Illegittimo il raddoppio dei termini per l'accertamento delle disponibilità estere non dichiarate (CTP Emilia Romagna, 23 febbraio 2022)

Leonardo Arienti

Presentazione

Cita come: L. Arienti, *Illegittimo il raddoppio dei termini per l'accertamento delle disponibilità estere non dichiarate (CTP Emilia Romagna, 23 febbraio 2022)*, in Trusts, 2022, 856.

DOI: 10.35948/1590-5586/2022.181

© 2022 Servizi per il trust S.r.l. - Tutti i diritti riservati

Massima

La presunzione di evasione e il raddoppio dei termini per l'accertamento sanciti dall'art. 12, D.L. n. 78/2009 con riferimento agli investimenti e alle attività di natura finanziaria detenuti in Paesi a regime fiscale privilegiato e non dichiarati non hanno efficacia retroattiva e dunque non si applicano al contribuente che, per un anno di imposta anteriore all'entrata in vigore della suddetta disposizione, non ha indicato nel quadro RW (inerente il monitoraggio di investimenti esteri o di altre attività estere di natura finanziaria detenute in stati o territori a fiscalità privilegiata) il trust di Jersey di cui è beneficiario e in cui sono segregate le partecipazioni in due società lussemburghesi (e che secondo il Fisco sarebbe interposto).

§ 1. La questione giuridica

La questione giuridica sottesa al caso in commento, CTP Emilia Romagna, Reggio Emilia, 23 febbraio 2022, n. 25, concerne la legittimità dell'applicazione retroattiva della disciplina di cui all'art. 12, del D.L. 1° luglio 2009, n. 78 (conv. con mod., dalla L. 3 agosto 2009, n. 102) rubricato «Contrasto ai paradisi fiscali», mediante la quale il legislatore ha introdotto una presunzione legale relativa di evasione degli investimenti e delle attività di natura finanziaria detenuti all'estero in Stati o territori a regime fiscale privilegiato in violazione degli obblighi di monitoraggio, prevedendo anche il raddoppio dei termini di accertamento e di irrogazione delle sanzioni.

In base a tale presunzione (art. 12, comma 2), i capitali esteri detenuti in paradisi fiscali si considerano - salvo prova contraria - sottratti a tassazione in Italia, con l'effetto di applicazione del raddoppio dei termini, sia per la notifica degli atti impositivi di accertamento dei redditi (art. 12, comma 2-*bis*), sia per l'irrogazione delle sanzioni da omessa ovvero irregolare compilazione del modulo RW (art. 12, comma 2-*ter*).

La valutazione circa l'ambito temporale di applicazione dell'art. 12 (commi 2, 2-*bis* e 2-*ter*) e dunque, circa la legittimità o meno dell'applicazione retroattiva della norma (introdotta nel 2009), è particolarmente discussa.

§ 2. I fatti

Nel caso in commento la ricorrente, beneficiaria di un trust con sede nell'isola di Jersey, nel quale erano state segregate le partecipazioni di due società finanziarie lussemburghesi, ha proposto ricorso avverso un atto di contestazione e di irrogazione delle sanzioni emesso dall'Agenzia delle Entrate per l'omessa compilazione del quadro RW della dichiarazione dei redditi 2008 relativa all'anno di imposta 2007.

L'Agenzia delle Entrate ha invero ritenuto che le partecipazioni delle due finanziarie lussemburghesi detenute in trust avrebbero dovuto collocarsi nel luogo dove ha sede il trust, dunque nel «paradiso fiscale» dell'isola di Jersey.

Tale contestazione ha come presupposto la qualificazione del trust come meramente interposto sotto il profilo fiscale, non svolgendo, ad avviso dell'Agenzia, il trustee una reale ed autonoma attività di gestione dei beni in trust, configurandosi in realtà come mero esecutore degli ordini della ricorrente.

Mediante il proprio ricorso, la beneficiaria del trust ha contestato – tra l'altro – l'illegittimità dell'atto impugnato, essendo stato emesso oltre i termini decadenziali, non potendosi applicare in modo retroattivo il raddoppio dei termini previsto dall'art. 12 del D.L. n. 78 del 2009, avendo la norma, a parere della ricorrente, natura sostanziale e non procedurale, con contestuale inapplicabilità retroattiva della medesima.

