

Ottobre 2018

Attività ed investimenti in Paesi a fiscalità privilegiata: sull'irretroattività del comma 2-ter dell'articolo 12 del D.L.78/2009. Commento a Cassazione Civile, Sez. VI, 02 febbraio 2018, n. 2262 - Pres. Cirillo, Rel. Napolitano.

Gaetano Manzi, avvocato presso Studio Legale Gianni, Origoni, Grippo, Cappelli & Partners

L'art. 12, comma 2, del D.L. 78/2009, ha inserito nel nostro ordinamento tributario una presunzione di redditività per le attività e gli investimenti detenuti nei Paesi a fiscalità privilegiata, i quali, salvo prova contraria, si presumono costituiti con redditi sottratti a tassazione.

Il comma 2-*bis* del medesimo articolo prevede il raddoppio dei termini di accertamento di imposte, interessi e sanzioni, basati sulla presunzione del precedente comma 2; mentre, il successivo comma 2-*ter* dell'art. 12 prevede il raddoppio dei termini di accertamento delle violazioni della normativa sul monitoraggio fiscale, riferite alle attività ed agli investimenti di cui al citato comma 2.

Dalla data di entrata in vigore della norma *de qua* è stata dibattuta la sua efficacia temporale, ovverosia se la stessa fosse applicabile anche a fattispecie sorte prima della sua introduzione nell'ordinamento. La questione controversa ha sempre coperto l'intero art. 12 e non i singoli commi della medesima norma (diversamente dalla sentenza in commento – si v. *infra*); ciò, sul presupposto che i commi 2-*bis* e 2-*ter* fossero strettamente collegati alle sorti del comma 2 citato, in virtù dell'espresso rinvio normativo operato dal legislatore.

Sulla materia in esame, come noto, l'art. 3¹ dello Statuto del Contribuente (supportato dall'art. 11 delle preleggi al Codice Civile²) è sempre stato chiaro nel prevedere che “*le disposizioni tributarie non hanno effetto retroattivo*”.

¹ L'articolo 3, commi 1 e 3, della L. n. 212/2000, prevede che “*1. Salvo quanto previsto dall'articolo 1, comma 2, le disposizioni tributarie non hanno effetto retroattivo. (...) 3. I termini di prescrizione e decadenza per gli accertamenti di imposta non possono essere prorogati*”.

L'articolo 1, comma 2, della medesima L. n. 212/2000 prevede che “[*l'*adozione di norme interpretative in materia tributaria può essere disposta soltanto in casi eccezionali e con legge ordinaria, qualificando come tali le disposizioni di interpretazione”.

² L'articolo 11 delle preleggi al Codice Civile, rubricato *Efficacia della legge nel tempo*, dispone che “[*l'*a legge non dispone che per l'avvenire: essa non ha effetto retroattivo”.

Tale principio, tuttavia, sconta alcune eccezioni, la cui applicazione, in relazione all'art. 12, ha suscitato storicamente un contrasto in giurisprudenza (di merito) e in dottrina.

In particolare, le eccezioni rinvenibili a livello normativo sono rappresentate (i) dalle norme di portata dichiaratamente interpretativa (*ex art. 3, comma 2, L. 212/2000*) e (ii) dalle norme con cui il legislatore intende derogare espressamente i principi dello Statuto del Contribuente (*ex art. 1, comma 1, L. 212/2000*). Residuale eccezione (sviluppatasi prevalentemente in dottrina e giurisprudenza) è da rinvenire (iii) nelle norme di natura procedimentale le quali, in alcuni casi, a differenza delle norme di natura sostanziale (irretroattive), potrebbero essere applicabili a fattispecie sorte in data antecedente la loro entrata in vigore.

Secondo la dottrina e la giurisprudenza (di merito) prevalenti, nel caso dell'art. 12, tali eccezioni non dovrebbero ritenersi applicabili.

Con riferimento all'eccezione di cui al punto (i), l'art. 12 non è mai stata ritenuta una norma di portata interpretativa, non risultando alcuna indicazione in tal senso dal testo della legge, della rubrica e della relativa relazione illustrativa.

Analogamente, con riferimento all'eccezione di cui al punto (ii), l'art. 12, in via generale, non è stata ritenuta una norma espressamente derogatoria al principio di irretroattività della normativa tributaria, mancando una esplicita indicazione in tal senso da parte del legislatore³.

Sul punto, in senso contrario, è stato affermato⁴ che l'*incipit* del comma 2 dell'art. 12 (*i.e. "in deroga ad ogni vigente disposizione di legge"*) rappresenterebbe la deroga espressa al principio di irretroattività della normativa tributaria.

