



REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA DI SECONDO GRADO

DI TRENTO

SEZIONE 1

SEZIONE

N° 1

REG.GENERALE

N° 45/2018

UDIENZA DEL

08/04/2019 ore 13:00

N° 59/01/2019

PRONUNCIATA IL:

08/04/2019

DEPOSITATA IN
SEGRETERIA IL

11/06/2019

Il Segretario

Barba Marcello



riunita con l'intervento dei Signori:

PASCUCCI CORRADO Presidente e Relatore

PRESTA DOMENICO Giudice

GIULIANI ALDO Giudice

ha emesso la seguente

SENTENZA

- sull'appello n. 45/2018
depositato il 20/06/2018

- avverso la pronuncia sentenza n. 191/2017 Sez:2 emessa dalla Commissione Tributaria di I
GRADO di TRENTO

contro:

VA
COEREDERE DI VR

difeso da:

e da

contro:

VM
COEDERE DI VR

difeso da:

e da



(segue)

SEZIONE

N° 1

REG.GENERALE

N° 45/2018

UDIENZA DEL

08/04/2019 ore 13:00

contro:

VP
PROC. GEN. DI G E VV COER. DI VR

difeso da:

e da

proposto dall'appellante:

AG. ENTRATE DIREZIONE PROVINCIALE DI TRENTO

Atti impugnati:

AVVISO DI ACCERTAMENTO n' X
AVVISO DI ACCERTAMENTO n'
AVVISO DI ACCERTAMENTO n'

/2015 TRIB.ERARIALI 2010
/2015 IRPEF-ADD.REG. 2010
/2015 IRPEF-ALTRO 2010



Il 24 giugno 2015 VR ,ai sensi della L. 2014/286 ,che faceva sì che coloro che detenevano attività finanziarie oppure investimenti patrimoniali all'estero in violazione della disciplina del "monitoraggio" potessero sanarle tramite apposita denuncia al Fisco , avanzava richiesta di accesso a tale speciale procedura per gli anni 2009/2013, rendendo noto di avere detenuto in Svizzera e ad Antigua diverse attività finanziarie e un dipinto di GD che dichiarava di avere acquistato nel 1990 e di avere venduto nel 2010 per un corrispettivo di € 11.000.000,00.

Nell'istanza il V precisava che il ricavato della vendita del quadro, pari ad € 9.800.000,00, non poteva essere inserito tra i "redditi derivanti da attività commerciali non esercitate abitualmente", di cui all'art 67 comma 1 lett i) del TUIR, in quanto si trattava di una singola vendita di un'opera pittorica effettuata a distanza di 20 anni dal suo acquisto, senza alcuna organizzazione ovvero in assenza di una serie di atti tra di loro combinati anche di natura elementare. del quadro

Va detto che l'8 giugno precedente VR aveva subito un controllo da parte dell'Ufficio delle dogane di Como-sezione operativa territoriale di Ponte Chiasso, nel corso del quale veniva rinvenuta documentazione relativa alla vendita del quadro di cui sopra.

All'esito del controllo i funzionari dell'Ufficio dogane avevano redatto un " **verbale di acquisizione di documentazione valutaria**"....*al fine di potere esperire, nel territorio italiano, gli eventuali accertamenti ai sensi delle disposizioni contenute nell'art 4 del DL 1990/167,convertito in L. 1990/227,modificata dall'art 9 della L.2013/97"* .

Nel verbale si era dato atto che "la Parte ha spontaneamente dichiarato: la somma è stata bonificata su un conto svizzero, dal prezzo **concordato** di € 11.000.000,00 ho **incassato** nel 2010 soltanto 9.800.000,00, gli altri sono stati trattenuti dagli intermediari" .

