

**L'AMBITO DI APPLICABILITÀ DELL'ART. 12 DEL D.L.
78/2009 "CONTRASTO AI PARADISI FISCALI":
NATURA SOSTANZIALE O PROCEDIMENTALE? –
INTERPRETAZIONE SISTEMATICA DELLA NORMA E
PROFILI GIURISPRUDENZIALI**
(*)

Redatto dalla commissione rapporti uffici finanziari e commissione tributaria provinciale dell'Ordine dei Dottori Commercialisti di Rimini (a cura del presidente della commissione Meris Montemaggi con la collaborazione di Francesca Teodorani e Riccardo Balducci)

PREMESSA

Con l'art. 12 del d.l. 1 luglio 2009 n. 78 è entrata a far parte del nostro ordinamento una presunzione legale *juris tantum*, volta al contrasto dei cosiddetti "Paradisi fiscali", secondo la quale in assenza di prova contraria ad opera del contribuente gli investimenti e le attività finanziarie detenute negli Stati o territori a fiscalità privilegiata contenuti nell'elenco di cui ai d.m. 4 maggio 1999 e 21 novembre 2001 (Stati cd. "black list"), non oggetto di dichiarazione e in violazione degli obblighi di monitoraggio si presumono realizzate mediante redditi sottratti a tassazione, con raddoppio delle sanzioni.¹

Successivamente, con l'aggiunta nel medesimo articolo dei commi 2-bis e 2-ter ad opera del d.l. 30 dicembre 2009 n. 194 è stato previsto il

¹ Si veda l'art. 12 comma 2, d.l. n. 78 del 2009: «*In deroga ad ogni vigente disposizione di legge, gli investimenti e le attività di natura finanziaria detenute negli Stati o territori a regime fiscale privilegiato ci dui al decreto del Ministero delle finanze 4 maggio 1999, pubblicato nella Gazzetta ufficiale della Repubblica italiana del 10 maggio 1999 n. 110, e al decreto del Ministero dell'economia e delle finanze 21 novembre 2001, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica Italiana del 23 novembre 2001, n. 273, senza tener conto delle limitazioni ivi previste, in violazione degli obblighi di dichiarazione di cui ai commi 1, 2 e 3 dell'articolo 4 del decreto-legge 28 giugno 1999 n. 167, convertito dalla legge 4 agosto 1990 n. 227, ai soli fini fiscali, si presumono costituite, salva prova contraria, mediante redditi sottratti a tassazione. In tale caso, le sanzioni previste dall'articolo 1 del decreto legislativo 18 dicembre 1997 n. 471, sono raddoppiate.*».

(*) Il presente contributo è stato oggetto di positiva valutazione da parte del Comitato Scientifico.

raddoppio dei termini di decadenza per la notifica di avvisi di accertamento ed 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 RW².

Tale norma ha avuto un impatto significativo, avendo una portata fortemente limitativa dei diritti del contribuente (presunzione legale di evasione con inversione dell'onere della prova, raddoppio delle sanzioni, raddoppio dei termini di accertamento), ma ciò nonostante il legislatore non ha mai ben delineato l'ambito di applicazione. In tale contesto infatti risulta fondamentale comprendere la natura della norma in oggetto, se di carattere sostanziale o meramente procedimentale, al fine di delineare con chiarezza i limiti di applicazione, ed in particolare la possibilità di applicare retroattivamente tale norma.

LA NATURA PROCEDIMENTALE O SOSTANZIALE DELL'ART. 12 DEL D.L.

² Art. 12, comma 2-bis: «Per l'accertamento basato sulla presunzione di cui al comma 2, i termini dell'articolo 43, primo e secondo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1993, n. 600, e successive modificazioni, e all'articolo 57, primo e secondo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni, sono raddoppiati». Art. 12, comma 2 ter: «Per le violazioni di cui ai commi 1, 2, e 3 dell'articolo 4 del decreto legge 28 giugno 1990 n. 167, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 agosto 1990 n. 227, e successive modificazioni, riferite agli investimenti e alle attività di natura finanziaria di cui al comma 2, i termini di cui all'articolo 20 del decreto legislativo 18 dicembre 1997 n. 472 sono raddoppiati».

