

Presunzione di imponibilità dei capitali detenuti in Svizzera non applicabile a periodi d'imposta antecedenti al 2010

L'art. 12, comma 2, D.L. n. 78/2009 non può essere applicato a fattispecie antecedenti alla sua entrata in vigore



Roberto Franzè

Professore aggregato di Diritto tributario,
Università della Valle d'Aosta

Cass., ordinanza n. 2662 del 2 febbraio 2018; Cass., n. 30742 del 28 novembre 2018; Cass., sentenza n. 33223 del 21 dicembre 2018; Cass., sentenza n. 2562 del 30 gennaio 2019; Comm. trib. prov. Varese, sez. 2, n. 3 del 4 gennaio 2019.

Va sempre più consolidandosi il nuovo orientamento giurisprudenziale di Cassazione, inaugurato con l'Ordinanza n. 2662 del 2 febbraio 2018, sul carattere irretroattivo della previsione normativa contenuta nell'art. 12, comma 2, del Decreto Legge (D.L.) n. 78/2009, in vigore dal 1° luglio 2009, convertito con modificazioni dalla Legge (L.) n. 102/2009.

Tale norma ha introdotto, nell'ordinamento tributario italiano, una presunzione in guisa della quale gli investimenti e le attività di natura finanziaria, detenute da una persona fisica negli Stati o territori considerati a regime fiscale privilegiato (tra i quali la Svizzera) in violazione degli obblighi di monitoraggio (mancato inserimento di quegli investimenti o attività finanziarie nel quadro RW della dichiarazione dei redditi), ai soli fini fiscali si presumono costituite, salva la prova contraria, mediante redditi sottratti a tassazione.

Successivamente, con l'aggiunta, nel medesimo art. 12 D.L. n. 78/2009, dei commi 2-bis e 2-ter ad opera del D.L. n. 194/2009, è stato previsto il raddoppio dei termini di decadenza per la notifica degli avvisi di accertamento e per la irrogazione delle sanzioni aventi ad oggetto imposte sui redditi ed IVA, nonché per la notifica degli atti di contestazione aventi ad oggetto il mancato rispetto degli obblighi dichiarativi e di monitoraggio fiscale, risultanti dalla mancata compilazione del quadro RW.

L'Agenzia delle Entrate ha sempre ritenuto il disposto normativo di cui all'art. 12 D.L. n. 78/2009 come avente natura procedimentale e, quindi, sostanzialmente retroattivo (si vedano, al riguardo, la Circolare n. 19/E del 12 giugno 2017 e la Circolare n. 6/E del 19 febbraio 2015). In particolare, secondo l'orientamento dell'Agenzia delle Entrate, tale disposizione

sarebbe soggetta al principio del *tempus regit actum* trovando, quindi, applicazione anche riguardo alle somme detenute all'estero in violazione dei suddetti obblighi dichiarativi negli anni precedenti l'entrata in vigore dello stesso D.L. n. 78/2009.

A partire dalla citata Ordinanza n. 2662 del 2 febbraio 2008, la Suprema Corte di Cassazione ha, viceversa, stabilito che la pretesa natura procedimentale della norma di cui all'art. 12, comma 2, D.L. n. 78/2009, colliderebbe, in primo luogo, con il tradizionale criterio della *sedes materiae*, che vede abitualmente le norme in tema di presunzioni collocate nel codice civile (c.c.) e, dunque, di diritto sostanziale e non già nel codice di rito.

Inoltre, e più incisivamente, l'Ordinanza n. 2662 del 2018 ha evidenziato come attribuire una natura procedimentale all'art. 12, comma 2, D.L. n. 78/2009 porterebbe ad un contrasto con il diritto di difesa garantito dall'art. 24 della Costituzione italiana (Cost.), siccome porrebbe il contribuente, che sulla base del quadro normativo previgente al D.L. n. 78/2009 non avrebbe avuto interesse alla conservazione di un certo tipo di documentazione, in condizione di non poter più espletare a pieno il suo diritto di difesa. Va, in proposito, sottolineato che, prima della emanazione della norma di cui si discute non erano tassabili come redditi sottratti a tassazione in Italia, sia pure in via presuntiva e salvo prova contraria, le somme detenute negli Stati o territori considerati a regime fiscale privilegiato. È solo con l'art. 12, comma 2, D.L. n. 78/2009 che è prevista un'imposizione delle suddette somme mediante un meccanismo presuntivo che incide in maniera decisiva sulla ripartizione dell'onere probatorio tra Agenzia delle Entrate e contribuente.

