

**REPUBBLICA ITALIANA****LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE****SEZIONE V CIVILE - TRIBUTARIA**

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

VALENTINO	LENOCI	Presidente Rel.
MARIA CLARA	SALI	Consigliere
ALBERTO	CRIVELLI	Consigliere
ROSANNA	ANGARANO	Consigliere
FRANCESCO	CORTESI	Consigliere

Oggetto:

ATTO DI CONTESTAZIONE -
ART. 5 D.L. N. 167/1990,
CONV. IN L. N. 227/1990.

R.G.N. 11970/2020

AC - 24/09/2025

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 11970/2020 R.G. proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore pro-tempore, domiciliata in Roma, via dei Portoghesi n. 12, presso l'Avvocatura Generale dello Stato dalla quale è rappresentata e difesa *ex lege*,

- ricorrente -

contro

- intimato -

avverso la sentenza della Commissione Tributaria Regionale del Lazio n. 9335/2018, depositata il 20 dicembre 2018; udita la relazione svolta nell'adunanza in camera di consiglio del 24 settembre 2025 dal Presidente dott. Valentino Lenoci;

- Rilevato che:

1. Con atto di contestazione n. , notificato il 12 gennaio 2015, l'Agenzia delle Entrate - Direzione provinciale di Roma 1 irrogava a



la sanzione di cui all'art. 5 d.l. 28 giugno 1990, n. 167, conv. dalla l. 4 agosto 1990, n. 227, per l'omessa compilazione del quadro RW delle proprie dichiarazioni personali dei redditi, con riferimento agli anni d'imposta 2004, 2005 e 2006, con applicazione della sanzione amministrativa pecuniaria di € 6.597,94.

Tale atto di contestazione trae origine da un processo verbale di constatazione redatto dalla Guardia di Finanza in data 18 maggio 2011, regolarmente notificato, con il quale si dava atto dell'avvio di una attività ispettiva in relazione ad informazioni acquisite presso l'Amministrazione fiscale francese, in applicazione della Direttiva comunitaria n. 77/299/CE. Da tali ricerche era emerso che il [REDACTED] era titolare di un conto corrente, a sé intestato, presso la filiale di [REDACTED] della Banca [REDACTED] sul quale risultavano depositati € 67.212,00 al 31 dicembre 2004, € 70.378,00 al 31 dicembre 2005 ed € 66.017,00 al 31 dicembre 2006, disponibilità non dichiarate nelle relative dichiarazioni annuali.

2. Avverso l'atto di contestazione in esame [REDACTED] proponeva ricorso dinanzi alla Commissione Tributaria Provinciale di Roma la quale, con sentenza n. 20467/2017, depositata il 27 settembre 2017, lo rigettava, compensando le spese di lite.

3. Interposto gravame dal contribuente, la Commissione Tributaria Regionale del Lazio, con sentenza n. 9335/2018, pronunciata il 17 dicembre 2018 e depositata in segreteria il 20 dicembre 2018, accoglieva l'appello in questione, annullando l'atto impugnato, con compensazione delle spese del giudizio.



4. Avverso tale sentenza ha proposto ricorso per cassazione l'Agenzia delle Entrate, sulla base di un unico motivo (ricorso notificato il 28 aprile 2020).

Non si è costituito in giudizio [REDACTED] rimasto intimato.

5. Con decreto presidenziale del 27 maggio 2025 è stata quindi fissata la discussione del ricorso dinanzi a questa sezione per l'adunanza in camera di consiglio del 24 settembre 2025, ai sensi degli artt. 375, comma 2, e 380-bis.1 c.p.c.

- Rilevato che:

1. Con l'unico motivo di ricorso l'Agenzia delle Entrate eccepisce violazione e falsa applicazione dell'art. 12, commi 2-bis e 2-ter, d.l. 1° luglio 2009, n. 78, conv. dalla l. 3 agosto 2009, n. 102, in combinato disposto con gli artt. 4, comma 1 e 5, comma 2, d.l. n. 167/1990, conv. dalla l. n. 227/1990, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3), c.p.c.

