

## VOLUNTARY DISCLOSURE QUESTIONI VECCHIE E NUOVE

di CHIARA A. NOVELLA

### I. Premesse. L'interpretazione della norma tributaria

La 1<sup>a</sup> Sezione, della Commissione Tributaria Provinciale di Como, ha esaminato recentemente un contenzioso incentrato sull'ultima proroga, della *Voluntary Disclosure (V.D.)*, disciplinata dall'art. 5-*octies* del d. l. 167/1990 (*5-octies*). La sentenza, depositata il 2 luglio scorso (la *Sentenza*)<sup>1</sup>, suscita preoccupate riflessioni, non soltanto perché, pur avendo eluso il tema sul quale era stata chiamata a pronunciarsi, ha respinto ugualmente il ricorso del contribuente, confermando la sanzione comminata dall'Ufficio, peraltro assai grave; ma perché contiene affermazioni che contrastano con i principi consacrati dalla giurisprudenza della Cassazione, addirittura a Sezioni Unite, in relazione a questioni che parevano aver perso ogni risvolto problematico. Alludo all'interpretazione della norma tributaria; ai divieti posti dallo Statuto del contribuente (lo *Statuto*)<sup>2</sup>; all'irretroattività dell'art. 12, commi 2, 2-*bis* e 2-*ter* del d. l. 78/2009.

Sentenza di grande interesse, che analizza queste ultime norme proprio dalla prospettiva della loro irretroattività, in relazione alla *V.D.*<sup>3</sup>, è invece quella della Commissione Tributaria di Milano, n. 511, depositata il 6 febbraio 2019 e, quindi, sostanzialmente coeva a quella comasca<sup>4</sup>.

---

<sup>1</sup> Sentenza n. 153 del 2 luglio 2019, Presidente Buonanno Tommaso, relatore Cecchetti Carlo, giudice Pirola Andrea Francesco.

<sup>2</sup> Approvato con legge 27 luglio 2000, n. 212.

<sup>3</sup> *Infra sub III*, nelle note.

<sup>4</sup> Presidente e relatore Tucci Vito, Giudici Miceli Concetta e Siffredi Claudio. I punti di maggior interesse della sentenza sono stati trascritti *sub III*, nelle note.

Prima di procedere oltre è però necessario soffermarsi sull'interpretazione della norma tributaria. Con sentenza n. 18574, del 22 settembre 2016, le SS.UU., della Cassazione hanno fissato, in materia, principi di diritto rigorosi e gioco forza vincolanti, affermando che le norme tributarie, in genere, “*non possono essere suscettibili di integrazione ermeneutica trascendente i confini semantici del suddetto dato normativo espresso*”; aggiungendo che le norme (tributarie) derogatorie sono “*da ritenersi di stretta interpretazione*”. E corre l'obbligo di ricordare che le norme che disciplinano la V.D. (artt. 5-*quater*, 5-*quinquies*, 5-*sexies*, 5-*septies* e 5-*octies*, del d. l. 167/1990) sono norme **derogatorie**, come tali soggette ad un'interpretazione che, dovendo essere “*stretta*”, esclude tutto quanto non rifletta il “*significato proprio delle parole*”, ex art. 12, comma 1, delle “*disposizioni sulla legge in generale*”.

## II In tema di motivazione

Il contenzioso oggetto della **Sentenza** è stato innescato dall'Agenzia delle Entrate (l'*Ufficio*) che, appellandosi all'art. 5-*octies*, aveva invitato la contribuente ad integrare l'istanza di accesso alla procedura di collaborazione volontaria, inserendovi il 2009 e 2010. Alla mancata adesione della contribuente l'*Ufficio* aveva reagito contestando la “*completezza*” dell'istanza e comunicandone la “**inammissibilità**, alla procedura di collaborazione volontaria”. La contribuente aveva proposto ricorso eccependo, oltre alla falsa applicazione dell'art. 5-*octies*, la violazione dell'art. 16, comma 2, del d.lgs. 472/1997, non avendo l'*Ufficio* indicato “*la norma di legge*” che avrebbe disciplinato la “*completezza*” dell'istanza e che ne avrebbe sanzionato la “*incompletezza*” con la “*inammissibilità*”. Ed ha insistito nella successiva memoria, ex art. 32, comma 2, del d.lgs. n. 546/1992, sulla comminazione della **nullità** per la mancata indicazione delle norme applicate. La **Sentenza** ha superato tale carenza, sebbene decisiva, limitandosi ad affermare:

“*l'eccezione risulta del tutto infondata*” perché gli atti “*sono ampiamente motivati, sia con riferimento alle norme applicate sia con riferimento agli elementi di fatto (peraltro non in contestazione)*”.

