

La Ctr Lombardia torna sui suoi passi. Focus sulle norme e le sentenze più recenti

# Raddoppio termini, dietrofront

## Attività in paesi black list: norme sostanziali e irretroattive

Pagina a cura  
DI STEFANO LOCONTE  
E NICOLA GUARAGNELLA

**D**ietrofront della giurisprudenza di merito, nel caso specifico della Ctr Lombardia, sulla retroattività del raddoppio dei termini d'accertamento per attività detenute in paesi black list. La norma di riferimento secondo le decisioni più recenti (692 e 693/2017 della Commissione regionale lombarda) ha carattere sostanziale e non può perciò essere applicata retroattivamente. Ma entriamo nel dettaglio della questione.

L'art. 12, comma 2, dl 78/2009, rubricato «contrasto ai paradisi fiscali», prevede che gli investimenti e le attività di natura finanziaria detenute negli Stati o territori a regime fiscale privilegiato, in violazione degli obblighi di monitoraggio, si presumono costituite, salva la prova contraria, mediante redditi sottratti a tassazione.

Con il successivo dl 30 dicembre 2009 n. 194, convertito con modificazioni dalla legge 26 febbraio 2010, n. 25 sono stati aggiunti i commi 2-bis e 2-ter, i quali prevedono il raddoppio dei termini di decadenza previsti sia per la notifica degli avvisi di accertamento relativi alle imposte sui redditi e all'imposta sul valore aggiunto, sia per la notifica degli atti di contestazione volti ad irrogare le sanzioni derivanti dal mancato rispetto degli obblighi sul monitoraggio fiscale (compilazione del quadro RW).

È prassi dell'Agenzia delle entrate avvalersi dei due comma dinanzi citati per estendere il proprio potere accertativo in annualità antecedenti alla loro introduzione. Sicché è in essere un vivace dibattito in merito alla natura retroattiva o meno degli stessi.

La retroattività delle richiamate disposizioni trova fondamento, secondo l'Agenzia, nella loro natura essenzialmente procedurale.

Di diverso avviso è la giurisprudenza di merito, ad oggi maggioritaria, secondo la quale, trattandosi di norme di portata sostanziale, l'applicazione retroattiva è radicalmente esclusa.

In tale contesto, la Ctr Lombardia rappresenta un caso alquanto particolare, perché dopo aver sostenuto l'irretroattività della norma in oggetto, nel giro di pochissimi mesi ha dapprima modificato il proprio orientamento con una pronuncia isolata, per poi tornare immediatamente sui propri passi.

### L'efficacia delle disposizioni nel tempo

<b>Art. 11, comma 1, preleggi</b>	La legge non dispone che per l'avvenire: essa non ha effetto retroattivo
<b>Art. 3 Statuto del contribuente</b>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Salvo quanto previsto dall'articolo 1, comma 2, le disposizioni tributarie non hanno effetto retroattivo. Relativamente ai tributi periodici le modifiche introdotte si applicano solo a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso alla data di entrata in vigore delle disposizioni che le prevedono.</li> <li>2. In ogni caso, le disposizioni tributarie non possono prevedere adempimenti a carico dei contribuenti la cui scadenza sia fissata anteriormente al sessantesimo giorno dalla data della loro entrata in vigore o dell'adozione dei provvedimenti di attuazione in esse espressamente previsti.</li> <li>3. I termini di prescrizione e di decadenza per gli accertamenti di imposta non possono essere prorogati</li> </ol>
<b>Art. 24, comma 2, Costituzione</b>	La difesa è diritto inviolabile in ogni stato e grado del procedimento
<b>Art. 25, comma 2, Costituzione</b>	Nessuno può essere punito se non in forza di una legge che sia entrata in vigore prima del fatto commesso

Più specificatamente, con sentenza n. 6015/2016, depositata il 18 novembre 2016, i giudici di seconde cure, accogliendo l'appello proposto dall'Ufficio, hanno affermato che l'art. 12 dl n. 78/2009 «è da considerare norma procedurale in quanto non istituisce una nuova tipologia di tributo o di fattispecie im-

tassazione in Italia».

La Commissione lombarda ha sostenuto la natura sostanziale delle disposizioni di qua in forza del fatto che l'art. 12 contiene una presunzione legale di evasione, che determina l'inversione dell'onere della prova in capo al contribuente.

In merito i giudici di seconda istanza hanno richiamato una nota sentenza della Suprema corte di cassazione, che evidenzia come le norme relative alla distribuzione dell'onere probatorio hanno natura non processuale, bensì sostanziale, poiché consistono in regole di giudizio la cui applicazione comporta una decisione di merito, di accoglimento o di rigetto della domanda (Cass. civ. 4225/2007).

Ecco che nel caso in esame la questione principale verte, in realtà, su una semplice circostanza di fatto: prima dell'emanazione di questa norma non erano tassabili come «redditi sottratti a tassazione in Italia», sia pure in via presuntiva e salvo prova contraria, le somme detenute nei paesi black list.