Costituitasi, l'Agenzia delle Entrate ha contestato in toto le doglianze della ricorrente ed in particolare, relativamente al termine decadenziale, ha precisato che la norma debba essere considerata di natura procedimentale e non sostanziale, con conseguente legittimità dell'applicazione retroattiva.

§ 3. La motivazione

Secondo la Commissione Tributaria Provinciale, la presunzione di evasione degli investimenti e delle attività di natura finanziaria detenuti negli Stati o territori a regime fiscale privilegiato in violazione agli obblighi di monitoraggio fiscale, ed il meccanismo del raddoppio dei termini previsti dall'art. 12, commi 2, 2-*bis* e 2-*ter*, D.L. n. 78 del 2009, non hanno efficacia retroattiva.

A parere dei giudici tributari, la norma deve qualificarsi come di natura sostanziale e non procedurale. Ciò si desume dalla collocazione della disciplina delle presunzioni, previste dal codice civile, e quindi considerate norme di natura sostanziale. Inoltre, la natura non procedimentale emerge anche in considerazione del fatto che un'interpretazione differente potrebbe pregiudicare l'effettività del diritto di difesa del contribuente rispetto alla scelta in ordine alla conservazione di un certo tipo di documentazione, ciò in contrasto con gli artt. 3 e 24 Cost.

Ne consegue, sempre secondo la Commissione Tributaria giudicante, che sia la presunzione di evasione di cui all'art. 12, comma 2, sia il meccanismo di raddoppio di termini di cui ai commi 2-*bis* e 2-*ter* del medesimo articolo 12, trattandosi di norme sostanziali, non possono essere applicate retroattivamente con necessaria declaratoria di annullamento dell'atto emesso.

§ 4. I diversi orientamenti

La questione relativa all'applicazione retroattiva della disciplina del raddoppio dei termini di accertamento è alquanto controversa.

Da una parte l'Agenzia delle Entrate ha da sempre considerato l'art. 12 come norma di natura procedimentale, sostenendone l'applicazione retroattiva a tutte le annualità per le quali i termini per l'accertamento o per la contestazione delle sanzioni in materia di monitoraggio fiscale non fossero ancora decaduti al momento dell'entrata in vigore (circolare 19 febbraio 2015, n. 6/E).

Tale tesi troverebbe fondamento nell'interpretazione teleologica della norma, che, ove non retroattiva, risulterebbe priva degli effetti voluti dal legislatore ed anche dalla valenza derogatoria della norma di legge e delle disposizioni di pari rango, che prevedono il principio di irretroattività delle leggi tributarie previsto nello specifico dall'art. 3, comma 1, dello «Statuto del Contribuente» (L. 27 luglio 2000, n. 212) e dall'art. 3, comma 2, D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472 relativamente alle sanzioni tributarie.

La giurisprudenza di legittimità è di diverso avviso.

Secondo la Corte di cassazione la presunzione di cui all'art. 12, comma 2, costituirebbe una presunzione legale relativa appartenente alla categoria delle norme sostanziali previste dalla normativa civilistica ed in particolare dall'art. 2727 cod. civ. Inoltre, sempre secondo la Corte di cassazione, una diversa interpretazione contrasterebbe con quanto previsto dallo Statuto del Contribuente (L. n. 212 del 2000), in termini di irretroattività delle norme tributarie di legittimo affidamento, tenuto inoltre conto che una interpretazione differente pregiudicherebbe l'effettività del diritto di difesa del contribuente rispetto alla scelta di conservazione di un certo tipo di documentazione, ciò in contrasto con gli artt. 3 e 24 Cost.

Da queste premesse poi si sviluppa l'indirizzo secondo il quale l'inefficacia irretroattiva della norma preclude anche l'operatività retroattiva del raddoppio dei termini di cui ai commi 2-*bis* e 2-*ter* avendo anche questi due commi natura sostanziale non procedurale (Cass., 21 dicembre 2018, n. 33223; Cass., 19 dicembre 2019, n. 33893; Cass., 2 dicembre 2021, n. 38051; Cass., 7 dicembre 2021, n. 38752; Cass., 18 gennaio 2022, nn. 1323 e 1324).