L'Agenzia delle Entrate di Trento emetteva in prosieguo avviso di accertamento con il quale, precisato che ai sensi dell'art 5 quater comma 2 del DL 1990/167 "la collaborazione non è ammessa se la richiesta è presentata dopo che l'autore della violazione degli obblighi di dichiarazione di cui all'art 4,comma 1,abbia avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni ,verifiche e **dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo e di procedimenti penali, per violazione di norme tributarie, relativi all'ambito oggettivo di applicazione della procedura di collaborazione volontaria ..."**, in ragione del verbale rilasciato nella circostanza dall'Ufficio delle Dogane di Como , dichiarava, preliminarmente, l'**inammissibilità alla procedura di collaborazione volontaria**".

Nel merito, assumeva l'**incompletezza** dell'istanza di accesso alla procedura di collaborazione per una serie di ragioni:

-A) nel contratto stipulato il 12.XI.2010 con la società " SCD "(una galleria d'arte inglese) il quadro veniva ceduto a quest'ultima al prezzo di € 11.000.000,00, senza che fosse pattuito l'obbligo di corresponsione della commissione di intermediazione ed anzi con l'espressa

indicazione che *"il venditore non è responsabile e non è tenuto a corrispondere alcuna commissione o parcella a terzi che agiscono in nome e per conto dell'acquirente in relazione alla transazione contemplata nel presente atto"*.

Solamente a seguito di richieste di chiarimenti dell'Ufficio, in sede di contraddittorio, il V dichiarava quanto segue:

"a fronte dell'acquisto del quadro D , in data 7.12.2010 la " SCD LTD" ha ordinato il pagamento dell'importo di € 11.000.000,00...in favore della società panamense ' ACA INC ", titolare del conto presso la PKB Privatbank AG.

In data 9.12.2010 la società AC ha poi provveduto ad eseguire un bonifico a favore del sig V per un importo di € 9.800.000,00....l'importo di € 11.000.000,00 è stato pagato dalla galleria londinese ad " AC " sul...conto che, come risulta dall'attestazione resa dalla banca PKB Filiale di Lugano...non è riferibile...al sig V ".

Senonché, oltre al fatto che diversamente da quanto dichiarato nella relazione di accompagnamento all'istanza di collaborazione l'importo che era stato accreditato al V non proveniva dalla galleria londinese bensì dalla società panamense ' ACA : Inc", era risultato che quest'ultima avesse lo stesso consiglio di amministrazione e gli stessi manager di ' Il SA", società panamense riconducibile a MV figlio di VR

E, dunque *"in considerazione della contraddittorietà delle dichiarazioni del sig. V , della mancata dimostrazione circa gli accordi intervenuti, il ruolo svolto e la prestazione effettuata dalla società panamense e l'irragionevolezza del pagamento di una commissione ad una società presumibilmente interposta in assenza di alcuna prestazione documentata, l'Ufficio presume che la società panamense sia riconducibile allo stesso V*

Il contribuente non indica nella richiesta di collaborazione.....né l'importo di € 1.200.000,00 né comunque le attività detenute all'estero tramite ACA ".

-B) dalla documentazione allegata all'istanza di collaborazione era stata rilevata l'effettuazione di apporti effettuati nel corso del 2012 per 30.000,00 non evidenziati né giustificati nella relazione di accompagnamento all'istanza di collaborazione.

Il V solo a seguito di richiesta di chiarimenti aveva precisato che si trattava del corrispettivo della vendita di una serigrafia e che la mancata evidenza di tale apporto nella relazione era stato un mero errore di compilazione.

-C) ad opera del V , tra il 2011 e il 2013, erano risultati effettuati bonifici per un importo totale di € 1.271.088, solamente in sede di contraddittorio assunti come pagamenti per l'acquisto di varie opere d'arte presenti nella propria abitazione di Trento.

Senonché , a dire dell'Agenzia la parte non era stata in grado di provare l'acquisto di tali opere, il luogo di detenzione delle stesse negli anni oggetto della procedura e il rimpatrio di tali attività.

-D) al 31.12.2013 le attività estere del V risultavano pari ad € 3.165.123,00 mentre le somme rimpatriate indicate risultavano pari a € 640.463,00.

Solamente su richiesta dell'Ufficio la parte aveva giustificato la differenza tramite l'esibizione di contabili bancarie assunte come riferibili a:

-acquisto di opere d'arte;

-rimborso di un finanziamento e escussione di una garanzia prestata a favore di " A sarl".

V , tuttavia, non aveva fornito:

-gli estratti conto relativi alle attività finanziarie detenute nel 2014-2015;

-la documentazione relativa all'acquisto delle opere d'arte;

- la prova circa il paese di detenzione di tali opere negli anni oggetto di procedura e del rimpatrio di tali attività;

-documentazione circa i rapporti intervenuti con A sarl

-E) la vendita del quadro di D rientrava tra i redditi diversi derivanti, nel caso di specie, da un'attività commerciale non esercitata abitualmente, di cui all'art 67 comma 1 lett. i) del TUIR, oltre che per la particolare rilevanza economica dell'operazione commerciale, in ragione del fatto che il dipinto era stato, dapprima, valorizzato tramite l'esposizione nel corso degli anni a una serie di mostre internazionali e, successivamente, alienato allorquando la sua valutazione sul mercato era ai livelli massimi.

Alla luce di tali considerazioni venivano accertati:

- € 9.226.800,00 (differenza tra il prezzo del quadro acquistato nel 1990 pari ad € 1.773.200,00 e quello di vendita pari ad € 11.000.000,00) a titolo di redditi diversi ex art 67,1 comma lett i) del DPR 1987/916;
- € 6.159,00 a titolo di redditi di capitale di fonte estera corrispondenti a cedole obbligatorie;
- € 253,35 a titolo di redditi diversi derivanti dai differenziali positivi conseguiti a seguito delle cessioni di strumenti finanziari detenuti;
- € 264,43 a titolo di redditi di capitale di fonte estera corrispondenti ad accrediti sui conti correnti degli interessi emessi da controparti bancarie;
- sanzione amministrativa ridotto con successivo provvedimento in autotutela.

Avverso tale avviso di accertamento il contribuente proponeva ricorso davanti alla Commissione di 1° grado di Trento, che lo accoglieva sulla base del rilievo preliminare, ritenuto assorbente tutti gli altri, della non commercialità dell'operazione di vendita del quadro, dovuta all'assoluta occasionalità della stessa, così come peraltro assunto anche dal giudice penale che aveva archiviato il relativo procedimento.



Avverso tale sentenza ha proposto appello l'Agenzia delle Entrate che, **preliminarmente**, dopo avere affermato che i giudici di prime cure avevano implicitamente ritenuto inammissibile la richiesta del contribuente di accesso alla collaborazione volontaria giacché in caso contrario non si sarebbero pronunciati nel merito del recupero a tassazione dei proventi della vendita del quadro, ha **riproposto**, nel caso in cui tale argomentazione non fosse accolta, l'eccezione di inammissibilità di detta richiesta perché formalizzata successivamente al verbale di acquisizione di documentazione valutaria dell'Ufficio doganale di Como, con la conseguenza che troverebbe applicazione l'art. 5 quater del DL 1990/167, convertito nella L. 1990/227 che così recita: *"La collaborazione volontaria non è ammessa dopo che l'autore della violazione degli obblighi di dichiarazione di cui all'art. 4, comma 1, abbia avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche e dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo..."*

Costituendosi in giudizio, il contribuente assume sul punto specifico, per contro, che la decisione sull'ammissibilità dell'istanza di collaborazione volontaria è del tutto autonoma e indipendente da quella sulla imponibilità del reddito derivante dalla dismissione/vendita del dipinto.

E dunque, per un verso, i Giudici avrebbero potuto legittimamente dichiarare la validità della collaborazione volontaria sotto il profilo dell'assenza di causa ostativa e, allo stesso tempo, affermare l'imponibilità dell'operazione di cessione del dipinto e, per l'altro, l'Agenzia delle Entrate avrebbe potuto ammetterne la validità pur non aderendo all'interpretazione sulla non imponibilità della cessione del dipinto.

Su tale questione per così dire preliminare occorre soffermarsi.

L'art. 5 quater del DL 1990/167 (convertito nella L. 1990/227) si limita ad affermare che la collaborazione volontaria *non è ammessa* se la richiesta è presentata **dopo** che l'autore della violazione degli obblighi di dichiarazione abbia avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche e dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo.

Lasciando, per le ragioni che saranno spiegate più avanti, irrisolta la questione di cosa debba intendersi per *inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo* (pacifico essendo che nel caso di specie non vi sono stati *accessi, ispezioni, verifiche*) occorre prendere atto che la norma assume che la procedura di collaborazione volontaria è utile *"per l'emersione delle attività finanziarie e patrimoniali costituite o detenute fuori del territorio dello Stato, per la definizione delle sanzioni per le eventuali violazioni di tali obblighi e per la definizione dell'accertamento mediante adesione ai contenuti dell'invito al contraddittorio di cui alla lett. B) per le violazioni in materia di imposte sui redditi e relative addizionali..."*.

Nella prospettiva dell'Agenzia delle Entrate l'accoglimento dell'istanza di collaborazione parrebbe determinare una sorta di *"non liquet"* (così infatti letteralmente essa scrive nell'atto di appello *"Se infatti il primo giudice avesse ritenuto ammissibile la richiesta di accesso alla collaborazione volontaria, non avrebbe dovuto pronunciarsi nel merito di uno dei recuperi a tassazione (cessione del dipinto di D...")*).



E' però la stessa Agenzia che nel medesimo atto di appello scrive : "*...i benefici premiali correlati alla procedura **non contemplano la riduzione delle imposte dovute**, ma agiscono (solo) in termini di riduzione delle sanzioni amministrative e sotto il profilo penale*".

Ma se ciò è vero, come peraltro si desume dalla lettera della norma, allora non può negarsi che, come assume correttamente l'appellato, "*I Giudici avrebbero...potuto dichiarare la validità della collaborazione volontaria sotto il profilo dell'assenza della causa ostativa e, allo stesso tempo, **affermare l'imponibilità dell'operazione di cessione del dipinto e viceversa***".

*Allo stesso modo, l'Agenzia delle Entrate ,di fronte all'istanza di accesso alla procedura di VD...
...avrebbe potuto ammetterne la validità **pur non condividendo l'interpretazione sulla non imponibilità della cessione del dipinto..***

In definitiva, deve affermarsi che l'accogliibilità o meno dell'istanza di collaborazione volontaria è indifferente ai fini della individuazione della res iudicanda, nel senso che la questione che si pone, con centralità tale da escludere (o, se si vuole, assorbire) tutte le altre (che vengono per l'effetto assorbite), rimane quella della riconducibilità o meno della somma ricavata dalla vendita del quadro ai redditi diversi derivanti da attività commerciali non esercitate abitualmente(art 67 comma1 lett i DPR 1986/917).

Che dovesse essere accolta o meno a suo tempo l'istanza di collaborazione presentata dal contribuente, insomma, il problema che occorre risolvere concerne pur sempre la tassabilità come operato dall'Amministrazione attraverso l'avviso di accertamento) o meno (come sospettato dalla controparte in sede di opposizione all'atto) delle somme ricavate dalla vendita del quadro.

Non a caso lo stesso avviso di accertamento, pur essendosi espresso nel senso della presenza di una causa ostativa all'accoglimento della domanda di collaborazione volontaria, ha speso poi la maggior parte delle argomentazioni a sostegno della propria tesi del ricorrere in fattispecie (relativamente alla vendita del dipinto) dell'ipotesi (normativamente prevista) di reddito derivante da un'attività commerciale non esercitata abitualmente, per poi concludere coerentemente con tale impostazione, con la determinazione dell'imposta evasa.

Il vero ed unico tema, insomma, in fondo anche per la stessa Amministrazione, è la tassazione dei proventi della vendita del quadro in quanto ritenuti il risultato economico dell' esercizio , sia pure non abituale, di attività commerciale.