Deduce, in particolare, l'Ente impositore che erroneamente la C.T.R. aveva escluso la possibilità di applicare, nella specie, il raddoppio dei termini per la comminatoria delle sanzioni previste in caso di violazioni degli obblighi di dichiarazione delle attività finanziarie detenute all'estero, ai sensi dell'art. 1, comma 1, d.l. n. 167/1990, conv. dalla l. n. 227/1990, in quanto le norme che prevedevano tale raddoppio (art. 12, comma 2-ter, d.l. n. 78/2009, conv. dalla l. n. 102/2009), avevano carattere procedimentale, ed i termini originari non erano decorsi, al momento dell'introduzione del raddoppio suddetto.

2. Il motivo è fondato.



L'art. 12, comma 2, del d.l. n. 78/2009, conv. dalla l. n. 102/2009, in particolare, prevede che «In deroga ad ogni vigente disposizione di legge, gli investimenti e le attività di natura finanziaria detenute negli Stati o territori a regime fiscale privilegiato di cui al decreto del Ministro delle finanze 4 maggio 1999, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica italiana del 10 maggio 1999, n. 107, e al decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 21 novembre 2001, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica italiana del 23 novembre 2001, n. 273, senza tener conto delle limitazioni ivi previste, in violazione degli obblighi di dichiarazione di cui ai commi 1, 2 e 3 dell'articolo 4 del decreto-legge 28 giugno 1990, n. 167, convertito dalla legge 4 agosto 1990, n. 227, ai soli fini fiscali si presumono costituite, salva la prova contraria, mediante redditi sottratti a tassazione. In tale caso, le sanzioni previste dall'articolo 1 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, sono raddoppiate».

Ora, non può certo essere ripercorso in dettaglio il dibattito dottrinale sulla natura sostanziale o piuttosto processuale delle presunzioni legali relative, che, come anche di recente osservato, costituisce ancora il vero *punctum dolens* nell'ambito della disciplina generale delle presunzioni legali, su cui, infatti, si sono soffermati tanto gli studiosi del processo civile quanto quelli del diritto civile sostanziale; questione poi che, nell'ambito del diritto tributario, caratterizzato dal cospicuo ricorso agli accertamenti di natura presuntiva, assume indubbiamente un rilievo particolare.

Tuttavia non può farsi a meno di notare come, pur da autorevole dottrina processual-civilistica, non si sia mancato



di porre in risalto come le presunzioni, in quanto ispirate alla finalità di facilitare la tutela di situazioni giuridiche, sotto tale profilo siano indubbiamente appartenenti al diritto sostanziale, mentre, in quanto espedienti di tecnica legislativa imperniati sulla distribuzione dell'onere della prova, finiscano, sotto tale profilo, con l'assumere rilevanza come limiti o predeterminazioni dell'assetto dell'onere probatorio.

Il problema, in effetti, è reso ancor più arduo dal fatto che, specialmente con riferimento al settore del diritto tributario, non tutte le presunzioni legali relative sono certamente riconducibili allo schema classico secondo cui, salva la prova contraria, la legge riconnette ad un fatto noto l'esistenza di un altro fatto ignoto.

Venendo specificamente alla previsione normativa in esame, è dato rilevare come essa, rispetto alla disciplina, anteriore alla sua entrata in vigore, di cui al citato d.l. n. 167 del 1990, art. 6, quale applicabile *ratione temporis* al presente giudizio - che stabiliva, alle condizioni ivi previste, la presunzione legale, pur sempre relativa, di fruttuosità delle somme in denaro dei certificati di massa o dei titoli trasferiti o costituiti all'estero senza che ne fossero dichiarati i redditi effettivi, in misura pari al tasso ufficiale medio di sconto vigente in Italia nel relativo periodo d'imposta - riconnette direttamente all'omissione di dichiarazione la presunzione legale relativa di evasione, stabilendo, in effetti, l'equipollenza tra omissione di dichiarazione e la costituzione delle succitate disponibilità nei paesi a regime fiscale privilegiato mediante redditi sottratti a tassazione.



