

**REPUBBLICA ITALIANA**

In nome del Popolo Italiano

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE**SEZIONE TRIBUTARIA CIVILE**

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati

Oggetto

SANZIONI

FEDERICO SORRENTINO Presidente

ROBERTA CRUCITTI Consigliere

MICHELE CATALDI Consigliere Rel.

RICCARDO GUIDA Consigliere

LUIGI D'ORAZIO Consigliere

R.G.N. 8824/2020

Cron.

UP – 08/03/2022

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

sul ricorso iscritto al n. 8824/2020 R.G. proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del direttore *pro tempore*,
rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, con
domicilio legale in Roma, via dei Portoghesi, n. 12, presso l'Avvocatura
Generale dello Stato.

– *ricorrente* –

contro

(omissis)

– *intimato* –

Avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale della
Lombardia n. 5144/04/18, depositata il 26 novembre 2018.



Udita la relazione svolta nella pubblica udienza dell'08 marzo 2022 ex art. 23, comma 8-*bis*, d.l. 28 ottobre 2020, n. 137, convertito dalla legge 18 dicembre 2020, n. 176, dal consigliere Michele Cataldi.

Dato atto che il Sostituto Procuratore generale dott. Alberto Cardino ha concluso chiedendo di accogliere il ricorso.

FATTI DI CAUSA

1. L' Agenzia delle entrate ha proposto ricorso per cassazione, affidato ad un motivo, avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale della Lombardia di cui all'epigrafe, che ha rigettato il suo appello avverso la sentenza della Commissione tributaria provinciale di Milano, che aveva accolto il ricorso di (omissis) contro i provvedimenti di contestazione ed irrogazione della sanzione di cui all'art. 5, comma 2, d.l. 28 giugno 1990, n. 167, convertito nella legge 4 agosto 1990, n. 227 e modificato dall'art.9 della legge 6 agosto 2013, n. 97, relativi alle annualità d'imposta dal 2005 al 2007, per l'omessa compilazione del quadro RW delle corrispondenti dichiarazioni, in violazione dell'art. 4, comma 1, dello stesso d.l. n. 167 del 1990, relativamente a disponibilità finanziarie detenute presso una banca di (omissis) .

Il contribuente è rimasto intimato.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con l'unico motivo, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., l' Agenzia delle entrate denuncia violazione e falsa applicazione dell'art. 12, comma 2-*ter*, d.l. 1 luglio 2009, n. 78, convertito nella legge 3 agosto 2009, n. 102; oltre che degli artt. 4 e 5 d.l. n. 167 del 1990.

Assume infatti l'Amministrazione che erroneamente la CTR ha ritenuto che non si applicasse agli anni d'imposta *sub iudice* (2005-2007) l'art. 12, comma 2-*ter*, d.l. 1 luglio 2009, n. 78, il quale dispone che « Per le violazioni di cui ai commi 1, 2 e 3 dell' articolo 4 del decreto-legge



28 giugno 1990, n. 167, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 agosto 1990, n. 227, e successive modificazioni, riferite agli investimenti e alle attività di natura finanziaria di cui al comma 2, i termini di cui all' articolo 20 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, sono raddoppiati.».

Il motivo è fondato.

Infatti, secondo consolidato indirizzo di questa Corte, al quale si intende dare ulteriore continuità, «In tema di sanzioni amministrative pecuniarie di natura tributaria, il termine di decadenza per il potere accertativo che l'art. 5, commi 4 e 5, del d.l. n. 167 del 1990, conv., con modif., nella l. n. 227 del 1990, contempla per l'omissione della dichiarazione annuale per gli investimenti e le attività finanziarie all'estero di cui all'art. 4 dello stesso decreto, deve essere individuato, tra quelli indicati dall'art. 20 del d.lgs. n. 472 del 1997, non nel termine che fa riferimento al tempo della commissione della violazione, ma in quello maggiore previsto per l'accertamento del tributo dovuto, tenuto conto del raddoppio dei termini introdotto dall'art. 12, commi 2-bis e 2-ter, del d.l. n. 78 del 2009, conv., con modif., nella l. n. 102 del 2009, applicabile, trattandosi di norma di carattere procedimentale, anche nei periodi d'imposta precedenti a quello della loro entrata in vigore.» (Cass. 28/11/2018, n. 30742).

