SEZIONE

N° 4

REG.GENERALE

N° 68/2017

UDIENZA DEL

19/06/2017 ore 09:30

N°

210/2017

PRONUNCIATA IL:

19/06/2017

DEPOSITATA IN SEGRETERIA IL

17/07/2017

Il Segretario

REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA **PROVINCIALE**

DI **COMO** SEZIONE **4**

riunita con l'intervento dei Signori:

☐	**SPERA**	**DAMIANO**	**Presidente**
☐	**AVAGLIANO**	**RAFFAELE**	**Relatore**
☐	**CECCHETTI**	**CARLO**	**Giudice**
☐			
☐			
☐			
☐			

ha emesso la seguente

SENTENZA

- sul ricorso n. 68/2017
  depositato il 02/03/2017

- avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n° T9K01EA13722/2016 IRPEF-ADD.REG. 2010
- avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n° T9K01EA13722/2016 IRPEF-ADD.COM. 2010
- avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n° T9K01EA13722/2016 IRPEF-ALTRO 2010
- avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n° T9K01EA13722/2016 IVA-ALTRO 2010
  contro:
AG. ENTRATE DIREZIONE PROVINCIALE COMO

proposto dai ricorrenti:

[redacted]

difeso da:

[redacted]

difeso da:

[redacted]

difeso da:

[redacted]

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

Con il ricorso di cui in epigrafe, il sig. , iscritto all'albo dei commercialisti di Como -Sezione ordinaria-, ha impugnato l'avviso di accertamento n. T9K01EA13722 per l'anno d'imposta 2010, con il quale l'Agenzia delle Entrate di Como (di seguito Ufficio) ha recuperato a tassazione ,ex art. 32, comma 1, n. 2 del DPR 600/73, compensi non fatturati e non dichiarati per complessivi € 397.327,00 da cui è scaturita una maggiore imposta IRPEF di € 164.021,00, Add. Regionale di € 5.470,00, Add. Comunale di € 795,00 ed una maggiore IVA di € 88.295,00, oltre interessi e sanzioni per omessa presentazione delle relative dichiarazioni.

L'Ufficio assume che l'avviso in questione scaturisce dai rilievi contenuti nel Processo Verbale di Constatazione redatto dalla Guardia di Finanza di Como regolarmente notificato alla parte; in particolare, le indagini dei militari hanno analizzato cinque conti correnti (due accesi presso la Banca Intesa San Paolo e tre accesi presso le Poste Italiane) rilevando movimentazioni non giustificate in entrate per € 441.474,57.

Sulla base delle risultanze probatorie, l'Ufficio ritiene che il ricorrente, pur avendo trasferito solo formalmente la propria residenza in Svizzera nel Comune di , avrebbe mantenuto in Italia la sede principale dei suoi affari ed interessi e continuato ad operare ed a produrre reddito in Italia, come confermato da una serie di elementi probatori (movimentazioni finanziarie effettuate personalmente in istituti di credito italiani per complessivi 217 giorni; transiti autostradali fatturati dalla società Autostrade per l'Italia spa per complessivi 249 giorni; disponibilità di un immobile in Como (uso promiscuo) le cui utenze domestiche evidenzierebbero consumi in linea con quelli degli anni in cui vi risiedeva) emersi nell'ambito dell'attività ispettiva.

Le osservazioni del sig. ex art. 12, comma 7 della Legge 212/2000 (lo stesso, nell'anno 2010 era residente in Svizzera; le movimentazioni finanziarie recuperate a tassazione altro non sarebbero che dei giroconti e rimborsi di un finanziamento soci, nonché incassi di fatture), non sono state accolte dall'Ufficio che, condividendo le valutazioni dei militari, ha riconosciuto sui compensi recuperati a tassazione costi nella misura forfettaria del 10% ed ha messo l'atto impugnato.

A sostegno del proprio gravame il ricorrente ha dedotto tre motivi di ricorso eccependo in diritto:

1) la violazione dell'art. 42 del DPR 600/73. Nullità dell'avviso di accertamento per indeterminatezza della delega di firma;
2) la violazione e falsa applicazione dell'art. 2, comma 2 bis del DPR 197/1986;
3) la violazione degli artt 1 e 5 del D. Lgs 471/97 e dell'art. 7 del D. Lgs 472/97;

nel merito:

- la violazione e falsa applicazione dell'art. 32 del DPR 600/73: le movimentazioni finanziarie recuperate a tassazione sarebbero tutte riconducibili a giroconti, rimborsi finanziamento soci e riversamenti di somme prelevate da altri conti.

Con il primo motivo il ricorrente, richiamata la sentenza della Corte Costituzionale n. 37/2015, eccepisce che l'avviso di accertamento è sottoscritto da un soggetto ( )) privo della qualifica dirigenziale, cui non era pertanto neppure validamente delegabile il relativo potere; ciò in violazione dell'art. 42 del DPR n. 600/73.

Con il secondo motivo, lamenta la violazione e falsa applicazione dell'art. 2, comma 2 bis del DPR 197/1986 in quanto nella fattispecie non troverebbe applicazione la presunzione di residenza nel territorio italiano di cui all'art. 2 del TUIR giacché lo stesso, nell'anno in questione, era residente in Svizzera (conduceva in locazione un appartamento a presso il quale vi aveva trasferito la residenza dal 2 febbraio 2009; lavorava come dipendente presso la (società fallita) e dall'01/07/2009 presso la società elvetica con contratto a tempo indeterminato con la qualifica di direttore generale (società anch'essa fallita); viaggiava per il mondo per coordinare le attività delle diverse succursali della (settore delle consulenze fiduciarie facenti capo alla irlandese di cui il era socio di maggioranza; l'immobile sito nel Comuine di Como era un locale adibito a lavanderia e stireria; non avrebbe soggiornato in Italia per la maggior parte del periodo d'imposta).

Con il terzo motivo di ricorso il ricorrente contesta la maggiorazione della sanzione del 70% irrogata sul presupposto dell'esistenza di un procedimento penale ai sensi dell'art. 3 del D.Lgs 74/2000 (dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici); l'applicazione sarebbe errata in quanto l'unico procedimento penale a suo carico sarebbe il reato di omessa dichiarazione (art. 5 del D. Lgs 74/2000).

Quanto al merito, il ricorrente contesta le riprese a tassazione, osservando di avere la residenza fiscale ed effettiva in Svizzera e di essersi recato in Italia soltanto sporadicamente. A tal proposito, afferma che le 217 operazioni bancarie contestate sarebbero state presumibilmente effettuate on-line; che il frequente utilizzo in Italia di tre apparati Telepass si giustificherebbe con la circostanza che **egli mise a disposizione della società per cui lavorava** – che disponeva di un parco auto di tre autovetture, utilizzate da vari dipendenti frontalieri sia per lavoro, che per rientrare al proprio domicilio – **il propio conto corrente italiano** (necessario per fruire del servizio Telepass), dove mensilmente venivano addebitate le spese di utilizzo, che gli venivano successivamente rimborsate; che l'immobile in Como è in realtà un locale ad uso stireria e lavanderia e che l'Ufficio non avrebbe provato che i consumi delle utenze siano in linea con quelli relativi al periodo in cui vi risiedeva; fornisce, rispetto ai cinque conti correnti riconducibili alla sua disponibilità, giustificazione delle operazioni di accreditamento effettuate per l'importo complessivo di € 441.474,57.

Per tali motivi chiede, in via pregiudiziale la nullità dell'avviso di accertamento; in via principale e nel merito, l'annullamento, previa sospensione, dell'atto impugnato in quanto illegittimo ed infondato; in via subordinata la rideterminazione delle sanzioni con la condanna dell'Ufficio alle spese di lite.

L'Ufficio si è costituito in giudizio e, ritenendo legittimo e corretto il proprio operato, controdeduce punto per punto, come in atti, in diritto e sul merito delle singole censure, concludendo per il rigetto del ricorso e la condanna del ricorrente alle spese di giudizio.

All'udienza del 10/04/2017, il ricorrente deposita n. 3 documenti; la CTP, rilevato che per l'accoglimento dell'istanza cautelare nella fattispecie concreta difetta il fumus boni iuris, anche tenuto conto della "sentenza emessa dal questa CTP n. 167/2016 relativa all'annualità d'imposta 2009", rigetta l'istanza.

In data 30 /05/2017 il ricorrente deposita documenti aggiuntivi a corredo del ricorso.

In data 08/06/2017 il ricorrente presenta memoria di replica alle controdeduzioni dell'Ufficio ed insiste per l'accoglimento delle già precisate conclusioni.

All'odierna pubblica udienza le parti illustrano la loro difesa; la CTP si riserva.

MOTIVI DELLA DECISIONE

La CTP, esaminati gli atti processuali, rigetta il ricorso perché infondato in diritto e nel merito.

Quanto al primo motivo di ricorso, l'avviso di accertamento impugnato risulta sottoscritto dal funzionario delegato dott. [redacted] su delega di firma del Direttore Provinciale dott. [redacted]

Trattandosi di una delega di firma – e non già di una delega di funzioni- l'atto è direttamente attribuibile al Direttore Provinciale [redacted] la cui qualifica dirigenziale – con la conseguente legittimazione a sottoscrivere l'atto- non è neppure posta in discussione dal ricorrente.

Nel caso di mera delega di firma – che, diversamente dal caso della delega amministrativa di funzioni, non altera l'ordine delle competenze stabilito dalla legge e non comporta alcun spostamento di competenza - le funzioni dirigenziali devono infatti essere legittimamente rivestite dal solo delegante, cui l'atto è direttamente riferibile; ne consegue che la censura è del tutto infondata.

Quanto al secondo motivo di ricorso (violazione e falsa applicazione dell'art. 2, comma 2 bis del DPR 197/1986) la Commissione osserva che l'art. 2 del DPR n. 917/1986 dispone che "1. Soggetti passivi dell'imposta sono le persone fisiche, residenti e non residenti nel territorio dello Stato. 2. Ai fini delle imposte sui redditi si considerano residenti le persone che per la maggior parte del periodo d'imposta sono iscritte nelle anagrafi della popolazione residente o hanno nel territorio dello Stato il domicilio o la residenza ai sensi del codice civile. 2-bis. Si considerano altresì

residenti, salvo prova contraria, i cittadini italiani cancellati dalle anagrafi della popolazione residente e trasferiti in Stati o territori diversi da quelli individuati con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze , da pubblicare nella Gazzetta Ufficiale".

Il riferimento contenuto nel comma 2-bis è al decreto del Ministro delle Finanze 4/9/1996 (ed alle sue successive modificazioni ed integrazioni), contenente l'elenco degli Stati convenzionati che consentono scambi di informazioni (c. d. white list), tra i quali non compare la Svizzera.

La disposizione di cui al comma 2-bis prevede dunque una presunzione relativa di residenza per i cittadini italiani che trasferiscono la propria residenza o il proprio domicilio in paesi a fiscalità privilegiata, sicché grava sul contribuente l'onere di fornire la prova contraria (cfr. Cass. V, 31/3/2015 n. 6501, proprio con riferimento alla Svizzera), dimostrando di avere reciso ogni rapporto significativo con il territorio dello Stato.

Nel caso concreto opera senz'altro la presunzione di residenza in Italia di cui al citato comma 2-bis, avvalorata peraltro da tutte le molteplici circostanze fattuali evidenziate nel PVC, mentre ritiene la Commissione che il ricorrente non abbia fornito la prova contraria circa la sua effettiva residenza in Svizzera.

