

L'AMBITO DI APPLICAZIONE TEMPORALE DELL'ULTIMA VOLUNTARY DISCLOSURE

di CHIARA A. NOVELLA

I. Problemi applicativi vecchi e nuovi

Fra i problemi applicativi, della *Voluntary Disclosure* (*breviter V.D.*), devono certamente annoverarsi l'applicabilità retroattiva delle norme contenute nell'art. 12, commi 2, 2-*bis* 2 e 2-*ter*, del d. l. n. 78, del 1° luglio 2009, e l'interpretazione dell'art. 5-*octies*, del d. l. 167/1990 (*breviter 5-octies*)¹, in relazione all'ambito temporale, sia della decadenza dell'Ufficio e sia della stessa V.D.

Il primo problema ha già trovato soluzione con la giurisprudenza – anche della suprema Corte² – magistralmente commentata dalla sentenza della C.T.P. di Milano, Sez. 22, n. 511 del 6 febbraio 2019³. Tanto che non sarebbe stato il caso di riparlare se gli Uffici non lo avessero “*ripescato*”, in relazione al secondo problema, inserendolo, vedremo come⁴, nelle contestazioni sulle (pretese) violazioni dell'art. art. 5-*octies* e se talune sentenze, anche recentissime, della C.T.P. di Pavia, non ne avessero affermata la retroattività, peraltro con argomentazione tautologica⁵, o senza alcuna motivazione⁶. Riserverò alla sentenza della CTP di

¹ Con il quale è stata disciplinata l'ultima “*Riapertura dei termini della collaborazione volontaria*”. Inserito, nel d. l. 167/1990, dall' art. 7, comma 1, D.L. 22 ottobre 2016, n. 193, entrato in vigore il 24 ottobre 2016, n. 249 e convertito, con modificazioni, dalla L. 1° dicembre 2016, n. 225, che ha con il quale è stata disciplinata l'ultima “*Riapertura dei termini della collaborazione volontaria*”.

² Cass. SS.UU. sentenza 22 settembre 2016, n. 1857, nonché Cass. Ord., 2 febbraio 2018, n. 2662.

³ Presidente relatore Tucci Vito, giudici Miceli Concetta e Siffredi Claudio.

⁴ Cfr. paragrafo seguente.

⁵ C.T.P. Pavia, sez. n. 3, sentenza n. 240 del 13 giugno 2019 (Presidente Pietro Costante, relatore Barraco Gianfranco, giudice Rossanigo Orazio).

⁶ C.T.P. Pavia, sez. n. 1, sentenze nn. 260, 261, 262 e 263 (Presidente Calia Vincenzo, relatore Balba Andrea, giudice Ascione Maurizio)

Milano ed a queste ultime una prossima rassegna; per ora interessa approfondire solo l'interpretazione dell'art. **5-octies**.

II. Le contestazioni dell'Ufficio

Molti contribuenti hanno acceduto all'ultima proroga della V.D., disciplinata dall'art. **5-octies**, con istanza riferita agli anni 2012, 2013, 2014 e 2015, applicando l'art. *5-quater*, comma 1, lett. a), ultimo periodo, del d. l. 167/1990, in forza del quale, l'ambito temporale della decadenza dell'*Ufficio* e, quindi, della stessa V.D., sarebbe stato di 4 o 5 anni⁷, a seconda che il contribuente avesse presentato o meno la dichiarazione dei redditi. L'*Ufficio* ha invece ritenuto – richiamando la circ. n. 19/E del 12/06/2017⁸ – che l'art. **5-octies** [(più esattamente l'art. **5-octies**, *lett. b*)], avesse prorogato addirittura a sette anni la decadenza e, conseguentemente, l'ambito di applicazione temporale della V.D. Dopo di che, non si è limitato a notificare accertamenti e contestazioni per gli anni (mancanti) **2009**, **2010** e **2011**, ma ha affermato che la:

*“istanza di accesso alla procedura di collaborazione volontaria **non**” sarebbe stata “**valida** per il mancato rispetto del requisito di **completezza**”;*

ed ha contestato:

*“**l'invalidità** della domanda di accesso alla procedura di collaborazione”⁹;*

senza peraltro indicare quale **norma di legge** avesse stabilito che, all'**incompletezza** della V.D., avrebbe dovuto conseguire la **“invalidità”**¹⁰. Infine ha ritenuto che da tale **invalidità** gli

⁷ Ex art. 20, comma 1, del d. lgs. n. 472/1997 e art. 43, commi 1 e 2, del d.p.r. n. 600/1973.