In tal caso - come pur si è autorevolmente osservato sul piano della dottrina generale del diritto civile - la presunzione legale relativa non può inquadrarsi perfettamente nell'ambito del fenomeno probatorio, restando pur sempre il fatto dell'equipollenza, piuttosto che l'evento da provare, ad essere oggetto di prova contraria.

Ritiene quindi la Corte che debba essere confermato l'indirizzo già espresso in materia (Cass. 19 dicembre 2019, n. 33893 e da Cass. 2 febbraio 2018, n. 2662, ed ulteriormente confermato da Cass. 21 dicembre 2018, n. 33223 e da Cass. 30 gennaio 2019, n. 2562), con le seguenti ulteriori precisazioni.

La prima può essere espressa nel principio secondo cui «La presunzione legale relativa di evasione introdotta - con riferimento all'omessa dichiarazione di investimenti e attività di natura finanziaria negli Stati o territori a regime fiscale privilegiato - dal d.l. n. 78 del 2009, art. 12, comma 2, non ha efficacia retroattiva, in quanto non può attribuirsi alla stessa natura procedimentale», non incidendo meramente sul metodo di accertamento, né soltanto processuale, non essendo riferibile esclusivamente al riparto dell'onere della prova, come ancora ulteriormente desumibile, secondo quanto già rilevato dai precedenti conformi citati, dalla collocazione delle norme in tema di presunzioni tra quelle sostanziali, nel codice civile, nonché, in generale (cfr. Cass. sez. lav. 19 marzo 2014, n. 6332), sempre riguardo al principio di distribuzione dell'onere probatorio, più che per la *sedes materiae*, perché consistenti in regole di giudizio che comportano una decisione di merito. D'altronde, una differente interpretazione potrebbe, in contrasto con gli artt.



3 e 24 Cost., pregiudicare l'effettività del diritto di difesa del contribuente in ordine alla conservazione di un certo tipo di documentazione.

L'ulteriore precisazione attiene all'interpretazione dell'*incipit* del citato d.l. n. 78/2009, art. 12, comma 2, così come convertito dalla legge n. 78 del 2009 «In deroga ad ogni vigente disposizione di legge...», segnatamente se esso possa intendersi come deroga espressa all'art. 11 disp. prel. c.c. ed alla legge n. 212 del 2000, art. 3, comma 1 (Statuto del contribuente).

Invero, al riguardo, non può farsi a meno di osservare, avuto riguardo all'art. 12 preleggi, come all'interpretazione letterale della norma debba comunque affiancarsi quella sistematica che consenta di rilevare l'intenzione del legislatore. Ebbene, come è dato evincere anche del d.l. n. 78/2009, art. 12, successivi commi in esame, quale risultante a seguito della legge di conversione, non vi è dubbio che la disposizione abbia la precipua finalità di avvantaggiare la posizione del Fisco sul piano dell'accertamento, dando per certo, salva la prova contraria, il fatto della costituzione degli investimenti ed attività finanziarie non dichiarati nei menzionati Paesi o territori a regime fiscale privilegiato mediante redditi sottratti a tassazione; sicché appare coerente concludere nel senso che l'inciso sopra indicato debba intendersi in modo che la deroga espressa ivi contenuta sia da porre in relazione agli ordinari strumenti accertativi.

Stante dunque l'inapplicabilità, *ratione temporis*, agli accertamenti riguardanti gli anni 2004, 2005 e 2006, del d.l. n. 78 del 2009, art. 12, comma 2, entrato in vigore



successivamente, deve tuttavia rilevarsi che, con riferimento ad accertamento basato essenzialmente sul disposto del citato d.l. n. 78/2009, art. 12, ritenuto inapplicabile, laddove il fisco ricorrente denunci anche la violazione dell'art. 2729 c.c., la Corte possa rinviare - ove ne ricorrano i presupposti - al giudice di merito il riesame dei medesimi fatti, *sub specie* di presunzione semplice.

