

Civile Ord. Sez. 6 Num. 23614 Anno 2022

Presidente: NAPOLITANO LUCIO

Relatore: SUCCIO ROBERTO

Data pubblicazione: 28/07/2022

Oggetto: d.L. n.  
78/2009 - efficacia nel  
tempo

### **ORDINANZA**

sul ricorso iscritto al n. R.G. 28072/2020 proposto da  
STEFANO BOIANI, rappresentato e difeso giusta delega in atti  
dall'avv. Stefano Zagà (PEC: [stefano.zaga@milano.pecavvocati.it](mailto:stefano.zaga@milano.pecavvocati.it))

- *ricorrente* -

Contro

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del suo legale rappresentante  
*pro tempore*, rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello  
Stato, con domicilio in Roma, via Dei Portoghesi, n. 12, presso  
l'Avvocatura Generale dello Stato (PEC:  
[ags.rm@mailcert.avvocaturastato.it](mailto:ags.rm@mailcert.avvocaturastato.it))

- *controricorrente* -

avverso la sentenza della Commissione Tributaria Regionale della Marche n. 161/02/20 depositata in data 04/03/2020, udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio non partecipata del 13/04/2022 dal Consigliere Relatore Roberto Succio;

**Rilevato che:**

- il contribuente ricorreva avverso l'atto di contestazione relativo all'anno 2008, con il quale l'Amministrazione Finanziaria contestava l'omessa indicazione in dichiarazione annuale l'indicazione di capitali all'estero ex art. 12 c. 2 *ter* del d. l. n. 78 del 2009, come convertito con modificazioni in l. n. 102 del 2009;
- la CTP rigettava il ricorso; tal pronuncia era impugnata dal sig. Boiani;
- con la sentenza impugnata la CTR respingeva il gravame;
- ricorre a questa Corte il contribuente con atto affidato a tre motivi di impugnazione, illustrato da memoria; l'Agenzia delle Entrate resiste con controricorso;

**Considerato che:**

- il primo motivo di ricorso deduce la violazione e falsa applicazione dell'art. 12 c. 2 *ter* del d. l. n. 78 del 2009, come convertito con modificazioni in legge n. 102 del 2009, in relazione all'art. 360 c. 1 n. 3 c.p.c., per avere la CTR erroneamente ritenuto tempestiva l'azione dell'Ufficio, che invece andava dichiarato decaduto dal potere sanzionatorio esercitato con l'atto impugnato, non applicandosi al caso per cui è causa il raddoppio dei termini previsto dalla disposizione di cui sopra;
- il motivo è infondato;
- questa Corte ha ritenuto, con pronunce alla quale il Collegio aderisce e alla quali intende dare continuità (si vedano in termini sia Cass. Sez. 5, Sent. n. 29632 del 14/11/2019 sia la precedente Cons. Est. Roberto Succio

Cass.Sez. 6/5, Ord. n. 2662 del 02/02/2018) 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;

- contestualmente, si è precisato che invece 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 in parola, 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;

- esse si applicano pertanto 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;

- tal interpretazione è del tutto coerente con l'art. 3 c. 1 del d. Lgs. n. 472 del 1997, al quale la difesa del ricorrente fa rimando nel proprio atto: tal disposizione vieta la irretroattività della previsione sanzionatoria che introduca una nuova condotta come non consentita,

Cons. Est. Roberto Succio

il che è cosa ben diversa, sia concettualmente sia giuridicamente, dal prevedere una più severa sanzione per un comportamento che è già previsto come contrario alla legge dalle disposizioni in vigore nell'epoca precedente, ancorché la dosimetria della sanzione prevista sia differente;

- e, senza dubbio, la mancata indicazione nel quadro RW delle disponibilità finanziarie mantenute all'estero a fini di investimento era certamente già prevista e sanzionata, sia pur in misura diversa, in epoca antecedente l'entrata in vigore della disposizione di cui ci occupiamo;

- il secondo motivo si incentra sulla violazione dell'art. 13 *bis* d. l. n. 78 del 2009, 14 c. 1 lett. b) del d. L. n. 350 del 2001, 5 c. 2 del d. L. n. 167 del 1990, in relazione all'art. 360 c. 1 n. 3 c.p.c., per avere la CTR ritenuta legittima la sanzione irrogata per violazione degli obblighi in tema di monitoraggio fiscale con riferimento alle disponibilità esistenti sul c/c del contribuente, scorporando dai relativi importi l'importo del saldo di tal c/c che nel 2008 è stato oggetto di "rimpatrio" per mezzo dell'adesione del contribuente al c.d. "scudo fiscale ter";

- il motivo è parimenti infondato;

