

# Quadro RW, raddoppio termini non retroattivo

*Ai fini dell'accertamento e dell'irrogazione delle sanzioni nei casi di omessa compilazione del quadro RW relativo a proventi finanziari di fonte estera, l'Ufficio tributario non può avvalersi del raddoppio dei termini laddove la violazione risalga a un periodo anteriore alla sua introduzione normativa. Interveniva, non da ultima, affermando il principio in commento, la sezione 18 della Ctp di Milano, con la sentenza n. 6582/2017. La pronuncia veniva resa a seguito di un ricorso con cui la contribuente aveva impugnato i provvedimenti di irrogazione sanzioni, riferiti agli anni 2004-2005, che l'Ufficio le aveva notificato contestandole l'omessa indicazione degli investimenti all'estero e attività estere di natura finanziaria nel riquadro RW della dichiarazione. Con l'impugnazione, la ricorrente riteneva non applicabile retroattivamente l'art. 12 del dl n. 78/2009 ed eccepeva la decadenza dell'Ufficio nell'irrogare le sanzioni per quelle annualità, posto che il possesso dei proventi esteri, infatti, si riferiva all'anno 2003, non potendo di conseguenza l'ufficio avvalersi del raddoppio dei termini previsto dal comma 2-ter dello stesso articolo. Sul punto, oltre all'orientamento dei giudici di merito (ex multis vedasi Ctp Varese sent. n. 625/2015 richiamata), è intervenuta anche una*

*recente ordinanza, la n. 2662 del 2 febbraio 2018, con cui la Corte di cassazione ha classificato come norma di diritto sostanziale l'art. 12, dl 78/2009, sancendo perciò l'irretroattività del raddoppio dei termini. Ciò in quanto la stessa introduce una presunzione legale favorevole all'ufficio e un'espressa regolamentazione dell'onere di prova contraria, non potendosi, laddove tale retroattività fosse affermata, ritenere ragionevole l'eventualità che il contribuente si veda costretto, in un periodo in cui quella normativa non vige, a preconstituire prove utili a confutare la futura previsione di legge più sfavorevole. Ciò sarebbe in contrasto con i principi di cui agli artt. 3 e 24 della Costituzione, oltre che con l'art. 3 dello Statuto dei diritti del contribuente e con l'art. 11 delle disposizioni della legge in generale. Il combinato disposto di tali norme infatti esprime il principio di irretroattività della norma tributaria, salvo che vi sia un'espressa norma di legge che disponga diversamente: tale non può considerarsi l'art. 12 che non ha in sé alcuna previsione in tal senso. La natura procedurale della norma, da sempre sostenuta dall'Agenzia delle entrate, non è perciò condivisibile. Tale disamina portava i giudici della Ctp Milanese all'accoglimento del ricorso.*

**Benito Fuoco**

## LE MOTIVAZIONI DELLA SENTENZA

Con atto introduttivo depositato il 4/04/2017 l.r. ricorreva avverso il provvedimento di irrogazione sanzioni (...) nello stesso si contestava l'omessa compilazione del quadro RW delle dichiarazioni dei redditi relative agli anni 2004 e 2005. Eccepeva la nullità dell'atto impugnato per inesistenza del presupposto oggettivo per l'applicazione dell'art. 12 del dl n. 78/2009 e conseguente decadenza dell'Ufficio a irrogare le sanzioni in relazione agli anni 2004 e 2005 avendo dimostrato (...) che la parte aveva posseduto le disponibilità in Svizzera già a far data da un periodo d'imposta ad oggi prescritto, e cioè anno di imposta 2003 (...) e quindi l'Ufficio non poteva avvalersi del comma 2-ter dell'art. 12 per raddoppiare i termini ordinari di irrogazione delle sanzioni. La Commissione, condividendo quanto già espresso dalla Commissione tributaria provinciale di Varese con la sentenza n. 625/12/2015, ritiene preeliminarmente e assorbente la questione relativa alla applicazione retroatti-

va del disposto di cui all'art. 12 del dl 78/2009. Orbene il citato disposto di cui al secondo comma dell'art. 12 è una norma di diritto sostanziale e non processuale, in quanto contiene una norma sulle prove ma volte a disciplinare non la loro assunzione, bensì l'efficacia delle stesse. Ammettere l'applicazione retroattiva di tale disposizione costituirebbe una violazione non solo dei principi espressi nello Statuto dei diritti del contribuente (art. 3) e delle disposizioni sulla legge in generale (art. 11) ma anche della stessa Costituzione (art. 25, comma 2), richiedendo al contribuente di dover recuperare, per il passato, supporti documentali allora non richiesti. In particolare la SC con sentenza 25722/2009 ha stabilito che «in base all'art. 3, legge 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 espres-

samente prevista. Nella specie l'art. 12 non prevede nessuna specifica norma derogativa circa la sua retroattività. Quanto sopra dedotto risulta assorbente in relazione alle altre questioni (...) il ricorso va pertanto accolto.