Rispetto a tali considerazioni, la prevalente dottrina e giurisprudenza⁵ hanno argomentato che la *ratio* del suddetto *incipit* dovrebbe essere solo quella di derogare alle ordinarie regole di accertamento del reddito imponibile con l'introduzione della sopraccitata presunzione di redditività e della conseguente fattispecie di inversione dell'onere della prova.

³ CTP Liguria Genova Sez. IV, Sent., 25-08-2017, n. 1085; CTP Padova del 4 luglio 2017 n. 579; CTP Milano del 27 giugno 2017 n. 4350; CTP Lombardia Varese Sez. V, Sent., 12-12-2017, n. 557; CTP Toscana Lucca Sez. IV, 18-07-2012, n. 103.

⁴ CTR Lombardia Milano Sez. XLV, Sent., 18-11-2016, n. 6015.

⁵ Secondo la giurisprudenza di merito il suddetto *incipit* è "*rivolto alla sola specifica regola della inversione dell'onere della prova stabilita dallo stesso comma, e non estesa ad altra diversa statuizione, quale quella di cui ai citati successivi commi 2-bis e 2-ter*" (*ex plurimis*: CTR Lombardia Milano Sez. I, Sent., 27-09-2017, n. 3808).

L'*incipit* citato, infatti, è inserito nel comma 2 dell'art. 12, il quale si occupa di disciplinare unicamente la presunzione suddetta. Esso, pertanto, non dovrebbe essere esteso alle diverse disposizioni che si occupano di delimitare l'ambito temporale della norma in commento (e.g. (i) i successivi 2-*bis* e 2-*ter* che trattano del raddoppio dei termini di accertamento, ovvero (ii) l'epigrafe del D.L. 78/2009 che specifica la data di entrata in vigore della norma).

In ultimo, con riferimento all'eccezione di cui al punto (iii), secondo dottrina e giurisprudenza (di merito) prevalenti⁶, l'art. 12 sarebbe indubbiamente una norma di natura sostanziale (e, dunque, irretroattiva) non limitandosi a disciplinare l'esercizio del potere amministrativo di accertamento tributario, ma incidendo sull'oggetto del tributo, sul presupposto del tributo, sulla quantità (base imponibile) del tributo ed introducendo nuovi e gravosi oneri probatori a carico del contribuente. Affermare il contrario, secondo tale orientamento, potrebbe comportare la lesione del principio di affidamento del contribuente nei confronti dell'ordinamento e della certezza del diritto, nonché del diritto di difesa del contribuente, garantito dalla Costituzione.

Al riguardo, in senso contrario, altra giurisprudenza⁷ ha affermato la natura procedimentale della norma in esame, trattandosi di una disposizione che non avrebbe introdotto un nuovo tributo nell'ordinamento e che si sarebbe limitata a disciplinare il momento dell'accertamento o dell'esecuzione.

In tale contesto, da anni si attendeva una pronuncia della Corte di Cassazione, intervenuta solo di recente con l'ordinanza del 2 febbraio 2018, n. 2662.

Sorprendentemente, in maniera discontinua con il passato, tale ordinanza ha trattato disgiuntamente il tema della retroattività del comma 2 e del comma 2-*ter* dell'art. 12⁸.

⁶ Per la giurisprudenza si veda *ex plurimis*: CTP Milano Sez. XI, Sent., 26-07-2018, n. 3479; CTP Milano Sez. I, Sent., 27-03-2018, n. 1364; CTR Lombardia Milano Sez. XIII, Sent., 12-01-2018, n. 97; CTP Lombardia Milano Sez. I, Sent., 27-03-2018, n. 1364. Per la dottrina si veda *ex plurimis*: E. Artuso, *Sulla (ir)retroattività della presunzione di reddito recata dall'art. 12, 2° comma, D.L. 1° luglio 2009, n. 78*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, 1/2018, p. 210; G. Gavelli e M. Targhini, *Disponibilità estere in violazione del «monitoraggio» e presunzione di evasione*, in *Dialoghi Tributari*, 2 / 2013, p. 155; E. Tito e G. Giusti, *Il raddoppio dei termini per l'accertamento della detenzione di attività finanziarie all'estero*, in *Corriere Tributario* 17/2017.