Ed è un'affermazione innanzi tutto contraria al vero, perché nell'atto di contestazione non erano state indicate proprio le “*le norme applicate*”; e non lo erano state semplicemente perché del tutto inesistenti o inapplicabili! Infatti, negli articoli (5-*quater*, 5-*quinquies*, 5-*sexies*, 5-*septies* e 5-*octies*), del d. l. 167/1990 che contengono la disciplina della V. D. le parole “*completezza*” e “*incompletezza*” non **compaiono mai!** Non esistono del tutto! Mentre la “*inammissibilità*” è prevista dall'art. 5-*quater*, comma 2, del d. l. 167/1990, solo quando l'istanza è presentata:

“*dopo che l'autore della violazione degli obblighi di dichiarazione di cui all'articolo 4, comma 1, abbia avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche,...*”;

e non quando essa sia “*incompleta*”. Sicché non si capisce da dove l'*Ufficio* prima e la Commissione poi abbiano attinto legittimazione ad applicare una “*incompletezza*” che non è prevista da nessuna norma di legge ed una “*inammissibilità*” prescritta per un'ipotesi affatto diversa. Alla quale, la norma dell'art. art. 5-*quater*, comma 2, sarebbe comunque inapplicabile – a tacer d'altro – per l'esigenza di una *stretta interpretazione* stabilita dai principi di diritto fissati dalle Sezioni Unite.

Ed occorre rilevare che la **nullità** in esame non attiene alla comprensibilità delle “*ragioni giuridiche*” che possono aver supportato l'atto dell'*Ufficio*, come avviene nell'ipotesi disciplinata dall'art. 42, comma 2, del d. p. r. n.600/1973; di conseguenza sarebbe stato del tutto inconferente che il contribuente avesse saputo difendersi, o meno, dalle pretese dell'*Ufficio*. La nullità comminata dall'art. 16, comma 2, del d. lgs. n. 472/1997 è posta a tutela di un interesse generale, che trova fondamento nel principio di legalità, previsto dall'art. 3 dello stesso decreto 472/1997 e, prima ancora, dall'art. 25, comma 2, della Costituzione. La contribuente aveva diritto di conoscere le norme di legge che le imponevano la “*completezza*”; tanto più se, dalla “*incompletezza*” le sarebbero derivate le gravissime sanzioni inflitte dall'*Ufficio*.

### III L'applicabilità retroattiva dell'art. 12, comma 2 del d. l. 78/2009

Quando ha presentato l'istanza di accesso alla procedura (anno 2017) la contribuente aveva le proprie attività finanziarie in Svizzera, pertanto aveva diritto all'applicazione dell'art. art. 5-quater, comma 4, D.L. 28 giugno 1990, n. 167<sup>5</sup>, che esclude quella dell'art. 12, comma 2, del d. l. n. 78/2009. Sennonché l'Ufficio, adducendo la “inammissibilità, per incompletezza, dell'istanza”, aveva addirittura contestato la omessa dichiarazione del monitoraggio<sup>6</sup>, sin dagli anni 2007, sostenendo l'applicabilità retroattiva delle le norme del d. l. n.78/2009, art. 12, comma 2, 2-bis. La contribuente l'aveva negata, adducendo la natura sostanziale delle norme del comma 2, ma soprattutto i divieti posti dall'art. 3, dello *Statuto*, la cui efficacia vincolante è stata confermata anche dalle Sezioni Unite della Corte di Cassazione<sup>7</sup>.

La *Sentenza* si è invece limitata ad affermare, del tutto apoditticamente, che:

*“L'articolo 12 comma 2-ter del decreto-legge 78/2009 ha previsto raddoppio dei termini di cui all'articolo 20 del decreto legislativo 472/97: come già precisato sopra, gli investimenti detenuti in un paese riconducibile (all'epoca dei fatti) nella lista di quelli a fiscalità privilegiata (cosiddetta black list) sono soggetti al predetto raddoppio dei termini con la conseguenza che la violazione della normativa sull'obbligo di presentazione della dichiarazione dei redditi detenuti all'estero risulta integrata anche con riferimento all'annualità 2007 e successive”<sup>8</sup>.*

Ed ha ignorato, sia i motivi del ricorso, sia il lungo dibattito maturato sull'identità delle norme di tale comma; dibattito che la *Sentenza* n.511/2019, della C.T.P. di Milano, riassume invece con mirabile completezza, ricordando, innanzi tutto la giurispru-

---

<sup>5</sup> Comma aggiunto dall' art. 1, comma 1, L. 15 dicembre 2014, n. 186 – come modificato dal- l' art. 10, comma 12-quaterdecies, D.L. 31 dicembre 2014, n. 192, convertito, con modificazioni, dalla L. 27 febbraio 2015, n. 11.

