Il Sole 24 ORE

23-AGO-2017
pagina 15
foglio 1 / 2

LA BOCCIATURA DEI GIUDICI TRIBUTARI

Sui capitali all'estero stretta non retroattiva

Giorgio Gavelli e Marco Piazza ▸ pagina 15

Paradisi fiscali. Per i giudici tributari non possono essere contestate, in base al Dl 78, le mancate dichiarazioni ante 2009

Capitali all'estero, stretta non retroattiva

Riconosciuta la natura sostanziale della norma - I possibili riflessi sulla voluntary

A CURA DI
Giorgio Gavelli
Marco Piazza

Si rafforza tra i giudici di merito la posizione contraria alla retroattività delle norme introdotte con l'articolo 12 del Dl 78/2009 per contrastare la mancata indicazione in dichiarazione dei redditi esteri. Secondo la parte prevalente dei giudici tributari (tabella a lato), tali norme non possono essere estese ai periodi d'imposta anteriori al 2009, il che comporta anche riflessi di un certo rilievo ai fini della voluntary disclosure.

L'articolo 12 del Dl 78/2009 prevede che: a) gli investimenti e le attività di natura finanziaria detenute negli Stati o territori a regime fiscale privilegiato, in violazione degli obblighi di monitoraggio, ai soli fini fiscali si presumono costituiti, salvo prova contraria, mediante redditi sottratti a tassazione; b) in tale ipotesi le sanzioni ordinariamente previste per le violazioni dichiarative sono raddoppiate; c) per l'accertamento di tale presunzione gli ordinari termini di accertamento sono raddoppiati, così come sono raddoppiati i termini per accertare le violazioni commesse in tema di monitoraggio.

L'agenzia delle Entrate ha sempre ritenuto la "stretta" del Dl 78/2009 come «di natura procedimentale» e, quindi, sostanzialmente retroattiva (circolari 19/E/2017, 6/E/2015 e 27/E/2015).

La dottrina prevalente e buona parte della giurisprudenza hanno sempre nutrito significative perplessità sulla retroattività "ante-2009" della presunzione sulla costituzione in nero di investimenti e attività detenuti nei paradisi fiscali e sull'applicabilità a tali periodi d'imposta del raddoppio dei termini per le violazioni del monitoraggio e dei termini e delle sanzioni per quelle dichiarative.

Un nutrito numero di decisioni di merito, infatti, ha bocciato questa estensione temporale, ritenendo la modifica intervenuta nel 2009 come di «natura sostanziale» e non semplicemente procedimentale, inapplicabile, pertanto, al passato. Ad esempio, secondo la Ctr Lombardia (decisione 693/02/2017), «che l'articolo 12 del Dl 78 del 2009 sia una norma di natura sostanziale e non già meramente procedurale risulta pacifico dal fatto che tale disposizione stabilisce una presunzione legale di evasione, con inversione dell'onere della prova in capo al contribuente. Le norme sulle "prove" pongono regole di giudizio e, come tali, hanno sempre natura sostanziale, poiché la loro applicazione comporta una decisione di merito, di accoglimento o di rigetto della domanda». Addirittura, per alcune Commissioni (ad esempio Ctr Firenze), il primo periodo di applicazione è il 2010.

Per molti giudici di merito, una applicazione di queste disposizione a periodi precedenti al 2009 contrasterebbe:

- con l'articolo 3, comma 1, del Dlgs 472/1997 (principio di legalità), secondo cui «nessuno può essere assoggettato a sanzioni se non in forza di una legge entrata in vigore prima della commissione della violazione»;
- con l'articolo 3, comma 1, dello Statuto del contribuente (legge 212/2000), secondo cui le disposizioni tributarie non hanno effetto retroattivo, salvo norme dichiaratamente interpretative, disposte in casi eccezionali e qualificate come tali dal legislatore.

Molti di questi giudizi sfavorevoli all'amministrazione finanziaria giungeranno presto in Cassazione, la quale dovrà affrontare un tema piuttosto delicato, con notevoli conseguenze sia sugli accertamenti già in contenzioso (ad esempio quelli sulla cosiddetta lista Falciani) che sulle procedure di voluntary non definite.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