⁷ CTR Lombardia Milano Sez. I, Sent., 28-07-2017, n. 3382; CTR Lombardia Milano Sez. XLV, Sent., 18-11-2016, n. 6015; CTP Veneto Treviso Sez. I, Sent., 05-06-2012, n. 64

⁸ Sul punto *ex plurimis* si v. CTR Lombardia Milano Sez. XIII, Sent., 12-01-2018, n. 97, dalla quale emerge che l'inapplicabilità del raddoppio dei termini nel caso dell'art. 12 è una conseguenza dell'irretroattività del comma 2 del medesimo articolo. In particolare, tale sentenza prevede che: "*non può dubitarsi della natura sostanziale della presunzione legale di redditività introdotta dall'art. 12 D.L. n. 78 del 2009, - incidendo essa sulla prova-, come tale non applicabile retroattivamente. Il legislatore, infatti, ove fosse stata questa la sua intenzione, avrebbe dovuto dirlo espressamente, come ricavabile dall'art. 11 comma 1*

In relazione al comma 2, in linea con le argomentazioni evidenziate dalla dottrina e giurisprudenza (di merito) prevalenti, i suddetti giudici ne hanno affermato la natura sostanziale e, dunque, l'inapplicabilità a fattispecie sorte anteriormente la sua data di entrata in vigore. Conseguentemente, ed implicitamente, hanno affermato anche l'irretroattività del comma 2-bis (sul raddoppio dei termini ai fini dell'accertamento delle imposte sui redditi e relative sanzioni ed interessi), considerato l'annullamento integrale da parte della Cassazione - nella fattispecie oggetto dell'ordinanza - degli avvisi di accertamento impugnati dal contribuente.

Al riguardo la Suprema Corte ha chiarito che *“la pretesa natura procedimentale della norma di cui all'art. 12, comma 2, del DL n. 78/2009 che pone, in favore del fisco, una più favorevole presunzione legale relativa rispetto al quadro normativo previgente, oltre a porsi in contrasto con il tradizionale criterio della sedes materiae, che vede abitualmente le norme in tema di presunzioni collocate nel codice civile e dunque di diritto sostanziale e non già nel codice di rito, porrebbe il contribuente, che sulla base del quadro normativo previgente non avrebbe, ad esempio, avuto interesse alla conservazione di un certo tipo di documentazione, in condizione di sfavore, pregiudicandone l'effettivo espletamento del diritto di difesa, in contrasto con i principi di cui agli artt. 3 e 24 Cost.”*.

La Corte, pertanto, ha definito il comma 2 dell'art. 12 (e, consequenzialmente, il comma 2-bis del medesimo articolo) come norma di natura “sostanziale”, perché ha introdotto nell'ordinamento un onere probatorio non previsto in capo al contribuente dalle disposizioni normative previgenti.

In relazione al comma 2-ter, invece, la Suprema Corte ha ritenuto validi gli atti di contestazione delle sanzioni (per violazione del Quadro RW). Essa, infatti, non ha rinvenuto alcun rapporto di consequenzialità tra quest'ultimi e i sopraccitati avvisi di accertamento (annullati). Conseguentemente, la Corte ha affermato la retroattività del comma 2-ter dell'art. 12 in ragione: (i) dell'autonomia di quest'ultimo dal comma 2 del medesimo articolo, nonché (ii) dell'assenza di collegamento del comma in parola con l'accertamento di maggiori imponibili. Di fatto la Corte ha statuito, quindi, la natura procedimentale del comma in parola e, quindi, la sua applicazione retroattiva.

Sul punto, testualmente l'ordinanza ha affermato che *“le sanzioni irrogate ex art. 5, comma 2, del DL n. 167/1990, ai contribuenti hanno un titolo autonomo, che trova la sua ratio nell'elusione di un obbligo dichiarativo, posto da una norma già in vigore (art. 4, comma 1 del citato decreto nella sua formulazione vigente ratione temporis con riferimento alle annualità oggetto di accertamento), volto a consentire*

delle preleggi del codice civile, nonché dall'art. 3 dello statuto del contribuente. Non ritenendosi, pertanto, applicabile la norma di cui all'art. 12 D.Lgs. n. 78 del 2009, non sarebbe efficace il raddoppio dei termini da essa previsto ed utilizzato nel caso di specie dall'ufficio”.

all'Amministrazione un monitoraggio periodico delle attività finanziarie detenute all'estero. Ne consegue che la violazione di detto obbligo dichiarativo è sanzionabile a prescindere dall'accertamento di evasioni fiscali connesse alle attività finanziarie detenute all'estero e non dichiarate".