78/2009

L'Agenzia delle Entrate ha da sempre considerato il disposto normativo di cui all'art. 12 del d.l. n. 78 del 2009 come di natura procedimentale e, quindi, sostanzialmente retroattivo (a tal fine, si vedano le circolari n. 19/E del 12 giugno 2017, la circolare n. 6/E del 19 febbraio 2015 e la circolare n. 27/E del 16 luglio 2015, nella quale si afferma che «appare opportuno ribadire al riguardo come la natura procedimentale della disposizione contenuta nel citato art. 12 renda la stessa applicabile a tutte le annualità per le quali i termini per l'accertamento o per la contestazione delle violazioni in materia di monitoraggio fiscale non erano ancora decaduti al momento dell'entrata in vigore del d.l. 78/2009»).

Ciò non stupisce gli operatori, che si trovano quotidianamente a dover affrontare la prassi emanata dall'Amministrazione Finanziaria, volta come noto al recupero delle imposte, laddove fornisce istruzioni e interpretazioni normative, spingendole talvolta oltre la ratio e la volontà del legislatore. Occorre sempre ricordarsi dell'insegnamento dettato definitivamente dalla **Cass. SS.UU. 02/118/2007** secondo la quale «...le circolari e le risoluzioni non rientrano tra le fonti del diritto, e, di conseguenza, non sono vincolanti né per il contribuente né per i giudici». Addirittura, è stato affermato che esse, anche qualora contengano una direttiva rivolta agli uffici gerarchicamente inferiori, possono essere disattesi da questi ultimi.

Ecco allora che appare opportuno che gli operatori adottino interpretazioni

dottrinarie in linea con i principi normativi e nel rispetto dei dettami costituzionali.

L'interpretazione che ha consentito all'Agenzia delle Entrate di estendere i termini di decadenza per la notifica degli avvisi di accertamento sulla base dell'art. 12 del d.l. n. 78 del 2009 relativi ad anni di imposta anteriori al 2010, si pone in contrasto con i principi generali in materia in particolare cristallizzati con la sentenza della **Corte di Cassazione 25722/2009** ove si afferma: «*in base all'art. 3 della l. n. 212/2000, il quale ha codificato nella materia fiscale il principio generale di irretroattività stabilito dall'art. 11 delle disposizioni sulla legge in generale, va esclusa l'applicazione retroattiva delle medesime salvo che questa sia espressamente prevista*».

In conformità della sopracitata sentenza la dottrina e la prassi maggioritaria hanno da sempre nutrito perplessità in merito all'orientamento e all'interpretazione dell'Agenzia delle Entrate, considerando la norma introdotta dall'art. 12 del d.l. n. 78 del 2009 come di carattere sostanziale e, quindi, non retroattiva.

A tal fine è opportuno ricordare che il nostro ordinamento esclude esplicitamente l'applicazione retroattiva delle disposizioni normative, in quanto mina i cardini fondamentali del nostro ordinamento, ovvero la certezza del diritto, il principio del legittimo affidamento, il principio della ragionevolezza, nonché diversi principi fondamentali contenuti nella nostra Carta Costituzionale, ovvero il diritto alla difesa, l'irretroattività delle pene, nonché la lesione del principio di capacità

contributiva che si avrebbe riaprendo annualità già fiscalmente chiuse.

L'art. 24, comma 2 della Costituzione statuisce infatti che la difesa è diritto inviolabile in ogni stato e grado di giudizio, mentre secondo l'art. 25 comma 2 della Costituzione nessuno può essere punito se non in forza di una legge che sia entrata in vigore prima del fatto commesso.

A tale divieto fanno eccezione le norme dichiaratamente interpretative, che vengono disposte solo in casi eccezionali e qualificate esplicitamente tali dal legislatore.

Proprio al fine di salvaguardare la certezza del diritto, l'irretroattività delle norme di carattere sostanziale è contenuta in diverse fonti di rango primario: ai sensi dell'art. 11, comma 1 delle preleggi, «*la legge non può disporre che per l'avvenire; essa non può avere effetto retroattivo*»; parallelamente, l'art. 3 dello Statuto del contribuente, (l. 27 luglio 2000 n. 212) dispone esplicitamente l'irretroattività delle disposizioni tributarie, anche con riferimento ai tributi periodici³; il medesimo principio, noto come “principio di legalità” è contenuto

³ L'art. 3 della l. n. 212 del 2000 recita: «*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 di imposta successivo a quello in corso alla data di entrata in vigore delle disposizioni che le prevedono. 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. I termini di prescrizione e di decadenza per gli accertamenti di imposta non possono essere prorogati*».

nell'articolo 3, comma 1 del d.lgs. 18 dicembre 1997 n. 472, in base al quale «nessuno può essere assoggettato a sanzioni se non in forza di una legge in vigore prima della commissione della violazione».

IL PUNTO SULLA GIURISPRUDENZA NAZIONALE, L'ORIENTAMENTO DELLE COMMISSIONI TRIBUTARIE

Atteso dunque che le norme di carattere sostanziale non possano essere applicate retroattivamente, è essenziale definire la natura dell'art. 12 d.l. n. 78 del 2009.

Come detto, la dottrina e la prassi maggioritaria hanno da sempre attribuito carattere sostanziale alla norma in oggetto, al contrario di quanto affermato dall'Agenzia delle Entrate nelle sopra citate circolari. A convalidare il pensiero della dottrina anche la giurisprudenza di merito maggioritaria ha definito tali norme di carattere sostanziale e, quindi, non applicabili retroattivamente:

- **Commissione Tributaria Regionale della Lombardia n. 3421/27/2016, n. 1818/19/2016, n. 4860/2016, 1836/35/2016, 4382/27/2015, 3878/20/2014.**

- **Commissione Tributaria Regionale dell'Emilia Romagna**, che con la **sentenza n. 2727/2016 del 23 giugno 2016** ha respinto l'appello dell'Agenzia delle Entrate in merito ad un accertamento avente ad oggetto il mancato rispetto degli obblighi di monitoraggio (nella fattispecie, la mancata compilazione del quadro RW relativamente agli anni 2005, 2006 e 2007). Con tale ultima sentenza citata i giudici hanno affermato quanto segue: «*orbene la CTR ritiene che non sia*

possibile ipotizzare un'efficacia retroattiva della normativa in esame, neanche volendo ritenere che la stessa abbia natura procedimentale e non sostanziale in quanto appare evidente nel caso de quo ci si trovi di fronte ad uno strumento giuridico che non è catalogabile come "procedimentale". La disposizione in oggetto fissa infatti un meccanismo presuntivo incidente in maniera decisiva sulla ripartizione dell'onere probatorio tra Amministrazione e contribuente, e deve pertanto qualificarsi (come tutte le disposizioni sulla prova, in virtù dei loro effetti potenzialmente decisivi sulla definizione del rapporto tributario) alla stregua di norma "sostanziale. Ne consegue che essa, al pari delle disposizioni sostanziali medesime, deve essere applicata alla sole fattispecie perfezionate successivamente alla data di entrata in vigore. L'applicazione retroattiva risulta infatti vietata dall'art. 11/1 delle preleggi al CC e dall'art. 3/1 della L. 212/2000 (cd Statuto del contribuente)».

Anche le ultime pronunce emesse dalla **Commissione Tributaria Regionale della Lombardia sez. II del 23 febbraio 2017, n. 692 e n. 693 sempre del 23/02/2017** consolidano questo orientamento, superando l'isolato caso della sentenza n. 6015/45/2016 pronunciata il 18 novembre 2016, con i quali i giudici lombardi avevano affermato la natura procedimentale della normativa introdotta dall'art. 12 del d.l. n. 78 del 2009.

I giudici di seconde cure, con queste due recenti sentenze, hanno infatti negato l'applicazione retroattiva del comma 2 bis, in quanto, in epoca

antecedente l'entrata in vigore di tale norma le somme oggetto di accertamento non sarebbero state tassabili come redditi sottratti a tassazione in Italia, e pertanto hanno sostenuto la natura sostanziale delle disposizioni di cui all'art. 12, in quanto è ivi contenuta una presunzione legale di evasione, che determina l'inversione dell'onere della prova in capo al contribuente. A supporto della decisione viene richiamata una nota sentenza della Suprema Corte di Cassazione, la n. 4225/2007, con la quale è stato affermato come le norme relative all'inversione dell'onere della prova abbiano natura sostanziale, poiché consistono in regole di giudizio la cui applicazione comporta una decisione di merito, di accoglimento o di rigetto della domanda.

Anche la **Commissione Tributaria Provinciale di Rimini**, con la recentissima **sentenza n. 42/1/2017** ha affermato la natura sostanziale dell'art. 12 del D.L. 78/2009. Secondo i giudici riminesi, come anche per la Commissione Tributaria Regionale Emilia Romagna già richiamata, la natura sostanziale della norma, e conseguentemente la sua irretroattività sarebbero da ricondurre ai principi stabiliti dall'art. 11 comma 1 delle preleggi e dall'art. 3 comma 1 della L. n. 212 del 2000.

EX PARADISI FISCALI E D.L. 78/2009: UNA POSSIBILE APPLICAZIONE DEL FAVOR REI

Un'ulteriore questione dibattuta riguarda l'applicazione della norma presuntiva con riferimento agli investimenti e somme detenute nei territori a fiscalità privilegiata di cui ai

d.m. 4 maggio 1999 e 21 novembre 2001 in violazione delle norme sul monitoraggio, che tuttavia hanno successivamente sottoscritto accordi finalizzati allo scambio di informazioni e, di conseguenza, sono stati espunti da tali elenchi.

Ci si chiede se ed in quali termini sia possibile applicare l'art. 12 del d.l. n. 78 del 2009 e tutte le disposizioni ivi connesse, tra cui il raddoppio delle sanzioni e dei termini di accertamento in caso di violazione degli obblighi di monitoraggio di cui al d.l. 28 giugno 1990 n. 167, in relazione alle annualità in cui tali Paesi facevano ancora parte del d.m. 4 maggio 1999 e/o del d.m. 21 novembre 2001.

Un caso frequente riguarda la Repubblica di San Marino che, con l'approvazione della **L. 19 luglio 2013 n. 88**, nota come "**Convenzione contro le doppie imposizioni Italia-San Marino**", è stata inserita nella cosiddetta *white list* con decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze del 12.02.2014.⁴

L'Agenzia delle Entrate propende per la tesi dell'applicabilità dell'art. 12 *tout court* alle annualità in cui tali Paesi non erano ancora usciti dalla *black list*; l'Ufficio sta infatti procedendo in questi mesi alla notifica di avvisi di accertamento sulla base del sopracitato art. 12 nell'ambito dell'operazione nota come "Torre d'Avorio" avente ad

⁴ È opportuno sottolineare, per completezza, che San Marino non rappresenta un caso isolato: si ricordano, a titolo esemplificativo, il Lussemburgo, la Svizzera, il Principato di Monaco, il Liechtenstein, le Isole Cayman, Hong Kong, Andorra, Barbados, e tale elenco è destinato ad aumentare, anche in vista del progetto di elaborazione di una "Black list europea".

oggetto investimenti ed attività finanziarie detenute nella Repubblica di San Marino, anche per le annualità i cui ordinari termini di accertamento risulterebbero già decaduti.

Tuttavia tale orientamento risulta in aperto contrasto con il principio del *favor rei*, che prevede l'applicazione della legge più favorevole al contribuente, pacificamente applicabile anche in ambito tributario. Infatti, il già citato principio di legalità contenuto nell'art. 3, comma 2 del d.lgs. n. 472 del 1997 prevede che nessuno possa essere assoggettato a sanzioni per un fatto che, in base a una legge posteriore, non costituisca una violazione punibile; il comma successivo prevede l'applicazione della sanzione più favorevole al contribuente, allorché la legge in vigore e le leggi posteriori stabiliscano sanzioni di entità diversa⁵. Anche la stessa Agenzia delle Entrate, con la Circolare 4/E del 4 marzo 2016, in seguito alla riforma del sistema sanzionatorio introdotta dal d.lgs. 24 settembre 2015 n. 158 ha chiarito inequivocabilmente l'applicabilità del *favor rei* anche in ambito sanzionatorio. Proprio in riferimento al raddoppio delle sanzioni, si può

⁵ Art. 3, comma 2 D. Lgs. n. 472 del 1997: «*Salvo diversa previsione di legge, nessuno può essere assoggettato a sanzioni per un fatto che, secondo una legge posteriore, non costituisce violazione punibile. Se la sanzione è già stata irrogata con provvedimento definitivo, il debito residuo si estingue ma non è ammessa la ripetizione di quanto pagato*».

Art. 3 comma 3: «*Se la legge in vigore al momento in cui è stata commessa la violazione e le leggi posteriori stabiliscono sanzioni di entità diversa, si applica la legge più favorevole, salvo che il provvedimento di irrogazione sia divenuto definitivo*».

osservare come, se da un lato è vero che la modifica normativa in oggetto, nella fattispecie l'uscita di un Paese dalla *black list*, non introduca *ex se* una diversa misura sanzionatoria, è tuttavia da rilevare il fatto che l'ammontare della sanzione dipende direttamente da tale modifica, di talché è possibile definire tale fenomeno come "integrazione normativa", e non vi sono ragioni per escluderlo dal perimetro di applicabilità del *favor rei*. Di conseguenza, se non operasse il raddoppio delle sanzioni di cui al comma 2 dell'art. 12 del d.l. n. 78 del 2009 per le suddette annualità, non si comprende come potrebbero operare le altre disposizioni normative punitive del medesimo articolo 12.

Posto che l'art. 12 comma 2 del d.l. n. 78 del 2009 prevede un espresso richiamo al d.m. del 04 maggio 1999, l'intervenuta modifica di quest'ultimo provvedimento normativo deve necessariamente produrre un effetto retroattivo anche con riferimento alla disposizione che prevede il raddoppio dei termini di accertamento⁶.

CONCLUSIONI

L'introduzione della presunzione legale di cui all'art. 12 d.l. n. 78 del 2009 ha comportato una serie di dubbi interpretativi in merito alla propria applicabilità, sia per quanto riguarda le annualità antecedenti alla sua entrata in vigore (la cosiddetta applicabilità retroattiva), sia in riferimento alle annualità antecedenti l'espunzione dalla *black list* degli ex Paesi a fiscalità privilegiata che hanno adottato un

⁶ Cfr, Raddoppio dei termini da abolire per gli ex paradisi fiscali, di Luigi Ferrajoli, in Euroconference news del 11/08/2017.

adeguato scambio di informazioni.

Con riferimento al primo punto si può affermare con ragionevole certezza, a conclusione di tale disamina, e confortati dalla dottrina e giurisprudenza prevalenti, che si sia in presenza di una norma di natura sostanziale della norma, e dunque come tale irretroattività.

Si condivide alla luce di quanto sopra esposto l'orientamento della giurisprudenza maggioritaria, posto che un'interpretazione contraria andrebbe a ledere diversi principi, alcuni anche di carattere costituzionale quali il principio del legittimo affidamento e della certezza del diritto.

Con riferimento al *favor rei* per i Paesi usciti dalla c.d. “*black list*”, non si ravvisano ragioni contrarie alla sua applicabilità nel caso in oggetto; infatti tale fuoriuscita, pur non introducendo una diversa misura sanzionatoria, incide direttamente sulla sanzione comminata, divenendo, quindi, applicabile l'art. 3 comma 3 del d.lgs n. 472 del 1997.

Si auspica che tale ragionevole interpretazione venga recepita, se non dall'Amministrazione Finanziaria, quantomeno dai giudici delle Commissioni tributarie avanti alle quali arriveranno sicuramente numerosi contenziosi inerenti la questione in oggetto.