- invero le sanzioni irrogate ex art. 5, comma 2, del d. l. n. 167 del 1990, anche come modificato dal d. lgs. n. 125 del 1997, hanno un titolo autonomo e una autonoma giustificazione, che trovano la propria *ratio* nell'illegittima sottrazione del contribuente stesso ad un obbligo dichiarativo, posto da norma già in vigore (art. 4, comma 1 del citato decreto, nella sua formulazione vigente *ratione temporis*, con riferimento alle annualità oggetto di accertamento), volto a consentire all'Amministrazione un monitoraggio periodico delle attività finanziarie detenute all'estero. Ne consegue che la violazione di detto obbligo dichiarativo è sanzionabile a prescindere

dall'accertamento di evasioni fiscali connesse alle attività finanziarie detenute all'estero e non dichiarate (Cass. Sez. 6 - 5, Ordinanza n. 2662 del 02/02/2018);

- il terzo motivo si duole della violazione dell'art. 6 c. 4 l. n. 212 del 2000, 7 c. 1 e c. 4 d. lgs. n. 472 del 1997, 5 c. 2 d. l. n. 167 del 1990, in relazione tutti all'art. 360 c. 1 n. 3 c.p.c., per avere la CTR ritenuto insussistenti le condizioni per l'irrogazione delle sanzioni in misura diversa da quella massima, che l'Ufficio ha giustificato in forza della condotta "non collaborativa" del contribuente;

- il motivo è infondato;

- l'Amministrazione Finanziaria ha ritenuto infatti di valutare a tali fini il comportamento del contribuente che "non ha prontamente esibito le contabili necessarie ai controlli che ha messo a disposizione solo in fase contenziosa";

- è pacifico, come riporta lo stesso ricorrente in atto, che si tratti di documenti "che nella vicenda in esame il medesimo Ufficio di Pesaro aveva già acquisito nel corso delle verifiche fiscali che avevano portato all'emissione di ulteriori connessi atti impositivi e sanzionatori...";

- ciò posto, ritiene la Corte che nel contesto del controllo tributario non possono considerarsi in possesso dell'ufficio ai fini che qui interessano documenti acquisiti con riferimento ad anno differente da quello oggetto di accertamento, dal momento che l'autonomia dei singoli periodi d'imposta consente e anzi impone all'Amministrazione di esaminarli partitamente, uno per uno, e quindi il dettato dell'art. 6 c. 4 L. n. 212 del 2000 va applicato all'interno del ridotto perimetro;

- in altri termini, ove con riguardo a quel determinato periodo d'imposta sia prodotto un documento, o lo stesso sia a mani dell'Ufficio ai fini di documentare fatti o circostanze rilevanti per la determinazione del debito tributario di quel periodo, tal documento

Cons. Est. Roberto Succio

non potrà esser richiesto nuovamente dall'Amministratore: viceversa ove tal documento sia a mani dell'Ufficio ai fini di documentare fatti o circostanti riferite ad altro periodo d'imposta, ove il contribuente intenda dar prova di elementi a suo favore dovrà prendere l'iniziativa di produrlo in quel diverso contesto, rinnovando l'atto di porlo a disposizione dell'Ufficio o segnalando nel procedimento amministrativo di accertamento in cui esso rileva a fini di prova, di averlo già reso disponibile in altro contesto o con riguardo ad altro procedimento di accertamento, onde consentire all'Ufficio di recuperarlo ed esaminarlo senza esser tenuto a produrlo nuovamente;

- pur dovendo ritenersi, infatti, che la norma citata costituisca espressione di un principio generale valevole anche in materia processuale (Cass. n. 22775 del 2009; Cass. 21956 del 2010), il presupposto per la sua applicabilità è che la documentazione sia già sicuramente in possesso dell'Amministrazione finanziaria, o che, comunque, il contribuente dichiari e provi che il documento sia stato trasmesso all'amministrazione medesima;

- e in ogni caso, difetta qui ogni elemento, al di là del mero fatto relativo alla messa a disposizione degli estratti di conto corrente e dei *dossier* titoli cui si fa riferimento a pag. 26 del ricorso per cassazione, atto a ritenere che il contribuente abbia non solo prima consegnato i documenti, ma anche poi, a fronte della richiesta successiva, replicato all'Ufficio di aver già reso disponibile, in modo circostanziato nei termini in cui si è detto *ut supra*, quanto nuovamente richiesto;

- conclusivamente, il ricorso è quindi rigettato;

- la spese seguono la soccombenza;

**p.q.m.**

rigetta il ricorso; liquida le spese in euro 4.100,00 oltre a spese prenotate a debito che pone a carico di parte soccombente.

Cons. Est. Roberto Succio

Ai sensi dell'art. 13 comma 1 - *quater* del d.P.R. n. 115 del 2002, dà atto della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento, da parte del ricorrente, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari quello previsto per il ricorso a norma del comma 1 *bis* dello stesso art. 13, se dovuto.

Così deciso in Roma, il 13 aprile 2022.