...

Va subito detto che Il PM, nell'ambito del relativo procedimento penale presso la Procura della Repubblica di Trento ,richiese archiviazione in ordine al reato di cui all'art 4 del D Lgvo 2000/74 (dichiarazione infedele) giacché "*Il V non pare avere collezionato quadri al fine programmato di ottenere corrispettivi, cioè con l'intento speculativo di lucrare sistematicamente mediante la loro successiva rivendita ad un prezzo superiore....E' pertanto credibile che ,proprio nel*

2010, raggiunta un'età considerevole, V abbia voluto spartire la propria collezione tra i figli e abbia a tal fine venduto il D ..".

Il Gip, conseguentemente, emise decreto di archiviazione assumendo che "...il dipinto di cui si tratta...è stato venduto dopo venti anni dall'acquisto, ragione per cui è plausibile l'argomento difensivo secondo cui l'alienazione ha avuto per l'indagato non intento speculativo ma solo quello di ripartire il ricavato tra i figli..".

Orbene "nel giudizio tributario il materiale probatorio acquisito nel corso delle indagini preliminari con strumenti propri del procedimento penale è utilizzabile ai fini della prova della pretesa fiscale..."(Cass. Sez V sent.n.9593 del 5.4.2019).

E' vero che "Il decreto di impromovibilità dell'azione penale (adottato ai sensi dell'art 408 e segg. cpp) non impedisce che lo stesso fatto venga diversamente definito, valutato e qualificato dal giudice civile(nella specie, da quello tributario) poiché...il provvedimento di archiviazione ha per presupposto la mancanza di un processo e non da luogo a preclusioni di alcun genere"(Cass. Sent. n.8999 del 18.4.2014).

Ed è anche vero che "nel processo tributario il giudice può legittimamente porre a base del proprio convincimentole prove assunte in un diversi processo e anche in sede penale...purché tali prove vengano dal giudice tributario sottoposte ad una propria ed autonoma valutazione.."(Cass. Sez. V sent.n.6918 del 20.3.2013).

Ma è proprio valutando con giudizio autonomo da quello penale il materiale probatorio agli atti che si perviene in questa sede alle stesse conclusioni del procedimento penale.

La norma fiscale (art 67 comma 1 lett. i del TUIR) fa riferimento alle attività commerciali.

La Corte di Cassazione specifica che "ciò, **da un lato**, consente di escludere quelle condotte che si esauriscono nel semplice atto traslativo del diritto a titolo oneroso, atteso che la predetta nozione implica necessariamente una **pluralità di atti coordinati e diretti alla realizzazione del medesimo scopo**, che può trovare riscontro nel caso in cui si accerti la stretta relazione funzionale -verificata in base a concreti elementi circostanziali- tra l'atto di acquisto e quello successivo di vendita, ovvero anche nel compimento **di una serie di atti intermedi volti ad incrementare** il valore del bene in funzione della successiva vendita....; **dall'altro** impedisce di assoggettare alla imposta sui redditi qualsiasi atto produttivo di incremento di ricchezza....ove lo stesso non sia riconducibile ad esercizio – sia pure non abituale – di attività commerciale ...(l'art 81 TUIR non pone alcuna equivalenza, anzi la esclude ,tra la stipula di un contratto di cessione di beni e l'esercizio – non abituale – della attività commerciale di scambio)...(Cass.Sez V sent.n.21776/2011).

La massima di cui sopra riveste una notevole importanza giacché risolve in modo condivisibile (e, comunque condiviso dalla Commissione) il dibattito sul trattamento impositivo delle plusvalenze derivanti da cessione occasionale di opere d'arte.

E' conosciuta la distinzione che è stata operata tra la figura del mercante d'arte e quella del collezionista, utilizzata per desumerne che solamente le cessioni del primo costituirebbero



plusvalenze tassabili (In verità è stato anche sostenuto che il collezionista che abbia proceduto alla vendita di tutta o parte della sua collezione pone in essere un'attività commerciale non occasionale anche quando sia trascorso del tempo tra l'acquisto e la vendita delle opere facenti parte della collezione).