Per le motivazioni sopra esposte, conclude la prefata Ordinanza, non può attribuirsi alla disposizione qui in commento una natura retroattiva.

Le conclusioni a cui giunge l'Ordinanza n. 2662 del 2018 sono confermate dalla successiva sentenza di Suprema Corte di Cassazione n. 33223 del 21 dicembre 2018. Quest'ultima

sentenza, nel far propri i principi di diritto affermati dall'Ordinanza n. 2662 del 2018, precisa ulteriormente che l'interpretazione seguita dalla Agenzia delle Entrate, che consente di estendere i termini di decadenza per la notifica degli avvisi di accertamento sulla base dell'art. 12 D.L. n. 78/2009 anche ad anni di imposta anteriori a 2010, si pone, in realtà, in evidente contrasto con l'art. 3 L. n. 212/2000 (cd. "Statuto dei diritti del contribuente"), il quale ha codificato nella materia fiscale il principio generale di irretroattività delle leggi stabilito dall'art. 11 delle disposizioni sulla legge in generale, salvo che questa non sia espressamente prevista. La esclusione dell'applicazione retroattiva delle disposizioni normative trova, infatti, giustificazione nell'esigenza di salvaguardare i principi fondamentali dell'ordinamento italiano, quali la certezza del diritto, il principio del legittimo affidamento e quello di ragionevolezza, nonché i principi contenuti nella Costituzione italiana, quali il diritto alla difesa ed il principio di capacità contributiva. E per tale ragione al divieto di irretroattività fanno eccezione solo le norme dichiaratamente interpretative, che sono esplicitamente qualificate come tali dal legislatore, e fra queste non è annoverato l'art. 12, comma 2, D.L. n. 78/2009.

I principi di diritto sopra esposti sono stati confermati, da ultimo, dalla sentenza di Suprema Corte di Cassazione n. 2562 del 30 gennaio 2019 e, nella giurisprudenza di merito, dalla Commissione tributaria provinciale di Varese, sez. 2, n. 3 del 4 gennaio 2019, sebbene non siano mancati pronunciamenti in senso opposto (in particolare, la sentenza della Commissione tributaria regionale dell'Emilia Romagna dell'11 dicembre 2018, n. 2833).

Se, per quanto sopra esposto, può dirsi ormai consolidato l'orientamento giurisprudenziale volto a negare carattere retroattivo alla presunzione d'imponibilità delle somme detenute in Svizzera in violazione degli obblighi dichiarativi italiani, non altrettanto può dirsi circa il carattere irretroattivo dei commi 2-bis e 2-ter del medesimo art. 12 D.L. n. 78/2009, con i quali è stato previsto il raddoppio dei termini di decadenza per la notifica degli avvisi di accertamento e per la irrogazione delle sanzioni aventi ad oggetto imposte sui redditi ed IVA, nonché per la notifica degli atti di contestazione aventi ad oggetto il mancato rispetto degli obblighi dichiarativi e di monitoraggio fiscale, risultanti dalla mancata compilazione del quadro RW.

Secondo la sentenza di Cassazione n. 30742 del 28 novembre 2018, in questi casi non è applicabile il principio di irretroattività espresso nell'Ordinanza n. 2662 del 2018 perché quest'ultimo riguardava una disposizione (il comma 2 del citato art. 12) del tutto diversa da quelle (i commi 2-bis e 2-ter) che qui vengono in rilievo, le quali, secondo la predetta sentenza n. 30742 del 2018, hanno natura chiaramente procedimentale, non apportando modifiche all'obbligazione tributaria o alla posizione soggettiva del contribuente, ma esclusivamente sui termini di esercizio del potere di controllo, accertamento e contestazione delle violazioni, con la conseguenza che alle stesse dev'essere riconosciuta valenza retroattiva.

La questione interpretativa è, comunque, lungi dal potersi considerare chiarita siccome la stessa Corte nella successiva sentenza n. 33223 del 21 dicembre 2018 ha, con motivazione succinta, espressamente escluso che anche ai commi 2-bis e 2-ter dell'art. 12 del D.L. n. 78/2009 possa essere attribuita un'efficacia retroattiva.