuovo comma 132 della legge di stabilità per l'anno 2016.

2. Tuttavia, al fine di pronunciarsi sulle spese del giudizio d'appello, questo Collegio ha il dovere di compiere un giudizio prognostico su quale sarebbe stata la decisione alla luce della normativa vigente al momento della proposizione del ricorso di secondo grado, se non fosse intervenuta una successiva normativa applicabile retroattivamente al caso di specie. In proposito, questa Commissione Tributaria osserva che le motivazioni riportate dal Giudice di primo grado non erano conformi alla lettera dell'art. 43 del D.P.R. 29/09/1973, n. 600 e alle indicazioni della Corte Costituzionale in tema di "raddoppio dei termini" del potere accertativo

3  


dell'amministrazione finanziaria in presenza di violazioni tributarie di rilevanza penale ai sensi del d.lgs. n. 74 del 2000 (sent. n. 247 del 25 luglio 2011).

In particolare il primo comma dell'art. 43 cit., sotto la rubrica "Termine per l'accertamento" affermava che "Gli avvisi di accertamento devono essere notificati, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione"; il terzo comma (nella sua formulazione anteriore alla modifica introdotta dall'art. 2 d.lgs. n. 128/15), poi, aggiungeva che "In caso di violazione che comporta obbligo di denuncia ai sensi dell'articolo 331 del codice di procedura penale per uno dei reati previsti dal decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, i termini di cui ai commi precedenti sono raddoppiati relativamente al periodo di imposta in cui è stata commessa la violazione".

L'art. 2 del d.lgs. n. 128/2015 - entrato in vigore il 2 settembre 2015 - aveva modificato (fino al 31 dicembre 2015) la normativa sul raddoppio dei termini per l'accertamento in caso di violazione che comporta l'obbligo di denuncia per uno dei reati tributari di cui al D.Lgs. n. 74/2000. Come detto in precedenza, il primo comma dell'art. 2 d.lgs. n. 128/15 stabiliva che "All'articolo 43, terzo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, è aggiunto, in fine, il seguente periodo: «Il raddoppio non opera qualora la denuncia da parte dell'Amministrazione finanziaria, in cui è ricompresa la Guardia di finanza, sia presentata o trasmessa oltre la scadenza ordinaria dei termini di cui ai commi precedenti»".

La novella da ultimo richiamata, tuttavia, se non fosse intervenuto il comma 132 della legge di stabilità non avrebbe trovato applicazione *ratione temporis* nel caso di specie. Infatti, il terzo comma del medesimo articolo 2, precisava che "Sono comunque fatti salvi gli effetti degli avvisi di accertamento, dei provvedimenti che irrogano sanzioni amministrative tributarie e degli altri atti impugnabili con i quali l'Agenzia delle entrate fa valere una pretesa impositiva o sanzionatoria, notificati alla data di entrata in vigore del presente decreto".

La disposizione da ultimo richiamata, dunque, introducendo uno specifico regime transitorio che faceva salvi gli avvisi di accertamento notificati prima del 2 settembre 2015, confermava l'intenzione del legislatore di riconoscere carattere innovativo all'ultimo periodo del comma 3 dell'art. 43 del DPR n. 600/73 come novellato dal primo comma dell'art. 2 d.lgs. n. 128/15.

Chiarito il quadro normativo che regolava i termini per l'accertamento al momento della proposizione del giudizio d'appello, diversamente da quanto affermato nella sentenza di primo, alla luce della lettera dell'art. 43 D.P.R. 600/73 applicabile *ratione temporis* e in osservanza dei principi affermati dalla Corte Costituzionale, per l'accertamento sulle imposte dirette avrebbe dovuto trovare applicazione un termine doppio (nel caso di specie -essendo stata presentata la dichiarazione- il termine di otto anni, a prescindere che la denuncia penale fosse stata presentata o trasmessa all'autorità giudiziaria prima della scadenza del termine ordinario di quattro anni).