<sup>6</sup> *Ex* art. 4, comma 1, del d. l. 167/1990.

<sup>7</sup> Cass., SS.UU., sentenza n. 18574 del 22 settembre 2016.

<sup>8</sup> Da rilevare, comunque, che le norme applicabili non sarebbero state quelle dell'art. 12, comma 2-ter, ma quelle dell'art. 12, comma 2-bis.

denza che, alternativamente, ne aveva sostenuto la natura procedimentale e sostanziale, per farne derivare la retroattività e l'irretroattività. Ed infine richiamando l'ordinanza della Cassazione, n. 2662 del 02/02/2018, che ha affrontato *funditus* la questione, affermando:

*“la presunzione di evasione sancita, con riferimento agli investimenti ed alle attività di natura finanziaria negli Stati o territori a regime privilegiato, dall'art. 12, comma 2, del d. l. n. 78 del 2009 ... non ha efficacia retroattiva, in quanto non può attribuirsi alla stessa natura processuale, essendo le norme in tema di presunzione collocate, tra quelle sostanziali, nel codice civile, ed inoltre perché una differente interpretazione potrebbe — in contrasto con gli artt. 3 e 24 Cost. — pregiudicare l'effettività del diritto di difesa del contribuente rispetto alla scelta in ordine alla conservazione di un certo tipo di documentazione”<sup>9</sup>.*

---

<sup>9</sup> Ed ecco il testo della sentenza n. 511/2019:

*“Con l'art 12 del D.L. n. 78/2009 non è stata istituita una nuova tipologia di tributo o di fattispecie impositiva, ma sono state regolamentate, "in deroga ad ogni vigente disposizione di legge", le modalità di esercizio del potere impositivo e sanzionatorio relative a fattispecie già costituenti violazioni ex art. 4 del D.L. n. 167/90.*

*In particolare con detta normativa, per un verso, è stata introdotta una presunzione legale relativa, in forza della quale le attività e le disponibilità finanziarie detenute in Paesi inseriti nella c.d. black list sono considerate costituite mediante redditi sottratti a tassazione, salvo che non venga fornita prova contraria da parte del contribuente; per altro verso, è stato inserito un raddoppio dei termini per l'accertamento.*

*Perciò il richiamato art. 12 D.L. 78/2009, ponendo a carico del contribuente la prova di aver pagato la dovuta tassazione sui redditi da cui sono derivate le disponibilità finanziarie detenute in Paesi della c.d. black list, inverte il principio fondamentale fissato dall'art. 2697*

*c.c. — sicuramente valido anche nel processo tributario (Cass. sent. n. 955/2016) secondo cui l'Amministrazione finanziaria che vanta un credito nei confronti del contribuente è tenuta a fornir la prova dei fatti costitutivi della propria pretesa. Detta norma, quindi, si prospetta formalmente e sostanzialmente come una statuizione della stessa natura e della stessa valenza di quella contenuta nel citato art. 2697 c.c. che disciplina l'onere probatorio in materia civile.*

*Occorre ulteriormente osservare che, secondo l'ormai consolidato orientamento del Giudice di Legittimità (Cass. sent. n. 4225/2007; n. 17144/2006; n. 9403/2005; n. 5484/2004) confermato per inciso anche in una pronuncia emessa a sezioni riunite (Cass. S.U.),...sent, n 564 del 14.01.2009), l'art. 2697 c.c. pone una regola di diritto sostanziale e non Processuale. Ciò non solo e non tanto perché è contenuta nel codice civile, ma anche e soprattutto perché consiste in una regola di giudizio, la cui applicazione comporta una decisione. di merito, di accoglimento o di rigetto della domanda, mentre "hanno carattere processuale ... (solo quelle) disposizioni*