⁸ Circolare che, peraltro, non supporta affatto la pretesa dell'Ufficio, giacché si limita ad affermare che “L'ambito oggettivo di applicazione della riapertura dei termini per l'accesso alla procedura di collaborazione volontaria è il medesimo rispetto a quello previsto dalla precedente edizione e, a tal fine, si rimanda al paragrafo 1.2 della Circolare n. 10/E del 2015”, il quale era appunto determinato dall'art. *5-quater* del d. l. 167/1990, in 4 o cinque anni, a seconda che il contribuente avesse presentato o meno la propria dichiarazione dei redditi (Pag. 11, *sub. 1.2. Ambito oggettivo e ambito temporale*).

⁹ Ripeto le stesse espressioni usate dall'Ufficio negli atti di contestazione notificati ai contribuenti.

¹⁰ Cfr. motivazione, in nota n. 5, lettere f) e g).

derivassero **ulteriori poteri** ed ha emesso distinti atti di contestazione per gli anni dal 2007 al 2015 applicando **retroattivamente** le norme dell'art. 12, comma 2, *2-bis* e *2-ter*, del d. l. n. 78/2009¹¹.

E' però evidente che tali contestazioni derivano, tutte e soltanto, dalla pretesa "**invalidità della domanda di accesso alla procedura di collaborazione**", conseguita alla sua "*incompletezza*"; più esattamente, alla circostanza che il contribuente non avrebbe adempiuto l'invito dell'Ufficio d'integrare la "*domanda di accesso*" alla V.D. con gli anni 2009, 2010, 2011.

Di conseguenza il problema consiste, innanzi tutto, nello stabilire se l'art. **5-octies b)** abbia realmente introdotto una proroga alla decadenza dell'Ufficio dall'azione accertativa; in mancanza, le successive pretese dell'Ufficio di ricevere l'integrazione della "*domanda di accesso*" e di applicare le norme dell'art. 12, comma 2, *2-bis* e *2-ter* sarebbero state illegittime, indipendentemente dall'applicabilità retroattiva di queste ultime norme.

III. La domanda "centrale" dei ricorsi.

Sull'interpretazione dell'art. **5 octies b)** sono state chiamate a pronunciarsi la prima e la terza sezione della C.T.P di Pavia¹², alle quali erano stati assegnati sei ricorsi di tre contribuenti, che avevano iniziato l'esposizione dei motivi con la seguente premessa:

*"il quesito fondamentale posto a codesta on. le Commissione consiste nello stabilire se, con riferimento alla disciplina della Voluntary Disclosure (d'ora in poi V.D.), nel 2018, l'Ufficio era decaduto dal potere di accertare redditi e contestare violazioni per gli anni 2009 e 2010"*¹³.

Donde l'evidenza che il tema centrale era quello della "decadenza". Dopo di che avevano trattato l'interpretazione dell'art.

¹¹ Cfr. motivazione, in nota n. 5, lettera h). Dopo di che ha emesso (altri separati) accertamenti induttivi per gli anni 2007, 2009, 2010, 2011, 2012 e 2013 (oggetto di altro contenzioso), con relative sanzioni, applicando retroattivamente le stesse norme del d. l. n. 78/2009.

¹² Che hanno risposto con le sentenze richiamate, retro, nelle note nn. 4 e 5.

¹³ Ripeto le stesse espressioni contenute nei ricorsi dei contribuenti.

5 octies b), giungendo alla conclusione che l'ufficio era decaduto dal potere di accertare redditi e notificare contestazioni, giacché l'ambito temporale, della decadenza e della **V.D.**, non erano stati modificati ed erano rimasti di quattro o cinque anni a seconda che il contribuente avesse presentato o meno la dichiarazione dei redditi.

Le sentenze della C.T.P. di Pavia erano particolarmente attese, anche perché sarebbero state le prime a pronunziarsi su tale questione; il che spiega anche la tempestività del mio commento.

IV. Le quattro sentenze della Sezione n. 1 della C.T.P. di Pavia.

Le quattro sentenze della Sezione n.1¹⁴, hanno letteralmente ignorato tutti i motivi –

che gravitavano sulla proroga della decadenza, ex artt. 20, comma 1, del d.lgs. n.472/1997 e 43, commi 1 e 2, del D.P.R. n.600/1973 – rigettando tutti i ricorsi con la seguente motivazione, che si riporta integralmente, perché si commenta da sola:

“L'atto impugnato, ad avviso della commissione è adeguatamente motivato.