Oltre al fatto che il ricorrente (iscritto all'anagrafe della popolazione residente in Como sino al 08/06/2009) risulta per il periodo d'imposta 2010 (come per il periodo d'imposta 2009) iscritto al n. 572A nella Sezione ordinaria dell'albo dei commercialisti di Como (e non in quella speciale riservata a quei professionisti che intendono esercitare la propria attività in Italia in modo saltuario ed occasionale perché emigrati in un paese straniero), rilevano la disponibilità di un immobile di civile abitazione ad uso promiscuo (sito in Como , via San Giacomo, 26, presso il quale risiedeva prima dell'emigrazione in Svizzera) nel quale risultano tuttora attive le utenze domestiche con carattere residenziale, nonché la frequenza ed assiduità della sua presenza sul territorio italiano, comprovata dalle numerose operazioni effettuate di persona presso gli sportelli degli istituti di credito o postali (n. 217) e dal riepilogo dei transiti autostradali (n. 249).

In proposito, il ricorrente, pur avendo genericamente affermato che le movimentazioni bancarie sarebbero state "presumibilmente" compiute on-line, non ha fornito alcun elemento concreto di riscontro; invero, molte delle operazioni di prelievo risultano peraltro effettuate tramite sportello automatico e dunque debbono presumersi effettuate personalmente dal correntista.

Analogamente, per quanto riguarda i transiti autostradali, non ha fornito alcuna prova che i pagamenti effettuati sui conti correnti collegati ai dispositivi Telepass a lui intestati gli siano stati effettivamente rimborsati (come da lui affermato) dal suo datore di lavoro.

Pertanto, poiché il ricorrente ha omesso di presentare la dichiarazione dei redditi per l'anno d'imposta 2010, legittimamente e correttamente l'Ufficio ha proceduto alla ricostruzione induttiva dei redditi ponendo a base dell'accertamento, ex art. 32, comma 1, numero 2) del DPR n. 600/73 e 51 comma 2, numero 2 del DPR 633/1972, **i soli versamenti** (cfr. C. Cost. n. 228/2014) effettuati sui cinque conti correnti nella sua disponibilità per un totale di € 441.474,57.

Ciò posto, la Commissione osserva che, per costante giurisprudenza, in tema di accertamento delle imposte sui redditi, qualora l'accertamento effettuato dall'Ufficio finanziario si fondi su verifiche di conti correnti bancari, l'onere probatorio dell'Amministrazione è soddisfatto, secondo l'art. 32 del DPR 600/73, attraverso i dati e gli elementi risultanti dai conti predetti, mentre si determina una inversione dell'onere della prova a carico del contribuente, il quale deve dimostrare che gli elementi desumibili dalla movimentazione bancaria non sono riferibili ad operazioni imponibili, fornendo, a tal fine, una prova non generica, ma analitica, con indicazione specifica della riferibilità di ogni versamento bancario, in modo da dimostrare come ciascuna delle operazioni effettuate sia estranea a fatti imponibili (così Cass., V, 4/8/2010 n. 18081).

Nel caso concreto, le giustificazioni addotte circa i singoli versamenti sono affatto generiche, e, comunque, sfornite di adeguata documentazione probatoria a supporto.

Quanto alla maggiorazione della sanzione del 70% in violazione degli artt. 1 e 5 del D. Lgs 471/97 e dell'art. 7 del D. Lgs 472/97, la Commissione ritiene corretto l'aumento della sanzione irrogata non solo per il comportamento recidivo del contribuente, ma anche perché per il periodo d'imposta 2009, anno in cui il ricorrente ha presentato in Italia la dichiarazione dei redditi, la

Guardia di Finanza ha inoltrato alla Procura della Repubblica di Como denuncia per il reato di cui all'art. 3 del D. Lgs 74/2000.

Per questi motivi la CTP rigetta il ricorso.

Le spese di lite seguono la soccombenza e sono liquidate come in dispositivo.

P. Q. M.

La CTP rigetta il ricorso; condanna il ricorrente a rifondere all'Ufficio le spese processuali, che liquida in complessivi Euro 3.000,00, oltre accessori come per legge.

Como, 19/06/2017

Il Giudice estensore
dott. Raffaele Ayagliano

Il Presidente
dott. Damiano Spera