Civile Ord. Sez. 5 Num. 25943 Anno 2026
Presidente: CRUCITTI ROBERTA
Relatore: CHIECA DANILO
Data pubblicazione: 29/09/2026

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 12539/2024 R.G., proposto da

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore *pro tempore*, rappresentata e difesa *ope legis* dall'Avvocatura Generale dello Stato;

-ricorrente-

contro

PEDROLI MASSIMO, rappresentato e difeso dall'avv. Riccardo Demontis;

-controricorrente-

avverso la SENTENZA DELLA CORTE DI GIUSTIZIA TRIBUTARIA DI SECONDO GRADO DEL LAZIO n. 6685/2023 depositata il 22 novembre 2023;

udita la relazione svolta nell'adunanza camerale del 16 settembre 2026 dal Consigliere Danilo Chieca;

FATTI DI CAUSA

1. La Direzione Provinciale III di Roma dell'Agenzia delle Entrate emetteva nei confronti di Massimo Pedroli atto di contestazione della violazione degli obblighi di monitoraggio fiscale imposti dall'art. 4, commi 1, 2 e 3, del d.l. n. 167 del 1990, conv. dalla legge n. 227 del 1990, per avere egli omesso di indicare nel quadro RW delle dichiarazioni dei redditi

presentate ai fini dell'IRPEF in relazione agli anni 2008, 2009 e 2010 gli investimenti e le attività di natura finanziaria detenuti in Svizzera, Stato all'epoca rientrante fra quelli a fiscalità privilegiata.

2. Contro tale atto, trasformatosi ex art 16, comma 4, del d.lgs. n. 472 del 1997 in provvedimento di irrogazione della sanzione amministrativa pecuniaria prevista dalla legge per la contestata violazione, determinata dall'Ufficio in 19.856,25 euro, il preteso trasgressore reagiva proponendo ricorso dinanzi alla Commissione Tributaria Provinciale (CTP) di Roma, con esito sfavorevole.

3. La pronuncia veniva, però, successivamente riformata dalla Corte di giustizia tributaria (CGT) di secondo grado del Lazio, la quale, con sentenza n. 6685/2023 del 22 novembre 2023, in accoglimento dell'appello della parte privata, annullava il provvedimento sanzionatorio.

3.1 A sostegno della decisione resa i giudici di seconde cure osservavano che l'art. 12 del d.l. n. 78 del 2009, conv. dalla legge n. 102 del 2009, contiene una norma che «[...] *non ha natura solo processuale e non può essere pertanto retroattiva»*, in quanto sancisce una presunzione legale - quella secondo cui «[...] *la presenza di beni all'estero (in forma di immobili o di disponibilità patrimoniali quali conti correnti)* [costituisce] *una forma di evasione fiscale»* - che «[...] *non può ritenersi retroattiva ed applicabile a mancate presentazioni di dichiarazion*[i] *antecedenti la riforma»*.

4. Avverso questa sentenza l'Agenzia delle Entrate ha proposto ricorso per cassazione affidato a tre motivi.

5. Massimo Pedroli ha resistito con controricorso.

6. La causa è stata avviata alla trattazione in camera di consiglio, ai sensi dell'art. 380-*bis*.1 c.p.c.

La ricorrente ha depositato memoria illustrativa.

RAGIONI DELLA DECISIONE

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

1. Con i primi due motivi di ricorso, entrambi formulati ai sensi dell'art. 360, primo comma, num. 4, c.p.c., è denunciata la violazione:

(i) dell'art. 112 c.p.c. e dell'art. 1, comma 2, del d.lgs. n. 546 del 1992;

(ii) dell'art. 111, sesto comma, Cost., dell'art. 36, comma 2, num. 4, del d.lgs. n. 546 del 1992, dell'art. 132, secondo comma, num. 4, c.p.c. e dell'art. 118 disp. att. c.p.c.

1.1 Si rimprovera alla CGT di secondo grado:

(a) di aver accolto un motivo di appello diverso da quello effettivamente proposto dalla parte privata, la quale aveva esclusivamente eccepito l'inosservanza del termine per l'esercizio della potestà sanzionatoria, senza ricollegarla all'operatività della presunzione legale di evasione fiscale sancita dall'art. 12, comma 2, del d.l. n. 78 del 2009;

(b) in subordine, di aver pronunciato una sentenza assistita da una motivazione solo apparente o irriducibilmente contraddittoria, emergendo dalla sua stessa lettura un insanabile contrasto «[...] *tra la ricognizione dei fatti di causa e delle difese delle parti, da un lato, e l'articolazione dei motivi in diritto della decisione, dall'altro lato*».

