

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

Investimenti in paradisi fiscali: presunzioni irretroattive

di **Andrea Caboni, Gianluca Cristofori**

Nel corso degli ultimi anni sono stati instaurati numerosi contenziosi in materia tributaria in cui i contribuenti lamentavano l'illegittima applicazione dell'[articolo 12, comma 2, D.L. 78/2009](#) ai periodi d'imposta antecedenti la sua entrata in vigore, nel 2009. Nell'ambito dell'intenso dibattito giurisprudenziale sviluppatosi, in buona parte pro-contribuente, la recente sentenza della CTR Veneto n. 332 del 21.03.2018 assume particolare rilevanza, in quanto, nel ribadire l'irretroattività di tale norma, fa propri i principi da ultimo affermati anche dalla [Corte di Cassazione, sentenza n. 2662/2018](#).

Nel merito della questione, l'[articolo 12, comma 2, D.L. 78/2009](#) ha introdotto nell'ordinamento tributario italiano una presunzione legale in base alla quale, ai soli fini fiscali, gli investimenti e le attività di natura finanziaria detenute negli Stati o territori a regime fiscale privilegiato - in violazione degli obblighi di dichiarazione previsti in materia di monitoraggio fiscale - si presumono costituite, salva la prova contraria, mediante redditi sottratti a tassazione.

La questione controversa riguarda, in particolare, la natura di tale disposizione. Da una parte, l'Agenzia delle entrate ritiene che la norma in oggetto abbia natura procedimentale e che, come tale, sia applicabile anche ai periodi d'imposta antecedenti la sua entrata in vigore; dall'altra, i contribuenti attribuiscono a tale norma natura sostanziale, ritenendo illegittima l'applicazione retroattiva, in quanto contrasterebbe con i principi stabiliti, *in primis*, dall'[articolo 3 L. 212/2000](#) (c.d. "Statuto del contribuente") - rubricato "*Efficacia temporale delle norme tributarie*" - che prevede che "*le disposizioni tributarie non hanno effetto retroattivo*", recependo nell'ordinamento tributario il principio generale di irretroattività delle leggi sancito dall'articolo 11 delle c.d. "Preleggi al Codice civile", che stabilisce che "*La legge non dispone che per l'avvenire: essa non ha effetto retroattivo*", nonché dall'[articolo 25 Cost.](#), che sancisce che "*Nessuno può essere punito se non in forza di una legge che sia entrata in vigore prima del fatto commesso*".

L'orientamento giurisprudenziale largamente prevalente contrasta la tesi sostenuta dall'Agenzia delle entrate e, recentemente, è stato anche condiviso dalla Corte di Cassazione che, con l'[ordinanza n. 2662/2018](#), si è pronunciata espressamente sul tema oggetto di dibattito, stabilendo l'inapplicabilità retroattiva della disposizione in esame per le seguenti motivazioni: "*la pretesa natura procedimentale della norma di cui all'articolo 12, comma 2, del DL n. 78/2009 che pone, in favore del fisco, 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, ad esempio, 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 artt. 3 e 24 Cost.". Principi da ultimo ripresi anche dalla succitata sentenza CTR Veneto n.332/2018, la quale ha ritenuto "[...] che non sia possibile ipotizzare efficacia retroattiva dell'articolo 12 DL 78/2009 in quanto tale strumento giuridico, avendo fissato un meccanismo incidente in materia decisiva sulla ripartizione dell'onere probatorio tra Amministrazione e contribuente, deve qualificarsi alla stregua di norma sostanziale la cui applicazione retroattiva è vietata dall'articolo 3 dello Statuto del contribuente".

Per approfondire questioni attinenti all'articolo vi raccomandiamo il seguente corso:

Seminario di specializzazione

**FISCALITÀ INTERNAZIONALE: PROBLEMATICHE RICORRENTI, INDICAZIONI
NORMATIVE E I PRESUPPOSTI DI STABILE ORGANIZZAZIONE**

[Scopri le sedi in programmazione >](#)