Nello stesso senso, è stato ribadito che « La presunzione di evasione stabilita, con riguardo agli investimenti e alle attività di natura finanziaria detenute negli Stati o territori a regime fiscale privilegiato, dall'art. 12, comma 2, del d.l. n. 78 del 2009, conv., con modif., dalla l. n. 102 del 2009, in vigore dal 1° luglio 2009, non ha natura procedimentale ma sostanziale - sia perché le norme in tema di presunzioni sono collocate, nel codice civile, tra quelle sostanziali, sia perché una diversa interpretazione potrebbe pregiudicare, in contrasto con gli artt. 3 e 24 Cost., l'effettività del diritto di difesa del



contribuente rispetto alla scelta in ordine alla conservazione di un certo tipo di documentazione - con la conseguenza che essa non ha efficacia retroattiva. Viceversa, hanno natura procedimentale e non sostanziale e soggiacciono perciò al principio "tempus regit actum", le previsioni di cui ai commi 2-bis e 2-ter del medesimo art. 12, che raddoppiano, rispettivamente, i termini di decadenza per la notificazione degli avvisi di accertamento basati sulla suddetta presunzione e quelli di decadenza e di prescrizione stabiliti per la notificazione degli atti di contestazione o di irrogazione delle sanzioni per l'omessa denuncia delle disponibilità finanziarie detenute all'estero, sicché esse si applicano anche per i periodi d'imposta precedenti alla loro entrata in vigore (il 1° luglio 2009), quando venga in rilievo la sottrazione alla tassazione di redditi esportati in Stati o territori a regime fiscale privilegiato, indipendentemente dalla applicabilità della presunzione legale di cui all'art. 12, comma 2.» (Cass. 14/11/2019, n. 29632; conformi, *ex plurimis*, Cass. 28/11/2018, n. 30742; Cass. 06/02/2020, n. 2804; Cass. 26/06/2020, n. 12745).

Isolati sono rimasti invece quei precedenti di legittimità (Cass. 21/12/2018, n. 33223; Cass. 02/10/2020, n. 21018) che - invero facendo leva prevalentemente su argomentazioni conferenti piuttosto all' irretroattività, indiscussa, della presunzione di evasione di cui all' art. 12, comma 2, d.l. n. 78 del 2009- hanno escluso l'applicazione dei commi 2-*bis* e 2-*ter* del ridetto art. 12 anche ad omesse dichiarazioni di disponibilità finanziarie detenute all'estero realizzate nella vigenza della relativa norma sanzionatoria, ma prima che entrasse in vigore il raddoppio dei termini decadenziali in questione.

Non ha fatto buon governo dei predetti principi la CTR che, pur vertendosi in materia di sanzioni, applicando criteri confacenti piuttosto alla presunzione di evasione di cui all'art. 12, comma 2, d.l. n. 78 del 2009, ha confermato la sentenza di primo grado nella parte in cui la



CTP ha ritenuto che i commi 2-bis e 2-ter del medesimo art. 12 fossero applicabili esclusivamente alle violazioni commesse dal 2010 e, nella sostanza, non fossero norme di carattere procedimentale ed esulassero dal principio *tempus regit actum*, con riferimento al momento dell'accertamento e, nel caso di specie, della contestazione ed irrogazione delle sanzioni.

La sentenza impugnata va quindi cassata, con rinvio al giudice *a quo*.

P.Q.M.

Accoglie il ricorso e cassa la sentenza impugnata, rinviando alla Commissione tributaria regionale della Lombardia, in diversa composizione, cui demanda di provvedere anche sulle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio dell'8 marzo 2022

Il Consigliere est.

dott. Michele Cataldi

Il Presidente

dott. Federico Sorrentino