In particolare, in base al primo comma dell'art. 43 del D.P.R. n. 600/1973 vigente al momento della proposizione del giudizio d'appello, gli avvisi di accertamento per le imposte sui redditi dovevano essere notificati, a pena di decadenza entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello in cui era stata presentata la dichiarazione; inoltre, in base al terzo comma del medesimo art. 43, se la violazione delle norme tributarie comportava l'obbligo di denuncia ex art. 331 del c.p.p. per uno dei reati tributari di cui al D.Lgs. n. 74/2000, i termini ordinari di decadenza per l'accertamento erano raddoppiati, relativamente al periodo d'imposta in cui era stata commessa la violazione. Prima dell'entrata in vigore delle modifiche apportate dal D.Lgs. n. 128/2015 e poi dal comma 132 della legge di stabilità, dunque, il raddoppio dei termini per l'accertamento trovava applicazione indipendentemente dall'effettiva presentazione della denuncia e anche nel



caso in cui l'obbligo di denuncia fosse sorto dopo lo spirare dei termini ordinari per l'accertamento di cui al primo comma dell'art. 43 del D.P.R. n. 600/1973. D'altra parte, «i termini raddoppiati di accertamento non costituiscono una "proroga" di quelli ordinari, da disporsi a discrezione dell'amministrazione finanziaria procedente, in presenza di "eventi peculiari ed eccezionali". Al contrario, i termini raddoppiati sono anch'essi termini fissati direttamente dalla legge, operanti automaticamente in presenza di una speciale condizione obiettiva (allorché, cioè, sussista l'obbligo di denuncia penale per i reati tributari previsti dal d.lgs. n. 74 del 2000), senza che all'amministrazione finanziaria sia riservato alcun margine di discrezionalità per la loro applicazione». Inoltre, «non sono violati i parametri costituzionali per l'incertezza in cui versa il contribuente, il quale deve attendere il decorso del termine raddoppiato per avere la sicurezza dell'insussistenza dell'obbligo di denuncia penale. Si è visto, infatti, che tale incertezza è meramente eventuale e soggettiva e dipende non da una discrezionale valutazione dell'amministrazione finanziaria sulla denunciabilità penale dei fatti, ma solo dal momento in cui l'ufficio tributario venga concretamente a conoscenza degli elementi obiettivi comportanti l'obbligo di denuncia» (Corte Cost. sent. n. 247/11).

Dunque, se non fosse intervenuto il comma 132 della legge di stabilità per l'anno 2016, poiché la violazione tributaria contestata periodo d'imposta 2007 comportava l'obbligo di denuncia penale, l'avviso di accertamento relativo a quell'anno di imposta poteva essere notificato entro il 31 dicembre dell'ottavo anno successivo (2008) a quello in cui era stata presentata la dichiarazione (ossia entro il 31 dicembre 2016).

In altri termini, alla luce della formulazione letterale dell'art. 43 applicabile al momento della proposizione del ricorso in appello e delle indicazioni della Consulta, l'unica condizione necessaria per l'applicazione del raddoppio dei termini dell'accertamento andava ravvisata nella sussistenza dell'obbligo di denuncia penale, indipendentemente dal momento in cui tale obbligo sorgeva ed indipendentemente dal suo adempimento. In questo senso, con riferimento all'istituto del raddoppio del termine per l'accertamento previsto dall'art. 43 DPR n. 600/73 vigente al momento della proposizione del giudizio d'appello, la Corte Costituzionale (sent. n. 247/11) aveva chiarito che esso non rappresentava una proroga di quello ordinario ma un termine di legge "certo" e "ragionevole". In particolare, il termine raddoppiato «non è irragionevolmente ampio, perché è di poco superiore al termine di prescrizione dei reati suddetti (sei anni) e la sua entità è adeguata a soddisfare la ratio legis di dotare l'amministrazione finanziaria di un maggior lasso di tempo per acquisire e valutare dati utili a contrastare illeciti tributari, i quali, avendo rilevanza penale, sono stati non ingiustificatamente ritenuti dal legislatore particolarmente gravi e, di norma, di complesso accertamento. In particolare, la gravità e la difficoltà di rilevamento di detti illeciti derivano sia dalla non arbitraria ipotizzabilità (in base a chiari ed obiettivi elementi indiziari) dei reati perseguibili d'ufficio previsti dal d.lgs. n. 74 del 2000; sia dal fatto che tali reati – in considerazione delle modalità della condotta criminosa ovvero della misura del danno arrecato all'erario – normalmente richiedono controlli, verifiche ed indagini fiscali particolarmente difficili al fine di determinare l'effettiva capacità contributiva dei soggetti passivi d'imposta» (Corte Cost. sent. n. 247/11).