2. Con il terzo mezzo è prospettata, ai sensi dell'art. 360, primo comma, num. 3, c.p.c., la violazione o falsa applicazione dell'art. 12, comma 2-*ter*, del d.l. n. 78 del 2009, conv. dalla legge n. 102 del 2009.

2.1 Si contesta la gravata sentenza per aver erroneamente attribuito natura sostanziale, anziché procedimentale, alla richiamata norma del d.l. n. 78 del 2009.

3. In virtù del principio della "ragione più liquida", desumibile dagli artt. 24 e 111 della Costituzione e applicabile anche nel giudizio di cassazione (cfr. Cass. n. 11458/2018, Cass n. 14039/2021, Cass. n. 15607/2024), conviene esaminare con priorità il terzo motivo.

3.1 Esso è fondato e il suo accoglimento assorbe lo scrutinio delle restanti censure.

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

3.2 Come chiaramente si ricava dalla lettura dell'impugnata sentenza e degli atti difensivi depositati dalle parti nel presente giudizio di cassazione, il Pedroli ha incentrato il proprio ricorso avverso il provvedimento sanzionatorio oggetto di causa sull'eccepita inosservanza del termine stabilito a pena di decadenza dall'art. 20, comma 1, del d.lgs. n. 472 del 1997 per la notifica dell'atto di contestazione.

3.3 Sul punto egli sostiene che nella fattispecie concreta non potrebbe trovare applicazione l'art. 12, comma 2-*ter*, del d.l. n. 78 del 2009 – il quale prevede il raddoppio dei termini di cui all'art. 20 testé citato in caso di violazioni degli obblighi imposti dai commi 1, 2 e 3 dell'art. 4 del d.l. n. 167 del 1990, conv. dalla legge n. 227 del 1990, riferite a investimenti e ad attività di natura finanziaria detenuti in Stati o territori a regime fiscale privilegiato -, trattandosi di norma priva di efficacia retroattiva, come tale inoperante rispetto ad anni d'imposta anteriori alla sua entrata in vigore.

3.4 Tanto premesso, va osservato che la CGT di secondo grado ha così motivato la decisione assunta: «[...] *benché la natura della sanzione per mancata presentazione della dichiarazione quadro RW fosse dubbia al momento della decisione di primo grado, oggi è stato chiarito dalla giurisprudenza di cassazione che la norma non ha natura solo processuale e non può essere pertanto retroattiva. Emerge, infatti, nel contesto della riforma in cui è stata prevista anche la sanzione un intento di codificare e perseguire una forma di elusione e/o evasione. In sostanza, l'intervento legislativo del Governo Monti era basato sulla presunzione che la presenza di beni all'estero (in forma di immobili o di disponibilità patrimoniali quali conti correnti) fosse una forma di evasione fiscale. Tale presunzione non può ritenersi retroattiva ed applicabile a mancate presentazioni di dichiarazion*[i] *antecedenti la riforma. Perciò l'appello deve essere accolto, la sanzione annullata* [...]».

3.5 Come è reso palese dal tenore delle surriportate argomentazioni, il collegio d'appello ha fondato il proprio ragionamento sulla portata

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

irretroattiva della norma che sancisce la presunzione legale *iuris tantum* di evasione a carico del contribuente che abbia omesso di dichiarare gli investimenti e le attività di natura finanziaria detenuti in Stati o territori a regime fiscale privilegiato (c.d. paradisi fiscali).

La norma in questione è, in tutta evidenza, quella contenuta nel comma 2 dell'art. 12 del d.l. n. 78 del 2009.

3.6 Sennonché, l'atto impugnato nel presente giudizio è un provvedimento di irrogazione della sanzione amministrativa pecuniaria comminata dall'art. 5, comma 2, del d.l. n. 167 del 1990 in caso di violazione dell'obbligo di dichiarazione previsto dal precedente art. 4, comma 1.

Detta ultima disposizione, nel testo vigente *ratione temporis*, fa carico alle persone fisiche, agli enti non commerciali e alle società semplici ed equiparate residenti in Italia di indicare nella dichiarazione dei redditi gli investimenti e le attività di natura finanziaria detenuti all'estero al termine del periodo d'imposta, «attraverso cui possono essere conseguiti redditi di fonte estera imponibili in Italia».