A tal proposito si ribadisce, infatti, quanto già ritenuto, ugualmente in fattispecie inerente a c.d. lista Falciani, da Cass. 14 novembre 2019, n. 29632, ovvero: «La circostanza che la presunzione legale di evasione stabilita dal d.l. n. 78 del 2009, art. 12 comma 2, non sia suscettibile di applicazione retroattiva agli anni di imposta antecedenti alla sua entrata in vigore, non preclude all'Ufficio di provare l'esistenza di redditi non dichiarati dal contribuente, detenuti occultamente in paesi a fiscalità privilegiata, anche sulla base di presunzioni semplici gravi, precise e concordanti (d.P.R. n. 600 del 1973, art. 38, comma 2 con riguardo alla rettifica del reddito delle persone fisiche), senza fare ricorso alla presunzione legale in oggetto».

A tal fine occorre considerare che, secondo la giurisprudenza di legittimità, civile e tributaria, in tema di presunzioni semplici, gli elementi assunti a fonte di prova non debbono essere necessariamente più d'uno, ben potendo il giudice fondare il proprio convincimento su uno solo di essi, purché grave e preciso, dovendo il requisito della "concordanza" ritenersi menzionato dalla legge solo in previsione di un eventuale, ma non necessario, concorso di più elementi presuntivi (Cass. 26 settembre 2018, n. 23153); con riferimento alla materia tributaria, il convincimento del



giudice in ordine alla sussistenza di redditi maggiori di quelli dichiarati può fondarsi anche su una sola presunzione semplice, purché grave e precisa [Cass. 22 dicembre 2017, n. 30803; con specifico riferimento alla "lista Falciani", Cass. 12 febbraio 2018, n. 3276, secondo cui l'Amministrazione finanziaria può fondare la propria pretesa anche su un unico indizio, se grave e preciso, cioè dotato di elevata valenza probabilistica (nella specie, risultanze della cd. "lista Falciani"); v. anche Cass. 20 settembre 2022, n. 27528].

Resta, dunque, confermato il principio di diritto secondo cui: «La presunzione legale relativa di evasione introdotta, con riferimento all'omessa dichiarazione di investimenti e attività di natura finanziaria negli Stati o territori a regime fiscale privilegiato, dal d.l. n. 78 del 2009, art. 12, comma 2, non ha efficacia retroattiva, in quanto non può attribuirsi alla stessa natura procedimentale e di deroga espressa all'art. 11 preleggi e all'art. 3 dello statuto del contribuente; laddove il fisco ricorrente denunci anche la violazione dell'art. 2729 c.c. la Corte può rinviare al giudice di merito il riesame dei medesimi fatti addotti, sub specie di presunzione semplice» (conf. anche Cass. 14 novembre 2019, n. 29633; di recente Cass. 24 dicembre 2024, n. 34349; Cass. 16 dicembre 2024, n. 32884).

2.1. Deve ora rilevarsi che il d.l. n. 78 del 2009, art. 12, comma 2-*bis*, dispone «per l'accertamento basato sulla presunzione di cui al comma 2, i termini di cui al d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 43, commi 1 e 2, e successive modificazioni, e al D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 57, commi 1 e 2, e successive modificazioni, sono raddoppiati».



Il comma 2-ter dello stesso art. 12 del d.l. n. 78/2009, inoltre, prevede invece 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».

Orbene, come già evidenziato, mentre 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 legge 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 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, 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, cit. (Cass. 22 marzo 2021, n. 7957; Cass. 14 novembre 2019, n. 29632).

Consegue quindi l'applicabilità, nel caso di specie, del raddoppio dei termini in questione, anche perché, al momento dell'entrata in vigore del d.l. n. 78/2009, non erano ancora scaduti i termini originariamente previsti per l'irrogazione delle sanzioni in questione, ex art. 20 d.lgs. n. 472/1997.

3. In conclusione, il ricorso deve essere accolto.

La sentenza impugnata deve quindi essere cassata con rinvio, per nuovo giudizio, alla Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado del Lazio, in diversa composizione, la quale provvederà anche alla regolamentazione delle spese del giudizio di legittimità.

P. Q. M.

La Corte accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e rinvia, per nuovo giudizio, alla Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado del Lazio, in diversa composizione, anche per la regolamentazione delle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, il 24 settembre 2025.

Il Presidente rel.
(Dott. Valentino Lenoci)

