



REPUBBLICA ITALIANA  
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE  
DI LOMBARDIA

SEZIONE 1

SEZIONE

N° 1

REG.GENERALE

N° 6189/2016

UDIENZA DEL

17/07/2017 ore 09:30

N°

**3382/2017**

PRONUNCIATA IL:  
**17 luglio 2017**

DEPOSITATA IN  
SEGRETARIA IL  
**28 luglio 2017**

Il Segretario  
**Agostino Valumbo**

riunita con l'intervento dei Signori:

<input type="checkbox"/>	CHINDEMI	DOMENICO	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. 6189/2016  
depositato il 25/10/2016

- avverso la sentenza n. 5393/2016 Sez:15 emessa dalla Commissione Tributaria  
Provinciale di MILANO  
contro:

**difeso da:**

RAPAZZINI DE BUZZACCARINI GIANGALEAZZO-ALBERICI S.  
VIA A. BERTANI 6 20122 MILANO

**proposto dall'appellante:**

AG. ENTRATE DIREZIONE PROVINCIALE MONZA E BRIANZA  
VIA PASSERINI, 5 20900 MONZA MB

**Atti impugnati:**

ATTO.CONTESTAZ. n° T95COAD01331 IRPEF-ALTRO 2004  
ATTO.CONTESTAZ. n° T95COAD01331 IRPEF-ALTRO 2005  
ATTO.CONTESTAZ. n° T95COAD01331 IRPEF-ALTRO 2006  
ATTO.CONTESTAZ. n° T95COAD01331 IRPEF-ALTRO 2007  
ATTO.CONTESTAZ. n° T95COAD01331 IRPEF-ALTRO 2008

FATTO E SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

A seguito di un accertamento della Guardia di Finanza in ordine ad una polizza stipulata dalla sig.ra \_\_\_\_\_, nell'anno 2005, con il \_\_\_\_\_, con sede nelle \_\_\_\_\_ con premio di € \_\_\_\_\_ erano emessi a carico degli eredi di detta \_\_\_\_\_, sigg.ri \_\_\_\_\_ e \_\_\_\_\_, una serie di accertamenti.

Nella presente vertenza era contestato al sig. \_\_\_\_\_ di aver ommesso la dichiarazione di dette attività finanziarie nel quadro RW, per gli anni 2004-2005-2006-2007 e 2008, benchè egli ed il fratello fossero titolari di specifiche procure ad operare sottoscritte dalla loro madre, nel frattempo deceduta.

Nei confronti del sig. \_\_\_\_\_ erano emessi cinque atti di contestazione, con l'applicazione delle relative sanzioni.

La C.T.P. di Milano, con sentenza n. 5393/15/2016, riteneva che l'accertamento potesse essere effettuato nel termine raddoppiato di cui all'art. 12 c.2-ter del D.L. 78/2009 (riconoscendone la retroattività quale norma processuale) ma escludeva che sussistesse all'epoca un obbligo dichiarativo per i titolari di procura. Accoglieva quindi il ricorso con compensazione delle spese di lite.

L'Agenzia delle Entrate ha chiesto l'integrale riforma di detta sentenza che sarebbe incorsa nel vizio di ultrapetizione non avendo affrontato l'eccezione d'inapplicabilità dell'obbligo di cui all'art. 4 del D.L. 196/1990 ai delegati, affermando invece che non risultava che la "*delega li autorizzasse al prelievo ed ad una gestione del tutto autonoma dei conti tali da renderli contitolari?*" e dunque incentrando la decisione su di un fatto non dedotto.

L'Agenzia ha osservato che invece la procura autorizzava i delegati ad operare autonomamente sui conti; che l'obbligo di dichiarazione riguarda non solo l'intestatario formale ed il beneficiario effettivo di investimenti esteri, ma anche chi ne aveva la disponibilità di fatto.

Il contribuente ha controdedotto e spiegato appello incidentale in ordine al raddoppio dei termini ritenuto illegittimo se applicato retroattivamente.

Ha sostenuto che nelle istruzioni per la dichiarazione dei redditi si parlava, fino al 2008, solo di "detentori" di investimenti all'estero attraverso cui possono essere conseguiti redditi da fonti estere, da monitorare. Solo per il 2009, con la circolare n. 45/2010, è stato precisato che l'obbligo era esteso ai delegati. Ha invocato i principi di collaborazione e buona fede ex art. 10 dello Statuto, affermando che sino a tale data il monitoraggio presupponeva che il soggetto tenuto a dichiarare l'investimento all'estero avesse la percezione di un reddito o la possibilità di percepirlo.

Con memoria in data 28.6.2017 l'Agenzia delle Entrate ha depositato la sentenza n. 936/08/2017 della C.T.R. di Milano che ha confermato la legittimità del raddoppio dei termini in relazione all'accertamento dei redditi non dichiarati dai fratelli (quali eredi) per l'anno 2005 e le sentenze della C.T.P. di Milano che per gli anni 2006, 2007 e 2008 hanno confermato gli accertamenti di redditi di provenienza estera a carico del contribuente.

