Sentenza del 16/03/2022 n. 8653 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

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 A.S. contro i provvedimenti di contestazione ed irrogazione della sanzione di cui al D.L. 28 giugno 1990, n. 167, art. 5, comma 2, convertito nella L. 4 agosto 1990, n. 227, e modificato dalla L. 6 agosto 2013, n. 97, art. 9, relativi alle annualità d'imposta dal 2005 al 2007, per l'omessa compilazione del quadro RW delle corrispondenti dichiarazioni, in violazione dello stesso D.L. n. 167 del 1990, art. 4, comma 1, relativamente a disponibilità finanziarie detenute presso una banca di (---).

Il contribuente è rimasto intimato.

Motivi della decisione

1. Con l'unico motivo, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, l'Agenzia delle entrate denuncia violazione e falsa applicazione del D.L. 1 luglio 2009, n. 78, art. 12, comma 2-ter, convertito nella L. 3 agosto 2009, n. 102; oltre che il D.L. n. 167 del 1990, artt. 4 e 5.

Assume infatti l'Amministrazione che erroneamente la CTR ha ritenuto che non si applicasse agli anni d'imposta sub iudice (2005-2007) il D.L. 1 luglio 2009, n. 78, art. 12, comma 2-ter, il quale dispone che "Per le violazioni di cui al D.L. 28 giugno 1990, n. 167, art. 4, commi 1, 2 e 3, convertito, con modificazioni, dalla L. 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 al D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, art. 20, 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 il D.L. n. 167 del 1990, art. 5, commi 4 e 5, 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 allo stesso decreto, art. 4, deve essere individuato, tra quelli indicati dal D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 20, 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 dal D.L. n. 78 del 2009, art. 12, commi 2-bis e 2-ter, 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, dal D.L. n. 78 del 2009, art. 12, comma 2, conv., con modif., dalla L. n. 102 del 2009, in vigore dal 1 luglio 2009, non ha natura procedimentale ma sostanziale - sia perchè le norme in tema di presunzioni sono collocate, nel codice civile, tra quelle sostanziali, sia perchè 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 al medesimo art. 12, commi 2-bis e 2-ter, 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, sicchè 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 al D.L. n. 78 del 2009, art. 12, comma 2, - hanno escluso l'applicazione del ridetto art. 12, commi 2-bis e 2-ter, 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 al D.L. n. 78 del 2009, art. 12, comma 2, ha confermato la sentenza di primo grado nella parte in cui la CTP ha ritenuto che il medesimo art. 12, commi 2-bis e 2-ter, 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.

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, il 8 marzo 2022.

Depositato in Cancelleria il 16 marzo 2022

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza