

## FISCALITÀ INTERNAZIONALE

---

### ***Presunzione imponibilità capitali esteri: ribadita l'irretroattività***

di Angelo Ginex

La pretesa **natura procedimentale** della norma contenuta nell'[articolo 12, comma 2, D.L. 78/2009](#) che pone, in favore dell'Amministrazione finanziaria, una più favorevole **presunzione legale relativa** rispetto al quadro normativo previgente, oltre a porsi in contrasto con il tradizionale **criterio della *sedes materiae***, che vede abitualmente le norme in tema di presunzioni collocate nel codice civile e dunque di diritto sostanziale e non già nel codice di rito, porrebbe il contribuente, che sulla base del quadro normativo previgente non avrebbe avuto interesse alla conservazione di un certo tipo di documentazione, in **condizione di sfavore**, pregiudicandone l'effettivo espletamento del **diritto di difesa**, in contrasto con i principi di cui agli [articoli 3 e 24 Cost.](#) È questo il principio affermato dalla **Corte di Cassazione**, con [sentenza 2 febbraio 2018, n. 2662](#), conformemente al recente orientamento della **giurisprudenza di legittimità**.

Per comprendere meglio la portata della decisione dei giudici di legittimità e le argomentazioni da essi addotte, si rammenta che, ai sensi dell'[articolo 12 D.L. 78/2009](#), **gli investimenti e le attività di natura finanziaria detenuti in Paradisi fiscali, in violazione della legislazione sul monitoraggio fiscale:**

- **si presumono costituiti**, salva la prova contraria, **mediante redditi sottratti a tassazione**;
- risultano essere **soggetti alle sanzioni in misura doppia** rispetto a quelle previste in via ordinaria dall'[articolo 1 D.Lgs. 471/1997](#) (non sono quindi dal 90 al 180 per cento dell'imposta evasa, ma **dal 180 al 360 per cento**, e lo stesso dicasi per le più elevate sanzioni da omessa dichiarazione);
- soggiacciono a un **raddoppio dei termini per la notifica degli atti impositivi**, e ciò vale sia per l'accertamento fondato sulla presunzione di cui sopra sia per le sanzioni da **omessa/irregolare compilazione del quadro RW**.

L'Agenzia delle Entrate, al fine di promuovere e giustificare la **tesi positiva** circa la possibilità di una **applicazione retroattiva** della disposizione indicata, ha costantemente configurato la stessa, anche nel caso di specie, come **norma procedimentale**: per tale ragione, essa ricomprenderebbe i fatti riguardanti periodi d'imposta anche precedenti alla sua **entrata in vigore** e, quindi, anche **annualità antecedenti al 2009**.

Al contrario, la maggior parte della **giurisprudenza** di merito e il recente orientamento della Suprema Corte, ribadito nella pronuncia in rassegna, sostiene la **tesi negativa**, affermando *tout court* la **natura sostanziale** della norma in questione, alla luce sia della **collocazione sistematica** delle norme sulle presunzioni sia dell'integrazione di una violazione del **diritto di**

**difesa** costituzionalmente tutelato.

D'altronde, se si seguisse la tesi dell'Agenzia delle Entrate, il contribuente si troverebbe nella spiacevole e difficile situazione di dover far fronte all'**onere probatorio** relativamente ad attività ed investimenti effettuati e detenuti prima dell'entrata in vigore della norma che ha preveduto la presunzione *iuris tantum* in esame: palese risulta la **violazione del diritto di difesa** del soggetto accertato, il quale potrebbe **non aver più la possibilità di provare** la provenienza dei redditi che si presumono frutto di evasione.

Per quanto concerne infine il **regime sanzionatorio** previsto per le omissioni nel quadro RW, la Corte di Cassazione, dopo aver rilevato che le sanzioni irrogate ex [articolo 5 D.L. 167/1990](#) trovano applicazione a prescindere dall'accertamento di evasioni fiscali connesse alle attività finanziarie detenute all'estero e non dichiarate, in quanto **autonomo obbligo dichiarativo posto da una norma già in vigore**, ha cassato la sentenza impugnata, rinviando al giudice di appello, affinché verifichi, in ragione del **principio del favor rei**, l'applicabilità del **trattamento sanzionatorio più favorevole**, giusta la novella dell'**articolo 5 citato**.