#### MOTIVI DELLA DECISIONE

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

La norma di cui all'art. 12 c. 2 del D.L. 78/2009 che ha previsto "in deroga ad ogni vigente disposizione di legge" che gli investimenti e le attività finanziarie detenute all'estero in Stati a fiscalità privilegiata e non dichiarati si presumono costituiti mediante redditi sottratti a

tassazione salvo prova contraria e ha poi, conseguentemente, introdotto il raddoppio dei termini ordinari per il relativo accertamento deve ritenersi, anche se non espressamente previsto, di portata retroattiva.

Infatti l'inciso "in deroga ad ogni disposizione di legge" ha comportato deroga anche all'art. 3 L. 212/2000, norma che, per quanto di indirizzo, può essere derogata da legge ordinaria. La ratio della nuova normativa, infatti, era quella di ampliare il controllo sui redditi di fonte estera e nel contempo indurre i detentori a fruire della normativa che poteva consentirne l'emersione. Trattasi di norma che non ha introdotto retroattivamente un nuovo tributo ma che ha essenzialmente natura procedimentale, pur ampliando i poteri di indagine dell'Amministrazione Finanziaria.

Sul punto deve essere quindi rigettato l'appello incidentale del contribuente.

L'impugnata sentenza merita per altro conferma, quanto all'inesistenza di un obbligo per i soggetti delegati di compilare il quadro RW delle dichiarazioni dei redditi nelle annualità in questione.

Il primo Giudice ha correttamente affermato che "la contitolarità (con altri stretti familiari: il marito e i figli della defunta ) di procura ad operare sulle relazioni bancarie e sulle polizze assicurative detenute in Svizzera negli anni in esame ed intestate alla non rendesse gli stessi "detentori" dei suoi investimenti esteri, gravati dai medesimi obblighi dichiarativi della titolare". Ciò in quanto, ha proseguito la C.T.P., non risultava in causa che "la delega li autorizzasse al prelievo e ad una gestione del tutto autonoma dei conti".

Tale ultima affermazione è contestata dall'appellante Agenzia la quale ha giustamente ricordato che sul punto dell'ampiezza della procura non vi era stato contraddittorio in primo grado e che le procure stesse, non agli atti, conferivano ampi poteri ai delegati. Fondatamente ha censurato

la sentenza osservando che la stessa non aveva affrontato l'eccezione di inapplicabilità dell'obbligo dichiarativo ai delegati in quanto tali, come proposta dalla parte ricorrente.

Erroneamente – secondo l'Agenzia delle Entrate – i ricorrenti avrebbero sostenuto, e sostengono nel giudizio d'appello, che in base all'art. 4 del D.L. 167/90 non dovesse all'epoca considerarsi “detentore” chiunque avesse la disponibilità di fatto all'estero di somme non proprie. In effetti la giurisprudenza della S.C. si è consolidata nel senso di estendere al semplice delegato l'obbligo dichiarativo.

Tuttavia è indubbio che negli anni sino al 2008 le istruzioni dell'Agenzia delle Entrate per la compilazione del quadro RW limitassero l'obbligo dichiarativo ai soggetti residenti in Italia che “detengono investimenti all'estero ovvero attività estera di natura finanziaria attraverso cui possono essere conseguiti redditi da fonti estere”. Solo nella circolare n. 45/2010 si sono individuati anche i delegati tra i soggetti tenuti alla compilazione “qualora si tratti di una delega al prelievo e non soltanto di una mera delega ad operare per conto del destinatario”.

Fino a tale data l'interpretazione del termine “detentore” di cui all'art. 4 D.L. 67/90 era stata strettamente correlata dalla stessa Amministrazione alla percezione o possibile percezione di reddito imponibile in Italia e cioè limitato al titolare formale o effettivo dell'investimento. Solo a seguito dei più pregnanti controlli sui flussi finanziari verso l'estero di cui alla L. 97/2013 l'Amministrazione Finanziaria ha chiarito che su tutti i delegati incombeva l'obbligo dichiarativo nel quadro RW.

Deve quindi escludersi, in base ai principi di collaborazione e buona fede che secondo l'art. 10 dello Statuto del contribuente debbono regolare i rapporti del cittadino con l'Amministrazione Finanziaria, la violazione di un obbligo di compilazione, non attuale nell'epoca in relazione alla quale ne è contestata l'omissione.

Conseguentemente vengono respinti sia l'appello dell'Agenzia delle Entrate che l'appello incidentale del contribuente.

L'inesistenza di contrastanti pronunce in ordine all'estensione dell'obbligo di dichiarazione impone l'integrale compensazione delle spese del grado.

P.Q.M.

la Commissione Tributaria Regionale della Lombardia respinge l'appello principale e l'appello incidentale, confermando l'annullamento degli atti di contestazione.

*Così deciso in Milano, nella Camera di Consiglio del 17 luglio 2017*

Il Relatore

Enrico Missaglia



Il Presidente

Domenico Chindemi