Questo orientamento è stato anche richiamato dalla sentenza in commento che fa diretto riferimento alle decisioni della Corte di cassazione, 2 febbraio 2018, n. 2662; Cass. 29 novembre 2019, n. 31243; e, Cass. 17 gennaio 2020, n. 918.

Vi è poi un diverso orientamento della Corte di cassazione che distingue le due fattispecie, optando per l'irretroattività della presunzione di evasione *ex* art. 12, comma 2, e la retroattività dello stesso articolo, commi 2-*bis* e 2-*ter*, che si riferiscono al raddoppio dei termini.

Secondo questo orientamento, infatti, le previsioni di cui al medesimo art. 12, ai commi 2-*bis* e 2-*ter*, del D.L. n. 78 del 2009 hanno, al contrario di quelle di cui al comma 2, natura procedimentale e non sostanziale e possono quindi essere applicate retroattivamente. In questo modo vengono a raddoppiarsi, rispettivamente, i termini di decadenza per la notificazione degli avvisi di accertamento basati sulla suddetta presunzione e quelli di decadenza e di prescrizione stabiliti per la notificazione degli atti di contestazione o di irrogazione delle sanzioni per l'omessa denuncia delle disponibilità finanziarie detenute all'estero. Sicché, tali previsioni si applicherebbero anche per i periodi d'imposta precedenti alla loro entrata in vigore (il 1° luglio 2009), indipendentemente dalla applicabilità della presunzione legale di cui all'art. 12, comma 2 (Cass. 14 novembre 2019, n. 29632; Cass., 29 novembre 2019, n. 31243; Cass., 13 aprile 2022, n. 12125; Cass., 28 febbraio 2022, n. 6509; e, Cass., 16 marzo 2022, n. 8653).

§ 5. Commento

La sentenza in commento avvalla dunque l'orientamento che qualifica l'art. 12, D.L. n. 78 del 2009 come norma, *in toto*, avente natura sostanziale, con conseguente illegittimità dell'applicazione retroattiva della medesima.

Il dibattito circa la natura sostanziale o procedimentale dell'art. 12, commi 2, 2-*bis* e 2-*ter* è particolarmente vivo e, anche in considerazione degli interessi in campo, non di semplice soluzione.

Sebbene la giurisprudenza di legittimità sembri concorde nel ritenere illegittima l'applicazione retroattiva della presunzione prevista dal comma 2 dell'art. 12, essendo norma di natura sostanziale e non procedimentale, la qualificazione dei successivi commi 2-*bis* e 2-*ter*, come visto, sta generando alcuni contrasti in giurisprudenza.

A tal fine, si vuol rilevare che i commi 2-*bis* e 2-*ter* dell'articolo 12 sono stati introdotti dall'art. 1, comma 3, D.L. 30 dicembre 2009, n. 194 (conv. con mod, L. 26 febbraio 2010, n. 25), e dunque, a distanza di sei mesi dall'introduzione con D.L. n. 78 del 2009 della presunzione di cui al comma 2.

I due commi si pongono però in diretta relazione al richiamato comma 2, e sembrano avere lo scopo proprio di fornire all'Amministrazione finanziaria i mezzi necessari per attuare il «contrasto ai paradisi fiscali» (come rubricato l'art. 12 in esame), mediante l'«arma» del raddoppio dei termini.

Il rapporto di connessione tra le norme, ed in particolare tra i commi 2-*bis* e 2-*ter* con il comma 2, oltre ad essere esplicitato dalle stesse disposizioni, è stato anche dichiarato

nella Relazione illustrativa predisposta dal Servizio Studi della Camera in sede di conversione in legge del D.L. n. 194 del 2009. Ciò porterebbe a propendere per una connessione diretta tra queste norme che parrebbero, dunque, avere la medesima natura sostanziale e non procedimentale.

Ad ogni modo, visti i contrasti giurisprudenziali e la rilevanza degli interessi in gioco, si auspica che la questione sia presto devoluta alle Sezioni Unite della Corte di cassazione per derimerne il contrasto interpretativo.