Contrariamente a quanto afferma la Commissione di Como, l'irretroattività dell'art. 12, non soltanto è imposta dalla sua natura sostanziale, anche in relazione ai vincoli derivanti dall'art. 2697 c.c., ma è comunque esclusa dalle norme dell'art. 3, dello *Statuto*. E' infatti del tutto infondata l'affermazione della *Sentenza* che:

*“lo Statuto del contribuente è una legge dello Stato che può essere derogata da una legge che disciplina diversamente un aspetto specifico”<sup>10</sup>.*

Sebbene non abbiano rango costituzionale, queste norme, emanate in “*attuazione degli articoli 3, 23, 53 e 97 della Costituzione costituiscono principi generali dell'ordinamento tributario e possono essere derogate o modificate solo espressamente e mai da leggi speciali”<sup>11</sup>. Per modificare o derogare tali norme, pertanto, non è sufficiente una disciplina *diversa* – come pretende la *Sentenza* – ma è necessaria una “*deroga espressa*”. Questa esigenza, oltre ad essere prevista dall'art. 1, dello *Statuto*, testé trascritto, è stata confermata sin dal 2011, giacché:*

---

*che disciplinano i modi di deduzione, ammissione e assunzione delle prove” (Cass. sent. n. 4225/2007).*

*Dalle suddette premesse consegue, in via logica e necessaria, che anche la normativa contenuta nelle art. 12 D.L. 78/2009 ha carattere sostanziale e non meramente procedimentale e perciò non può essere applicata retroattivamente in forza di quanto stabilito dall'art 11, comma I, delle disposizioni sulla legge in generale premesse al codice civile: “Efficacia della legge nel tempo. 1. La legge non dispone che per l'avvenire.; essa non ha effetto retroattivo”.*

*Rafforza questa conclusione anche il considerare che, al momento, nel nostro sistema legislativo non esiste alcuna norma da cui si possa dedurre una eventuale. Applicazione retroattiva delle disposizioni contenute nell'art. 12 D.L. 78/2009; che una applicazione retroattiva di tali disposizioni sarebbe derogatoria non solo alla regola fissata nel richiamato art. 11 delle disposizioni sulla legge in generale, ma anche ai principi basilari indicati dall'art. 3, comma 1 e comma 3, della L. n. 212/2000 (Statuto del Contribuente) ,in ,tema “efficacia temporale delle norme tributarie”; che secondo un ormai consolidato orientamento giurisprudenziale (Cass. sent. n. 18574/2016 e n. 1248/2014) ogni disciplina derogatoria deve essere espressa ed intervenire tramite legge... Sulla base delle predette argomentazioni deve ritenersi che non è possibile una applicazione retroattiva delle disposizioni normative contenute nel richiamato art 12 D.L. n. 78/2009. Perciò gli impugnati avvisi di accertamento ed atti di contestazione con contestuale irrogazione di sanzioni, relativi agli anni d'imposta 2004 — 2005 — 2006 — 2007 — 2008 2009; appaiono illegittimi e devono essere annullati, così come richiesto dalla ricorrente”.*

<sup>10</sup> Cfr., *infra*, sub IV, dove è riportato il corrispondente brano della *Sentenza* e, particolarmente, l'ultima proposizione, fra parentesi.

<sup>11</sup> Art. 1, comma 1, dello *Statuto*.

“in base alla L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 3, che ha codificato in materia fiscale il principio di irretroattività delle leggi stabilito dall'art. 12 disp. gen., va esclusa l'applicazione retroattiva delle medesime salvo che questa sia **espressamente prevista**”<sup>12</sup>.

Ed è stata condivisa dalla stessa Sezione tributaria, la quale ha ribadito che la:

“**deroga**” al “*principio d'irretroattività stabilito dall'art. 3 dello Statuto del contribuente ...è consentita ove **espressamente prevista dalla legge**”<sup>13</sup>.*

Perfino le Sezioni Unite hanno affermato, più recentemente, che “**deroghe o modifiche**” allo *Statuto* sono valide solo se sono “**espresse**”<sup>14</sup>.

E' però evidente che l'espressione: “*in deroga ad ogni vigente disposizione di legge*”, contenuta nell'art. 12, comma 2, del d. l. n. 78/2009, non costituisce una “*deroga espresa*” giacché non richiama **espressamente** i singoli commi dell'art. 3 dello *Statuto*, che stabiliscono i corrispondenti divieti. Donde il corollario che le norme del comma 2 e seguenti, dell'art. 78/2009, non soltanto non possono avere efficacia retroattiva, ma, dovendo conformarsi alle prescrizioni dell'art. 3, comma 1, dello *Statuto*, decorrono:

“solo a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso alla data di entrata in vigore delle disposizioni che le prevedono”.