Diversamente, da parte di altra corrente di pensiero si assume che vi sarebbero difficoltà, nell'attuale sistematica del TUIR, ad accogliere la suddetta distinzione, con la conseguenza che la plusvalenza conseguita a seguito di cessione occasionale di opera d'arte andrebbe sempre assoggettata a tassazione, con eccezione dell'ipotesi in cui l'opera oggetto di alienazione fosse pervenuta a titolo di liberalità.

Rispetto a tale variegato e contraddittorio panorama ermeneutico, la Corte di Cassazione con la sentenza sopra indicata ha specificato, con argomentazione condivisibile, che ciò che caratterizza in definitiva l'**attività commerciale non occasionale** sono: la *"pluralità di atti coordinati e diretti alla realizzazione del medesimo scopo"* oppure una *"serie di atti intermedi volti ad incrementare il valore del bene in funzione della successiva vendita"*.

Tale caratterizzazione dell'attività commerciale è conseguentemente tale da escludere *"quelle condotte che si esauriscono nel semplice atto traslativo del diritto a titolo oneroso"*.

Orbene, nel caso di specie noi si è alla presenza dell'acquisto del dipinto di D vent'anni prima della sua alienazione, quest'ultima peraltro effettuata allorché il V era novantenne e, dunque, come si ricava anche dalla quasi totale ripartizione della somma ricavata ai figli, per risolvere una questione ereditaria.

Tra l'acquisto dell'opera e la sua vendita non si sono frapposti atti volti alla commercializzazione o valorizzazione dell'opera, non potendo all'evidenza ritenersi tali l'esposizione del dipinto in varie mostre.

E del tutto notorio, fino ad essere ritenuta nozione acquisita, come l'importanza artistica di D, soprattutto relativamente alle opere pittoriche più risalenti nel tempo, è un dato scollegato dalla ostensione delle opere.

Il dipinto di D per cui è causa, insomma, si è apprezzato negli anni non in ragione della sua partecipazione a mostre, ma solamente per l'intrinseco contenuto artistico riconosciuto dalla critica.

E dunque si può pacificamente ritenere che l'oggetto dell'accertamento tributario (la vendita del dipinto) si sia risolto in un unico atto traslativo del diritto a titolo oneroso, che non può per questo farsi rientrare nella nozione di **"attività qualificata dal carattere commerciale"** tassabile ai sensi dell'art 67 comma 1 lett i) TUIR.

∴

L'Agenzia, proponendo ricorso in appello, eccepisce ulteriormente l'omessa pronuncia dei primi giudici sui rilievi residuali.

"Infatti- assume l'appellante- con l'avviso di accertamento in esame l'Ufficio recupera a tassazione maggiori imponibili pari ad € 6.670,00 (corrispondenti alla somma degli importi indicati alla pag.10 dell'avviso di accertamento)".

A dire dell'appellante "controparte non contesta.....la debenza delle imposte calcolate sui maggiori imponibili attestati nella richiesta di accesso alla collaborazione volontaria", cosicché i primi giudici "avrebbero dovuto prendere atto dell'omessa contestazione dei predetti rilievi e, per l'effetto, dichiarare la definitività".

La censura non merita accoglimento.

Se, infatti, il contribuente non ebbe a contestare tali importi nel ricorso, non v'era bisogno che il primo giudice statuisse sul punto.

∴

Alla reiezione dell'appello consegue la condanna dell'appellante alla rifusione delle spese di lite in favore degli appellati, che si liquidano in € 3.000,00 onnicomprensive.

PQM

Respinge l'appello dell'Agenzia delle Entrate, che condanna alla rifusione delle spese di causa in favore degli appellati, che si liquidano in € 3.000,00 onnicomprensive.

Trento 8 aprile 2019

Il Presidente

Corrado Pascucci



Corrado Pascucci