Le argomentazioni della Suprema Corte in relazione all'efficacia temporale del comma 2-ter non appaiono del tutto condivisibili.

In primo luogo stupisce che la retroattività sia stata prevista in via autonoma proprio per il comma 2-ter dell'art. 12, la cui irretroattività dovrebbe essere addirittura suffragata dalla Costituzione della Repubblica. Come noto, la disciplina delle sanzioni sul monitoraggio fiscale è contenuta nel D.Lgs. 472/1997 che tratta delle disposizioni generali in materia di sanzioni amministrative per le violazioni di norme tributarie. L'art. 3, comma 1, del citato decreto prevede che “[n]essuno può essere assoggettato a sanzioni se non in forza di una legge entrata in vigore prima della commissione della violazione”. E tale norma non è altro che la trasposizione dell'equivalente principio costituzionale sancito dall'art. 25, comma 2, della Costituzione della Repubblica⁹, la cui copertura sembra ormai pacificamente¹⁰ estesa alle norme sanzionatorie tributarie.

Inoltre, non è chiaro perché in relazione al comma 2-ter debba essere operato un trattamento discriminatorio rispetto ai commi 2 e 2-bis. Il nuovo onere probatorio è posto in capo al contribuente tanto per quanto riguarda i maggiori imponibili eventualmente prodotti all'estero, tanto per quanto riguarda l'effettiva detenzione all'estero di attività o investimenti. In altre parole, il contribuente prima dell'introduzione del comma 2-ter in esame non aveva necessità di conservare, oltre gli ordinari periodi d'imposta accertabili, la documentazione necessaria a comprovare la detenzione o meno all'estero di determinate attività ed investimenti.

Oltre a quanto sopra, secondo la Corte, il comma 2-ter è autonomo dal comma 2, perché prevede il raddoppio dei termini di accertamento per obblighi meramente dichiarativi (Quadro RW), la cui sanzionabilità è indipendente dall'eventuale accertamento di maggiori imposte nei paesi a fiscalità privilegiata. Tale autonomia (*rectius* indipendenza) dal comma 2 e dal potenziale accertamento di maggiori imponibili escluderebbe la qualificazione del comma 2-ter quale norma sostanziale e, conseguentemente, ne ammetterebbe l'applicazione retroattiva.

⁹ L'art. 25, comma 2, Cost. testualmente prevede che “Nessuno può essere punito se non in forza di una legge che sia entrata in vigore prima del fatto commesso”.

¹⁰ A. Fantozzi, *Corso di Diritto Tributario*, UTET, 2004, par. 5 e par. 23, il quale prevede che “la giurisprudenza estende in materia tributaria alle sanzioni non penali il principio dell'art. 25 Cost. e deve perciò escludersi l'applicazione retroattiva (...) delle norme sanzionatorie in materia tributaria”.

In sostanza, secondo i giudici della Suprema Corte il comma 2-ter è retroattivo perché disciplina l'accertamento di violazioni tributarie che non hanno nulla a che fare con l'accertamento di maggiori imponibili. L'assenza di collegamento con quest'ultimi, comporta la qualificazione del comma 2-ter come norma di natura procedimentale (e non sostanziale come le norme collegate ai maggiori imponibili – *i.e.* commi 2 e 2-bis) e, quindi, suscettibile di applicazione retroattiva.

Tale impostazione pare incoerente con la definizione implicita di “norma sostanziale” enunciata dalla medesima Corte. Secondo quest'ultima, infatti, la norma ha natura “sostanziale” se introduce un nuovo onere probatorio a carico del contribuente pregiudicandone il diritto di difesa e di affidamento.

Se tale è la definizione di “norma sostanziale”, è qualificabile come “norma sostanziale” tanto il comma 2 (e il comma 2-bis) tanto il comma 2-ter. Sia per l'accertamento delle imposte che per gli obblighi di monitoraggio fiscale, infatti, sono stati imposti al contribuente nuovi oneri probatori non previsti dalla previgente normativa.

Inoltre, pur ammettendo che il comma 2-ter non sia norma di natura sostanziale, si ritiene che la sua applicazione irretroattiva derivi in ogni caso dall'intensità del collegamento con il comma 2 dell'art. 12.

Testualmente, il comma 2-ter prevede che “*per le violazioni (...) riferite agli investimenti e alle attività di natura finanziaria di cui al comma 2, i termini (...) sono raddoppiati*”.