Si applicano, cioè, ai capitali che vengono **costituiti** nei paradisi fiscali a decorrere dall'anno **2010** e non a quelli **costituiti** anteriormente, come nel caso in esame. E che quelli della contribuente risalissero ad anni anteriori al 2010 è provato dal fatto che l'*Ufficio* ha contestato la violazione degli obblighi del monitoraggio (art. 4, comma 1 d. l. 167/1990) sin dall'anno 2007.

---

<sup>12</sup> Cass. civ. Sez. VI, ord. 2 maggio 2011, n. 11141.

<sup>13</sup> Cass. civ., Sez. V, 27/09/2013, n. 22157.

<sup>14</sup> Cfr., doc. 5, Cass., SS.UU., sentenza n. 18574 del 22 settembre 2016.

#### IV. L'interpretazione dell'art. 5-octies

La parte della *Sentenza* sulla quale occorre soffermarsi è proprio quella che avrebbe dovuto pronunziarsi sulla questione centrale, ossia sull'interpretazione dell'art. **5-octies**<sup>15</sup>. La Commissione le ha dedicato il seguente brano, collocato in fondo alla motivazione:

*“... il dato temporale di partenza, infatti, è il 31 dicembre 2018 dal momento che l'articolo **5-octies** del decreto legge 167/1990 prevede che, anche in deroga all'articolo 3 comma I della legge 212/2000 [così detto Statuto del contribuente] e successive modificazioni secondo cui le disposizioni tributarie non hanno effetto retroattivo i termini per l'accertamento per la notifica dell'atto di contestazione che scadono a decorrere dal 1° gennaio 2015 sono fissati al 31 dicembre 2018 nelle sole attività oggetto della riapertura dei termini per l'accesso alla procedura di collaborazione volontaria. A questo proposito il dato testuale della legge e la possibilità per la legge stessa di derogare in un settore specifico e particolare ad una norma dello stesso rango contenente previsioni di carattere generale è un effetto giuridico del tutto normale e consueto nell'Ordinamento italiano (lo Sta-*

---

<sup>15</sup> **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<sup>(57)</sup> 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. ..*

*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...”*

*tuto del contribuente è una legge dello Stato che può essere derogata da una legge che disciplina diversamente un aspetto specifico)”.*

Mi sono già soffermata sull’ultima affermazione della sentenza, riportata fra parentesi, rilevandone il contrasto con la giurisprudenza (perfino) delle Sezioni Unite<sup>16</sup>, sicché posso passare ad esaminare il resto del brano, avvertendo che esso si limita a riportare parte delle norme dell’art. 5-*octies*, comma 1, lett. b), peraltro erroneamente. Ma devo anche aggiungere che, pur avendolo esaminato più volte, non sono riuscita ad estrarne le ragioni che avrebbero indotto la *Sentenza* a ritenere che la decadenza dell’*Ufficio* fosse stata estesa da quattro a sette anni, fino coprire il 2009; e, di conseguenza, a rigettare il ricorso con la conferma di una grave sanzione pecuniaria.

Devo pertanto affrontare la questione della “decadenza”, muovendo proprio dall’art. 5-*octies* e rilevando che, al comma 1, esso richiama l’art. 5-*quater*, così confermandone l’applicazione nel testo attualmente in vigore. E l’art. 5-*quater*, comma 1, lett. a), ultimo periodo, del d. l. 167/1990, identifica l’ambito temporale della V.D. con:

***“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 di cui all'articolo 4, comma 1”***.

L’*articolo. 4, comma 1*, del d. l. 167/1990, a sua volta, richiama la dichiarazione dei redditi, rinviando all’art. 20, comma 1, del D.lgs. n. 472/1997 ed all’art. 43, commi 1 e 2, del d. p. r. n. 600/1973; pertanto l’ambito temporale della V.D. coincide con quello della “*decadenza*” dell’*Ufficio*, dall’accertamento dei redditi e dalla contestazione delle violazioni<sup>17</sup>.