Così i giudici tributari

Principi	Sentenze
Natura sostanziale e non procedimentale della presunzione di costituzione della "provvista" con redditi sottratti a tassazione (e conseguente irretroattività)	
L'articolo 12 del Dl 78/2009, che ha raddoppiato i termini decadenziali per gli accertamenti correlati alle violazioni fiscali riguardanti disponibilità finanziarie detenute all'estero, introducendo la tassabilità delle attività finanziarie detenute in Paesi a fiscalità privilegiata, ritenute presuntivamente costituite mediante redditi sottratti a tassazione, ha natura sostanziale e non già meramente procedurale, come risulta pacificamente dal fatto che tale disposizione stabilisce una presunzione legale di evasione, con inversione dell'onere della prova in capo al contribuente. Le norme sulle prove, invero, pongono regole di giudizio e, come tali, hanno sempre natura sostanziale, poiché la loro applicazione comporta una decisione di merito, di accoglimento o di rigetto della domanda. Tale natura determina la inapplicabilità retroattiva della norma, pertanto, non applicabile in epoca antecedente al 2009	Ctr Lombardia, 23 febbraio 2017 n. 692/02/2017 e 693/02/2017, 23 settembre 2016 n. 4860/6/2016, 11 luglio 2014 n. 3878/20/2014, 16 giugno 2014 n. 3194/45/2014; Ctr Toscana 20 settembre 2016 n. 1600/31/2016 e 28 maggio 2015 n. 989/29/2015; Ctr Lazio 4 giugno 2014 n. 3656/14/2014; Ctp Lecco, 11 ottobre 2016 n. 267/1/2016; Ctp Frosinone, 3 ottobre 2016 n. 726/2/2016; Ctp Milano, n. 9234/8/2015 del 16 novembre 2015; Ctp Varese, 21 ottobre 2013 n. 96/12/2013; Ctp Vicenza, 18 giugno 2012 n. 61/3/2012 **In senso contrario:** Ctr Lombardia, 18 novembre 2016 n. 6015/45/2016 e 31 ottobre 2014 n. 5626/2772014; Ctp Milano, 15 maggio 2015 n. 4399/40/2015; Ctp Verbania, 21 febbraio 2013 n.15/1/2013; Ctp Treviso, 5 giugno 2012 n. 64/1/2012
Irretroattività della norma perché, facendo salva la prova contraria, richiederebbe al contribuente un comportamento non previsto prima della sua introduzione	
Il contribuente, già nel momento in cui sceglie di costituire, in paesi a fiscalità privilegiata, attività di natura finanziaria, deve poter essere in grado di precostituire la prova, contraria, che poi gli servirà per vincere la presunzione di legge, secondo cui le suddette disponibilità sarebbero il frutto dell'evasione. Ne consegue l'ulteriore e logico corollario che la norma non può che valere per il futuro e non può, pertanto, essere applicata retroattivamente poiché altrimenti, verrebbe irrimediabilmente inficiato il diritto di difesa del contribuente costituzionalmente garantito	Ctp Reggio Emilia, 21 novembre 2016 n. 309/1/2016 e 17 dicembre 2014 n. 566/3/2014; Ctp Milano, 20 maggio 2014 n. 4753/12/2014.
Raddoppio dei termini limitato al caso in cui opera la presunzione di costituzione della provvista estera con redditi sottratti a tassazione	
Il raddoppio dei termini opera solamente per l'accertamento delle somme che si presumono costituite con redditi sottratti a tassazione, fattispecie ben diversa da quella in esame, dove non è in discussione la natura dei redditi detenuti all'estero e l'accertamento non è mirato alla dimostrazione che le somme siano state costituite con redditi sottratti a tassazione, ma soltanto che siano stati violati gli obblighi di monitoraggio fiscale	Ctr Lombardia, 12 ottobre 2015 n. 4382/27/2015; Ctp Frosinone, 10 giugno 2016 n. 476/2/2016; Ctp Alessandria, 11 marzo 2014 n. 107/1/2014
Irretroattività per violazione dello Statuto del contribuente	
L'articolo 12 del Dl 78/2009 ha natura non meramente procedurale, ma anche sostanziale, con la conseguenza che deve escludersi l'applicabilità retroattiva, vietata quanto meno dall'articolo 11 delle preleggi e dall'articolo 3, comma 1, della legge 212/2000. Sebbene tali norme abbiano forza di legge ordinaria e siano suscettibili di venire contraddette da successive norme di pari grado nella gerarchia delle fonti dell'ordinamento giuridico (qual è il Dl 78/2009), tuttavia, il principio di irretroattività della legge in generale e della legge tributaria in particolare per essere superato richiede una espressa previsione da parte della lex posterior e tale espressa previsione non è contenuta nell'articolo 12 citato	Ctr Lombardia, 11 luglio 2014 n. 3878; Ctp Mantova, 13 maggio 2016 n. 100/2/2016; Ctp Genova, 5 maggio 2016 n. 1110/13/2016; Ctp Milano, 29 febbraio 2016 n. 1836/35/2016; Ctp Lucca, 18 luglio 2012 n. 103/4/2012