Proprio a seguito della previsione che comporta il rischio di imposizione delle suddette somme vi è chi sostiene che, seppur collocandosi nell'ambito di una disciplina di carattere procedurale, le disposizioni dell'art. 12, comma 2-bis e 2-ter, esplicitano effetti sostanziali in punto di determinazione del reddito

e, di conseguenza, sotto questo profilo, non si giustifica un'applicazione retroattiva della norma ad attività di accertamento relative a periodi di imposta pregressi. Considerando che le nuove disposizioni in parola hanno modificato l'efficacia che viene attribuita alla prova stessa, queste influiscono certamente sul rapporto tributario sostanziale.

Di tale avviso anche la Ctr Lombardia, che con la sentenza n. 4860/2016 evidenzia come le norme in oggetto abbiano carattere sostanziale, andando a incidere direttamente sul rapporto fiscale tra Stato e contribuente.

Alla luce delle suesposte considerazioni, appare del tutto condivisibile, ad avviso di chi scrive, come le disposizioni introdotte dal dl 194/2009 abbiano un effetto sostanziale; di talché si dovrebbe poter sposare senza dubbio alcuno la tesi a favore dell'irretroattività della norma.

A ciò si aggiunga che un'interpretazione favorevole alla retroattività andrebbe a ledere una serie di norme e principi consolidati nel nostro Ordinamento e alcuni anche di carattere costituzionale.

Al riguardo la Ctr Toscana, con la sentenza n. 1600/2016, ha evidenziato come le scelte legislative in materia tributaria debbano pur sempre rispettare i principi di ragionevolezza e capacità contributiva.

Nel caso di specie, l'obbligo di fornire una prova contra-

ria per evitare l'imposizione, inficerebbe irrimediabilmente il diritto di difesa del contribuente che all'epoca non poteva essere tenuto a preconstituire una prova in tal senso nel momento in cui la legislazione vigente non prevedeva ancora quest'onere. Ove questo accada appare evidente come la differenza tra norma procedurale e norma sostanziale sfumi sino a diventare inesistente.

Altri principi che verrebbero lesi sono quelli della tutela dell'affidamento, stabilito dall'art. 10 dello Statuto del contribuente (legge n. 212/2000) e della certezza del diritto. Difatti, l'affidamento del cittadino nella certezza del diritto, essenziale elemento di uno stato di diritto, non può essere lesa da disposizioni retroattive, che trasmodino in regolamento irrazionale situazioni sostanziali fondate su leggi anteriori (Corte cost. 446/2002).

Ancora, come evidenziato da una rilevante pronuncia della Corte costituzionale, occorre considerare che l'irretroattività in sé «costituisce un principio generale del nostro ordinamento (art. 11 delle preleggi) e, se pur non elevato, fuori della materia penale, a dignità costituzionale (art. 25, comma 2, della Costituzione), rappresenta pur sempre una regola cui, salva un'effettiva causa giustificatrice, il legislatore deve ragionevolmente attenersi, in quanto la certezza costituisce un indubbio cardine della civile convivenza e della tranquillità dei cittadini» (Corte cost., 4 aprile 1990, n. 155).

In merito appare opportuno evidenziare come tale principio generale di irretroattività sia stato successivamente codificato nella materia fiscale dall'art. 3 dello Statuto del Contribuente, il quale prevede espressamente che, salvo l'adozione di norme interpretative, le disposizioni tributarie non hanno effetto retroattivo.

All'uopo la Ctp di Mantova ritiene che, come più volte affermato anche dai giudici di legittimità, per poter considerare superato il principio di irretroattività della norma tributaria è necessario che le disposizioni di legge prevedano espressamente tale deroga; circostanza che nel caso di specie non è avvenuta (sentenza n. 100/2016).

Per tutte le considerazioni su riportate pare potersi sostenere che, a prescindere dall'effetto processuale o sostanziale delle norme contenute nei commi 2-bis e 2-ter del dl 78/2009, l'irretroattività delle stesse sarebbe comunque da escludersi.

**Un'interpretazione favorevole alla retroattività andrebbe a ledere una serie di norme e principi consolidati nell'ordinamento e alcuni anche di carattere costituzionale**

sitiva, ma regola, «in deroga ad ogni disposizione di legge», le modalità di esercizio del potere impositivo e sanzionatorio relative a fattispecie già costituenti violazioni ex art. 4, dl n. 167/90».

Come anticipato, il contrasto insorto all'interno dello stesso Ufficio sembra esser stato superato lo scorso 23 febbraio con la pubblicazione di due sentenze gemelle (nn. 692/2017 e 693/2017, si veda *ItaliaOggi* del 25 febbraio), con cui la commissione regionale ha provveduto ad accogliere l'eccezione riguardante l'inapplicabilità retroattiva dell'art. 12, comma 2-bis, dl 78/2009 proposta dal contribuente, sostenendo che «la norma in oggetto ha carattere sostanziale, atteso che, prima di questa norma, tali somme non erano tassabili come redditi sottratti a