“Il contribuente ha ben compreso le ragioni della pretesa (che non condivide ma che comprende). Sono indicati gli elementi di fatto (reddito non soggetto a premialità per venir meno della VD) e le ragioni di diritto della pretesa (raddoppio dei termini di decadenza e rientro delle annualità 2009 e 2010). Monaco risulta fuori dalla Blak list solo a partire dal marzo 2015. Conseguentemente per il periodo per cui è causa il principato deve ritenersi paese a fiscalità privilegiata per cui l'amministrazione poteva giovare, nel caso di specie del raddoppio dei termini.

Gli anni oggetto della VD oggetto di giudizio sono gli stessi della precedente a cui si aggiungono le annualità 2014 e 2015 comprendendo, quindi, anche periodi di imposta per i quali le attività di verifica ed accertamento da parte dell'Amministrazione erano già scaduti.

Ma come detto, per i paesi a fiscalità privilegiata, valendo il raddoppio ex aer. 12, comma 2ter DL 78/2009

¹⁴ C.T.P. Pavia, sez. n. 1, sentenze nn. 260, 261, 262 e 263 (Presidente Calia Vincenzo, relatore Balba Andrea, giudice Ascione Maurizio).

gli anni rilevanti sono dal 2004 al 2015 per violazioni in materia di monitoraggio fiscale degli investimenti esteri e omessa presentazione dichiarazione fiscale e dal 2006 al 2015 per dichiarazione fiscale infedele.

Nel caso di specie, quindi, non vi è dubbio che annualità 2009 doveva essere ricompresa.

L'amministrazione, constatata la mancanza ha invitato il contribuente ad integrare.

Il medesimo ha ritenuto corretta la propria interpretazione giuridica della norma e non ha dato seguito alla richiesta integrativa.

Conseguentemente la V D non si è perfezionata perché mancante degli elementi di legge per essere integrata in modo completo ed integrale ragione per cui corretto appare la determinazione del reddito come da atto di accertamento (neppure contestato in punto quantum).

Conclusivamente la domanda deve essere respinta”.

V. La sentenza della Sezione n. 3 della C.T.P. di Pavia.

La sentenza della Sezione n. 3¹⁵, pronunciata su due ricorsi riuniti, è ancora più sconcertante, giacché, dopo aver rigettato – peraltro erroneamente¹⁶ – il primo motivo, costituito dal difetto di motivazione, e dopo aver trascritto interamente le norme dell’art. 12, commi 2, 2-bis e 2-ter, del d. l. n. 78/2009, aggiunge:

“Fatta questa doverosa premessa, si osserva che con i due motivi di ricorso, la ricorrente eccepisce l’intervenuta decadenza del potere accertativo dell’Ufficio, sostenendo che il raddoppio dei termini dell’attività di accertamento previsto dal citato art. 12 comma 2 bis del Decreto legge n. 78/2009, essendo entrato in vigore nel 2009, non avrebbe potuto trovare applicazione retroattiva, anche alla luce dei principi dell’art. 3 della legge

¹⁵ C.T.P. Pavia, sez. n. 3, sentenza n. 240 del 13 giugno 2019 (Presidente Pietro Costante, relatore Barraco Gianfranco, giudice Rossanigo Orazio).

¹⁶ Ed è trattato erroneamente perché il contribuente aveva eccepito la nullità della motivazione adducendone, non l’incomprensibilità, ma la “omessa indicazione” delle norme di legge, ex art 16, comma 2, del d. lgs. n. 472/1997, che l’Ufficio riteneva violate o applicabili.

27 luglio 2000 n. 212 contenente “disposizioni in materia di statuto dei redditi del contribuente”.

Ed ha ignorato del tutto che i ricorsi gravitavano sull’interpretazione dell’art. **5 octies b)** e, quindi, sulla proroga della decadenza. Non solo, ma si è avventurata nel sostenere la retroattività delle norme dell’art. 12, comma 2, *2-bis* e *2-ter*, senza averne prima dimostrata l’applicabilità, cioè, senza aver dimostrato che: i) l’art. **5-octies b)** aveva realmente prorogato la decadenza e, conseguentemente, esteso l’ambito temporale della V.D., comprendendovi (nel caso in esame) gli anni 2009 e 2010; ii) dall’*incompletezza* dell’istanza, per la sua mancata estensione a tali anni, era conseguita (“**per legge**”!) la sua “*invalidità*”; iii) da tale “*invalidità*” era conseguita (ancora una volta, “**per legge**”!) l’applicazione delle norme dell’art. 12, comma 2, *2-bis* e *2-ter*. Donde l’evidenza che, non avendo dimostrato la sussistenza di tali presupposti, la lunga trattazione riservata a queste ultime norme è stata del tutto gratuita; e ciò indipendentemente dall’affermata retroattività di esse, peraltro inaccettabile, come dimostrerò in una prossima rassegna; limitandomi, per ora, a rinviare alla sentenza della C.T.P. di Milano, Sez. 22¹⁷, n. 511 del 6 febbraio 2019, che infatti la esclude.

VI. Le SS.UU. della Cassazione: decadenza dell’Ufficio ed ambito temporale della V.D.

Dopo che la 1^a e la 3^a Sezione, della C.T.P. di Pavia, hanno mancato di dare una risposta – attesa da molti – alla questione centrale dei ricorsi, mi è parso doveroso riassumere qui di seguito i principi che le stesse SS.UU., della Cassazione, hanno giudicato vincolanti per l’interpretazione di norme sulla “*decadenza*”; trattandosi di materia disciplinata dallo Statuto del contribuente.

Il giorno **22 settembre 2016** – un mese prima del decreto legge (**22 ottobre 2016**, n. 193), che ha introdotto l’art. **5-octies** – le SS.UU. della Corte di Cassazione hanno depositato una sentenza che fissa due principi importanti, essenziali per una corretta interpretazione dell’art. **5-octies b)**:

¹⁷ Presidente relatore Tucci Vito, giudici Miceli Concetta e Siffredi Claudio)

- a) le norme tributarie, soprattutto se derogatorie (e tali sono le norme in materia di V.D., comprese quelle dell'art. **5-octies**) sono di “*stretta interpretazione*”;
- b) “*deroghe o modifiche*” allo Statuto del contribuente¹⁸ – che, nel caso esaminato dalla Corte, erano proprio “*deroghe o modifiche*” all'art. **3 comma 3**, che vieta la proroga dei termini di decadenza – possono intervenire solo “*con legge e, secondo la giurisprudenza di questo giudice di legittimità, devono essere ‘espresse’* (v. Cass. n. 1248 del 2014)”.

L'art. 3, di tale Statuto, *Efficacia temporale delle norme tributarie*, prevede:

“1. Salvo quanto previsto dall'articolo 1, comma 2, le disposizioni tributarie **non** hanno effetto **retroattivo**”

“3. I termini di prescrizione e di **decadenza** per gli acceramenti di imposta **non possono** essere **prorogati**.”

Con la conseguenza che, in tanto una “*proroga*” della “*decadenza*” è legittima, in quanto: i) esista una **legge** che preveda siffatta **proroga**; ii) tale **legge** deroghi **espressamente** all'art. 3, **comma 3**, dello Statuto in esame.

Sennonché, nell'ambito dell'art. **5-octies**, non c'è nessuna norma che preveda una tale “*proroga*” ed una tale “*deroga espressa*”. Più esattamente, non c'è nessuna norma che modifichi la durata della decadenza prevista l'art. 20, comma 1, del D.lgs. n. 472 del 1997 e dall'art. 43, commi 1 e 2, del D.P.R. n. 600/1973, indirettamente richiamati dall'art.5-*quater*, lettera a), ultimo periodo. Manca, cioè, sia la “*proroga*” e sia la “*deroga espressa*”; di conseguenza le pretese dell'Ufficio sono illegittime.

Del tutto a sproposito è il richiamo dell'art. **5-octies, lett. b)**, contenuto negli atti di contestazione notificati contribuenti. Le norme di questo articolo, infatti, contengono sì, una deroga espressa, ma “*all'articolo 3, comma 1*”, che vieta la “*irretroattività*”; **non** all'art. **3, comma 3**, che vieta la proroga della “*decadenza*”. Ed è questa una deroga espressa che ha dovuto essere necessariamente prevista, in conformità all'insegnamento delle SS.UU., perché le norme dell'art. **5-octies** disciplinano un'attività (di accertamento) dell'*Ufficio* che deve investire violazioni

¹⁸ Approvato dalla legge n. 212 del 18 luglio 2000.

commesse in anni anteriori (2015, 2014, 2013, 2012) a quello della stessa entrata in vigore dell'art. **5 octies**¹⁹.

Si deve aggiungere che le norme dell'art. **5-octies**²⁰, primo comma, richiamano gli “*articoli da **5-quater** a 5-septies*” tal quali, confermandone contenuto ed applicabilità senza modificazioni; di conseguenza sarebbe (quanto meno) irragionevole pensare che dopo averle confermate nel primo comma le abbiano subito dopo modificate nel paragrafo della lettera **b**). Infatti l'art. **5-quater**, comma 1, lett. a), ultimo periodo, contiene proprio le norme che identificano l'ambito di applicazione temporale della V.D., comprendendovi:

¹⁹ Il quale entrato in vigore il 24 ottobre 2016.