3.7 Orbene, in ipotesi di violazione dell'obbligo suaccennato riguardante gli investimenti e le attività di natura finanziaria di cui al comma 2 dell'art. 12 del d.l. n. 78 del 2009 - cioè quelli detenuti nei paradisi fiscali -, il comma 2-*ter* del medesimo articolo espressamente prevede che i termini per la notificazione dell'atto di contestazione o di irrogazione e per la riscossione della sanzione fissati dall'art. 20 del d.lgs. n. 472 del 1997 «sono raddoppiati».

3.8 Proprio questa è la norma che qui viene in rilievo, avendo il Pedroli eccepito che essa non sarebbe applicabile a violazioni commesse in relazione a periodi d'imposta anteriori alla sua entrata in vigore.

3.9 La tesi propugnata dal preteso trasgressore è stata condivisa dalla CGT di secondo grado, che per tale ragione ha annullato il provvedimento impugnato.

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

3.10 Il *dictum* dei giudici regionali è però giuridicamente erroneo, ponendosi in contrasto con il consolidato indirizzo interpretativo di questa Corte regolatrice secondo cui:

- la presunzione di evasione fiscale stabilita dall'art. 12, comma 2, del d.l. n. 78 del 2009 non ha natura procedimentale, bensì sostanziale - sia perché le norme in tema di presunzioni sono collocate, nel codice civile, fra 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 ad essa non è attribuibile efficacia retroattiva;

- viceversa, hanno natura procedimentale, e non sostanziale, e soggiacciono, dunque, al principio *tempus regit actum*, le previsioni di cui ai commi 2-*bis* e 2-*ter* del medesimo art. 12, le quali raddoppiano, rispettivamente, i termini stabiliti a pena di decadenza per la notificazione degli avvisi di accertamento basati sulla suddetta presunzione e quelli di decadenza e prescrizione fissati per la notifica degli atti di contestazione o di irrogazione delle sanzioni comminate per l'omessa dichiarazione delle disponibilità finanziarie detenute all'estero nei paradisi fiscali;

- queste ultime, pertanto, si applicano anche in relazione ai periodi d'imposta anteriori alla loro entrata in vigore, indipendentemente dall'operatività della presunzione legale di cui al comma 2, allorché si discuta della sottrazione a tassazione di redditi esportati in Stati o territori a regime fiscale privilegiato (cfr. Cass. n. 2662/2018, Cass. n. 29632/2019, Cass. n. 7957/2021, Cass. n. 8653/2022, Cass. n. 33965/2023, Cass. n. 5964/2024).

Con specifico riguardo al comma 2-*ter* non si è mancato di precisare che il maggior lasso di tempo concesso al Fisco per l'irrogazione delle sanzioni non si pone in contrasto con la previsione di cui all'art. 3, comma 1, del d.lgs. n. 472 del 1997, atteso che l'applicazione "a ritroso" delle

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

sanzioni per tutto l'arco temporale consentito dal raddoppio dei termini sconta comunque il limite della previa esistenza della norma sanzionatoria (art. 5 del d.l. n. 167 del 1990), la quale è di gran lunga antecedente alle annualità pregresse passibili di accertamento (cfr. Cass. n. 29632/2019, Cass. n. 35840/2022, Cass. n. 27103/2025).

3.11 Dalle surriferite *regulae iuris* si è discostata la CGT di secondo grado, conseguentemente incorrendo nel dedotto *error in iudicando*.

4. Per quanto precede, va pronunciata la cassazione dell'impugnata sentenza.

4.1 Poiché non risultano necessari ulteriori accertamenti di fatto, la causa può essere decisa nel merito, ai sensi degli artt. 384, secondo comma, seconda parte, c.p.c. e 62, comma 2, del d.lgs. n. 546 del 1992, con statuizione di rigetto dell'originario ricorso della parte privata.

5. Le spese dell'intero giudizio - sia quelle del doppio grado di merito, da regolare *ex novo* per effetto della disposta cassazione della pronuncia d'appello, sia quelle di legittimità – seguono la soccombenza e si liquidano come in dispositivo.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e, decidendo la causa nel merito, rigetta l'originario ricorso della parte privata; condanna il controricorrente a rifondere all'Agenzia delle Entrate le spese dell'intero giudizio, che liquida:

-quanto al primo grado, in complessivi 2.500 euro, oltre ad eventuali oneri prenotati a debito;

-quanto al secondo grado, in complessivi 2.800 euro, oltre ad eventuali oneri prenotati a debito;

-quanto al giudizio di legittimità, in complessivi 3.000 euro, oltre ad eventuali oneri prenotati a debito.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio della Sezione Tributaria della Corte Suprema di Cassazione, in data 16 settembre 2026.

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

La Presidente

Roberta Crucitti

Corte di Cassazione - copia non ufficiale