Resta invece immutato, anche dopo l'introduzione del comma 132 della legge di stabilità per l'anno 2016, il principio che il raddoppio dei termini *de quibus* non presuppone un accertamento penale definitivo circa la sussistenza del reato perché se così fosse verrebbe violato il regime del c.d. «doppio binario» tra giudizio penale e giudizio tributario, evidenziato dall'art. 20 del d.lgs. n. 74 del 2000 che -in linea a quanto previsto dagli artt. 3, 479 e 654 cod. proc. pen.- dispone

che «Il procedimento amministrativo di accertamento ed il processo tributario non possono essere sospesi per la pendenza del procedimento penale avente ad oggetto i medesimi fatti o fatti dal cui accertamento comunque dipende la relativa definizione». Infatti, il raddoppio dei termini consegue al semplice riscontro di elementi che determinano l'insorgenza dell'obbligo di denuncia, indipendentemente dall'esito del successivo procedimento penale; ciò significa che il raddoppio del termine può operare sia in caso di successiva condanna del contribuente sia in caso di archiviazione, assoluzione o prescrizione.

Concludendo in ordine alla pronuncia sulle spese processuali del giudizio d'appello, poiché al momento della proposizione del ricorso da parte dell'Ufficio, alla luce del quadro normativo vigente il principale motivo d'appello era fondato, questo Collegio ritiene di dover compensare tra le parti le spese processuali del giudizio di secondo grado.

3. Diversamente, si conferma il capo della sentenza di primo grado in punto di condanna dell'Ufficio al pagamento delle spese processuali in quanto, anche se alla luce del quadro normativo all'epoca dei fatti vigente, non avrebbe dovuto trovare accoglimento il motivo di invalidità dell'avviso per violazione dell'art. 43 D.P.R. n. 600/73, questo Collegio ritiene che avrebbe dovuto trovare accoglimento la doglianza in ordine all'illegittimità dell'avviso per violazione della norma che prevede l'inibizione dei poteri di accertamento dell'Agenzia delle entrate in presenza del cd. "scudo fiscale" (art. 14, comma 1, D.l. n. 350/2001, richiamato dall'art. 13-bis, D.l. n. 78/2009).

Il primo comma dell'art. 14, d.l. n. 350/2001, richiamato dall'art. 13-bis d.l. n. 78/2009, stabilisce che il rimpatrio delle attività finanziarie, effettuato nel rispetto delle modalità previste dalla legge, "a) preclude nei confronti del dichiarante e dei soggetti solidalmente obbligati, ogni accertamento tributario e contributivo per i periodi d'imposta per i quali non è ancora decorso il termine per l'azione di accertamento alla data di entrata in vigore del presente decreto, limitatamente agli imponibili rappresentati dalle somme o dalle altre attività costituite all'estero e oggetto di rimpatrio; b) estingue le sanzioni amministrative, tributarie e previdenziali e quelle previste dall'articolo 5 del decreto-legge n. 167 del 1990, relativamente alla disponibilità delle attività finanziarie dichiarate; c) esclude la punibilità per i reati di cui agli articoli 4 e 5 del decreto legislativo n. 74 del 2000, nonché per i reati di cui al decreto-legge n. 429 del 1982, ad eccezione di quelli previsti dall'articolo 4, lettere d) e f), del predetto decreto n. 429 del 1982, relativamente alla disponibilità delle attività finanziarie dichiarate".