²⁰ **Art. 5-octies** *Riapertura dei termini della collaborazione volontaria* (inserito dall' art. 7, comma 1, D.L. 22 ottobre 2016, n. 193, entrato in vigore il 24 ottobre 2016, n. 249 e convertito, con modificazioni, dalla L. 1° dicembre 2016, n. 225).

1. Dalla data di entrata in vigore del presente articolo sino al 31 luglio 2017⁽⁵⁷⁾ è possibile avvalersi della procedura di collaborazione volontaria di cui agli articoli da 5-quater a 5-septies a condizione che il soggetto che presenta l'istanza non l'abbia già presentata in precedenza, anche per interposta persona, e ferme restando le cause ostative previste dall'articolo 5-quater, comma 2. Resta impregiudicata la facoltà di presentare l'istanza se, in precedenza, è stata già presentata, entro il 30 novembre 2015, ai soli fini di cui all'articolo 1, commi da 2 a 5, della legge 15 dicembre 2014, n. 186. L'integrazione dell'istanza, i documenti e le informazioni di cui all'articolo 5-quater, comma 1, lettera a), possono essere presentati entro il 30 settembre 2017. Alle istanze presentate secondo le modalità stabilite con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate, si applicano gli articoli da 5-quater a 5-septies del presente decreto, l'articolo 1, commi da 2 a 5 della legge 15 dicembre 2014, n. 186, e successive modificazioni, e l'articolo 2, comma 2, lettere b) e b-bis) del decreto-legge 30 settembre 2015, n. 153, convertito, con modificazioni, dalla legge 20 novembre 2015, n. 187, in quanto compatibili e con le seguenti modificazioni:

a) le violazioni sanabili sono quelle commesse fino al 30 settembre 2016;

a-bis) ...*omissis*....

b) anche in deroga all'articolo 3, comma 1, della legge 27 luglio 2000, n. 212, e successive modificazioni, i termini di cui all'articolo 43 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e successive modificazioni, all'articolo 57 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni, e all'articolo 20, comma 1, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, e successive modificazioni, che scadono a decorrere dal 1° gennaio 2015, sono fissati al 31 dicembre 2018 per le sole attività oggetto di collaborazione volontaria ai sensi del presente articolo, limitatamente agli imponibili, alle imposte, alle ritenute, ai contributi, alle sanzioni e agli interessi relativi alla procedura di collaborazione volontaria e per tutte le annualità e le violazioni oggetto della procedura stessa, e al 30 giugno 2017 per le istanze presentate per la prima volta ai sensi dell'articolo 5-quater, comma 5; non si applica l'ultimo periodo del comma 5 del predetto articolo 5-quater;

“tutti i periodi d'imposta per i quali, alla data di presentazione della richiesta, non sono scaduti i termini per l'accertamento o la contestazione della violazione degli obblighi di dichiarazione di cui all'articolo 4, comma 1”.

A sua volta l'art. 4, comma 1, del d. l. 167/1990, dispone:

*“Le persone fisiche .. devono indicarli **nella dichiarazione annuale dei redditi**”.*

Devono applicarsi, pertanto, le norme degli artt. 20, comma 1, del d.lgs. 472/1997, nonché l'art. 43, commi 1 e 2, del d. p. r. n. 600/1973, con la conseguenza che la durata della decadenza è rimasta immutata ed è di 4 o 5 anni a seconda che il contribuente abbia presentato, o meno, la dichiarazione dei redditi²¹. Donde il corollario che i periodi d'imposta ai quali può estendersi la procedura di collaborazione volontaria sono: 2015, 2014, 2013, 2012, ai quali si aggiunge il 2011, qualora il contribuente non abbia presentato la dichiarazione dei redditi.

Le stesse norme dell'art. **5-octies, lett. b)**, infine, stabiliscono che:

*“i termini che scadono a decorrere dal 1° gennaio 2015, sono fissati al 31 dicembre 2018 **per le sole attività oggetto di collaborazione volontaria ai sensi del presente articolo**”;*

ossia “*ai sensi*” dell'art. **5- octies**, che al primo comma richiama l'art. **5-quater**, confermandone, nuovamente, contenuto ed applicabilità.

²¹ Stabilisce infatti l'art. 43 (*Termine per l'accertamento*):

1. Gli avvisi di accertamento devono essere notificati, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione.

2. Nei casi di omessa presentazione della dichiarazione o di presentazione di dichiarazione nulla ai sensi delle disposizioni del titolo I l'avviso di accertamento può essere notificato fino al 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui la dichiarazione avrebbe dovuto essere presentata.