La tecnica utilizzata dal legislatore nella redazione del contenuto di tale comma è quella del rinvio normativo. Per la definizione integrale dell'ambito di applicazione (oggettivo) del comma 2-ter, infatti, il legislatore rimanda al comma 2 dell'art. 12 e, quindi, ai casi in cui sia applicabile l'inversione dell'onere della prova (*i.e.* i casi in cui il contribuente detenga all'estero in Paesi a fiscalità privilegiata le proprie attività finanziarie e i propri investimenti).

L'inapplicabilità del comma 2 nei periodi d'imposta *ante* 2009, comporta lo svuotamento del contenuto oggettivo del comma 2-ter e, quindi, l'impossibilità di una sua applicazione in via autonoma.

Il comma 2-ter, infatti, dipende dalla “detenzione” da parte del contribuente di determinate attività o investimenti e non dalla circostanza che quest'ultimi generino o abbiano generato redditi sottratti a tassazione. L'onere di individuare le suddette attività o investimenti, tuttavia, è demandato esclusivamente al comma 2 dell'art. 12, la cui applicabilità, pertanto, appare essenziale per l'operatività del comma 2-ter.

In ultimo, sul punto, si evidenzia che la Corte di Cassazione avrebbe dovuto statuire in ogni caso sull'irretroattività del comma 2-ter, per il solo fatto che in relazione

all'applicazione retroattiva o meno del suddetto comma potessero essere sostenibili diverse interpretazioni; ciò, in virtù di quanto previsto dai principi generali del nostro ordinamento, nonché dalla stessa prassi della Suprema Corte.

Ai sensi dell'art. 12, comma 2, delle Preleggi al Codice Civile: *“se una controversia non può essere decisa con una precisa disposizione, si ha riguardo alle disposizioni che regolano casi simili o materie analoghe; se il caso rimane ancora dubbio, si decide secondo i principi generali dell'ordinamento giuridico dello stato”*.

Sulla base del combinato disposto degli artt. 1 e 3 dello Statuto del Contribuente (L. 212/2000) il principio di *“irretroattività normativa”* è un principio generale dell'ordinamento. Ai sensi dell'art. 1 della L. 212/2000, infatti: *“Le disposizioni della presente legge, in attuazione degli articoli 3, 23, 53, e 97 della Costituzione, costituiscono principi generali dell'ordinamento tributario”*. Come sopra anticipato, tra le disposizioni della L. 212/2000 è presente l'art. 3 rubricato *“Efficacia temporale delle norme tributarie”* che sancisce il principio generale di irretroattività della normativa tributaria.

Ne consegue che pur ammettendo l'incertezza dell'applicazione retroattiva o meno del comma in esame (più che altro in ragione della *querelle* giurisprudenziale avvicinandasi negli ultimi 10 anni), si sarebbe dovuto concludere per l'irretroattività dello stesso, poiché tra i principi generali dell'ordinamento è presente il principio di irretroattività della normativa tributaria (e non l'opposto principio di retroattività)¹¹.

Quanto sopra trova conforto nella giurisprudenza della Suprema Corte di Cassazione, secondo cui: (i) *“qualsiasi dubbio interpretativo o applicativo sul significato e sulla portata di qualsiasi disposizione tributaria, che attenga ad ambiti materiali disciplinati dalla L. n. 212 del 2000, deve perciò essere risolto dall'interprete nel senso più conforme ai principi dello statuto del contribuente”*; (ii) *“ogni qual volta una normativa fiscale sia suscettibile di una duplice interpretazione, una che ne comporti la retroattività ed una che l'escluda, l'interprete dovrà dare preferenza a questa seconda interpretazione come conforme a criteri generali introdotto con lo statuto del contribuente, e attraverso di esso ai valori costituzionali intesi in senso ampio e interpretati direttamente dallo stesso legislatore attraverso lo statuto”* (Cass. civ. Sez. V, sent. 14-04-2004, n. 7080).

In ragione di quanto sopra esposto, è evidente che la Corte di Cassazione con l'ordinanza citata ha avuto il merito di porre fine alla *querelle* sulla retroattività dell'art. 12, comma 2, del D.L. 78/2009. Purtroppo la medesima ordinanza ha generato nuovi dubbi in merito all'applicazione dell'articolo 12 ed, in particolare, del comma 2-ter del medesimo

¹¹ A. Buscema, *Lo jus superveniens di cui al d.l. n. 223/2006 tra norma innovativa e legge di interpretazione autentica*, in *il Fisco*, 31/2006 – parte 1, p. 4831.

articolo, sul quale si dovranno attendere nuovi e (si spera) risolutivi contributi della giurisprudenza di legittimità.