Il tenore letterale della norma è chiaro nel limitare l'effetto preclusivo per l'accertamento tributario "agli imponibili rappresentati dalle somme o dalle altre attività costituite all'estero e oggetto di rimpatrio".

L'avviso di accertamento impugnato accerta in capo a Ferro Alberto un reddito di partecipazione non dichiarato in € 790.221,12 che determina una maggiore Irpef per euro 339.518,00, una maggiore addizionale regionale per euro 11.873,00, una maggiore addizionale comunale per euro 2.371,00 (oltre ad irrogare una sanzione di euro 352.952,00).

Il contribuente nel giudizio di primo grado (documenti nn. 4 e 5), con riferimento all'oggetto del rimpatrio, aveva prodotto le dichiarazioni riservate che indicano il rimpatrio di "attività" in denaro per € 264.739,00 (dichiarazione del 19 novembre 2009) e per € 601.026,00 (dichiarazione del 1° dicembre 2009).

In proposito la Corte di Cassazione ha recentemente affermato che "in tema di attività detenute all'estero, la "dichiarazione riservata", di cui all'art. 6 del d.l. n. 282 del 2002, convertito nella legge n. 27 del 2003, ottenuta in copia dagli intermediari di cui all'art. 13 del d.l. n. 350 del 2001,

convertito nella legge n. 409 del 2001, costituisce certificazione del tutto idonea a comprovare l'avvenuto rimpatrio della somma in Italia" (Cass. Ordinanza n. 22369 del 02/11/2015).

Si aggiunga che non sono state oggetto di contestazione le seguenti circostanze:

- le attività finanziarie o patrimoniali indicate nella dichiarazione riservata sono state effettivamente detenute all'estero, fino al 31 dicembre 2008 (art 13-bis, comma 6, d.l. n. 78/2009);
- l'imposta straordinaria è stata regolarmente versata (art. 13-bis, comma 4, d.l. n. 78/2009);
- l'accertamento non deriva da accessi, ispezioni o verifiche o altre attività di accertamento fiscale iniziate prima della presentazione della dichiarazione riservata (art. 14 comma 7, d.l. n. 350/01).

Alla luce di quanto precede, dunque, questo Collegio ritiene che poiché le somme di denaro detenute dal contribuente all'estero e oggetto di rimpatrio (pari ad Euro 865.765,00) erano comunque superiori alle somme accertate (ovvero, gli imponibili per l'anno 2007 pari ad Euro 790.221,00), il Giudice di primo grado anche se non avrebbe dovuto accogliere il ricorso per violazione dell'art. 43 D.P.R. n. 600/73 (per le ragioni di cui si è detto in precedenza), avrebbe dovuto annullare l'avviso di accertamento in quanto il relativo potere accertativo era precluso dall'art. 14 d.l. n. 350/2001, richiamato dall'art. 13-bis d.l. n. 78/2009.

Per dette ragioni questo Collegio ritiene di dover confermare il capo della sentenza di primo grado in ordine alla refusione delle spese processuali in favore del contribuente.

**P.Q.M.**

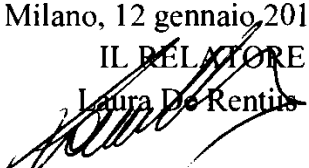
la Commissione tributaria regionale rigetta l'appello e, per l'effetto, conferma entrambi i capi della sentenza di primo grado.

Compensa tra le parti le spese processuali del giudizio di secondo grado per le ragioni di cui in parte motiva.

Milano, 12 gennaio 2016.

IL RELATORE

Laura De Rentis



IL PRESIDENTE

~~Giuseppe Valenti~~

GIOVANNI AZEY