Diversamente da quanto afferma la *Sentenza*, le SS.UU. della Cassazione hanno ribadito<sup>18</sup> – pronunciandosi specificamente in relazione ai “*termini di prescrizione e di decadenza*” – che “*deroghe o modifiche*” alle norme contenute nello *Statuto* possono intervenire solo “*con legge e, secondo la giurisprudenza di questo giudice di legittimità, devono essere ‘espresse’*”; e ricordo

<sup>16</sup> Cfr., *retro*, sub III, 4° cpv.

<sup>17</sup> Cfr. *retro*, sub §1.

<sup>18</sup> Con sentenza 22 settembre 2016, n. 18574.

che l'art. 3, di tale *Statuto*, “*Efficacia temporale delle norme tributarie*”, prescrive ai commi 1 e 3:

“1. 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 d'imposta successivo a quello in corso alla data di entrata in vigore delle disposizioni che le prevedono.”

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

Ne consegue che, in tanto l'art. 5 *octies b*) avrebbe potuto prorogare la “**decadenza**” dell'Ufficio agli anni 2009 e 2010, come pretendono *Ufficio* e *Sentenza*, in quanto avesse contenuto una “**norma**” con una “**proroga**” della “**decadenza**”, accompagnata da una “**deroga espressa**” all'art. 3, **comma 3**, dello *Statuto*. Sennonché in tale articolo manca sia la “**proroga**” e sia la “**deroga espressa**”; di conseguenza non può esservi stata nessuna estensione della “**decadenza**” e nessuna conseguente estensione dell'ambito **temporale** della V.D..

Il richiamo allo “**art. 5 octies, co. 1, lett. b**)”, contenuto nelle contestazioni dell'Ufficio, è del tutto a sproposito, innanzi tutto perché è (quanto meno) **irragionevole** pensare che il legislatore, dopo aver confermato l'art. 5- *quater* (quale è attualmente in vigore) nel **comma 1**, ne abbia previsto la modifica al comma “**1, lett. b**)” dello stesso articolo (5-*octies*). Ma soprattutto perché la **deroga espressa** prevista al comma “**1, lett. b**)” non è all'art. 3, **comma 3**, dello *Statuto*, che vieta la proroga dei termini di “**decadenza**”, ma è all'art. 3, **comma 1**, che vieta la **retroattività**. E fra le due la differenza è enorme perché la **retroattività** legittima (eccezionalmente) un “**effetto**” (quello retroattivo) della norma tributaria, mentre la “**decadenza**” disciplina (istituzionalmente) una “**durata**” dei poteri dell'Ufficio. Non a caso **retroattività** e **decadenza** sono disciplinate in commi diversi dello stesso articolo 3: il primo ed il terzo. E l'applicazione analogica alla **decadenza** (3° comma), della deroga **espressamente** prevista per la **retroattività** (1° comma), è vietata, a tacer d'altro, dai principi di diritto affermati dalle SS.UU., essendo le norme (derogatorie) dell'art. 5-*octies* di “**stretta interpretazione**”. Vero è invece che, per l'art. 11 delle *disposizioni preliminari* al codice civile, “la legge non dispone che per l'avvenire: essa non ha ef-

fetto retroattivo”; ed è altrettanto vero che l’art. **5 octies b)**, **do-**  
**vento** disciplinare una sanatoria, si rivolge necessariamente al  
passato, applicandosi a violazioni consumate in anni (2012,  
2013, 2014 e 2015) anteriori alla sua entrata in vigore (24 ottobre  
2016). Ed è proprio questa circostanza che giustifica la sua re-  
troattività e la **deroga espressa** all’art. 3, **comma 1**. Ma questa  
retroattività non è illimitata, infatti l’art. **5-octies**, dopo aver ri-  
chiamato, nel comma 1, l’art. **5 quater**, prescrive alla lettera **b)**:

*“i termini ..... che scadono a decorrere dal 1° gennaio  
2015, sono fissati al 31 dicembre 2018.... per tutte le annualità  
.... oggetto della procedura stessa”.*

Ed è perfino superfluo aggiungere che tali “**annualità...**”  
s’identificano con:

*“tutti i periodi d'imposta per i quali, alla data di presen-  
tazione della richiesta, non sono scaduti i termini per l'accerta-  
mento o la contestazione della violazione...”*,

previsti dallo stesso art. **5-quater** (comma 1, lett. a, ultimo  
periodo), richiamato dallo stesso art. **5-octies** comma 1; per-  
tanto le durate della “**decadenza**” e della **V.D.** sono rimaste im-  
mutate in 4-5 anni e non si estendono al 2009-2010.