



LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati

Avv. Acc. IRPEF-IVA
2006

ANDREINA	GIUDICEPIETRO	Presidente	R.G.N.14032/2022
MARIA LUISA	DE ROSA	Consigliere Rel.	CC – 23/10/2025
MARIA CLARA	SALI	Consigliere	
ALBERTO	CRIVELLI	Consigliere	
MARCELLO M.	FRACANZANI	Consigliere	

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 14032/2022 R.G. proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore *pro tempore*, con sede in Roma, Via Cristoforo Colombo n. 426 C/D, 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

██████████ GIOVANNI, rappresentato e difeso da sé stesso ed elettivamente

– controricorrente e ricorrente incidentale –

Avverso la sentenza della COMM.TRIB.REG. della PUGLIA n. 3184/2021 depositata in data 2 dicembre 2021.

Udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio del 23 ottobre 2025 dal Consigliere dott.ssa Maria Luisa De Rosa.

Rilevato che:

1. L'Agenzia delle Entrate – Direzione Provinciale di Brindisi notificava al sig. Giovanni ██████████ l'avviso di accertamento n. TVH01A101485, per l'anno d'imposta 2006, con cui rettificava il reddito del contribuente, dando atto della circostanza che lo stesso deteneva attività di natura finanziaria in un



Paese a regime fiscale privilegiato e che aveva violato gli obblighi dichiarativi, di cui ai commi 1, 2 e 3 dell'articolo 4 del decreto-legge n. 167 del 1990, omettendo di compilare il Quadro RW. In particolare, all'esito di una verifica fiscale condotta dalla Guardia di Finanza di Perugia, veniva riscontrato che il contribuente aveva effettuato investimenti all'estero tramite trasporto al seguito e versamento di contanti sul conto c/c n. 5050/03, acceso presso l'Agenzia Dogana della Cassa di Risparmio della Repubblica di San Marino, per complessivi euro 250.000,00. Il contribuente rendeva noto che detti fondi erano finalizzati all'acquisto di un immobile sito in Lecce e provvedeva a giustificare la provenienza della suddetta provvista e le modalità di ricezione delle somme necessarie per l'acquisto, rilevando anche il rientro in Italia del denaro detenuto all'estero. Tuttavia, gli agenti verbalizzanti ritenevano che il contribuente non avesse fornito prova valida della provenienza delle somme necessarie per l'acquisto dell'immobile, atteso che la donazione di euro 35.000,00 da parte della madre del contribuente non appariva sorretta da alcuna documentazione giustificativa.

2. Avverso l'avviso di accertamento, il contribuente proponeva ricorso dinanzi la C.t.p. di Brindisi, deducendo l'illegittimità dell'atto impositivo per mancanza di retroattività della norma di cui all'articolo 12 del decreto-legge n. 78 del 2009, il quale detta la presunzione per cui gli investimenti e le attività di natura finanziaria detenuti dagli Stati o territori a regime fiscale privilegiato e non dichiarati si presume costituiscano redditi sottratti a tassazione, salvo prova contraria; si costituiva anche l'Ufficio, chiedendo la conferma del proprio operato.

3. La C.t.p. di Brindisi, con sentenza n. 734/2016, accoglieva il ricorso del contribuente sul rilievo della irretroattività della presunzione relativa di cui all'art. 12 del decreto-legge 78 del 2009.



4. Contro tale sentenza proponeva appello l'Ufficio dinanzi la C.t.r. della Puglia; il contribuente si costituiva in giudizio, chiedendo la conferma della decisione di primo grado.

5. La C.t.r. adita, con sentenza n. 314/2021, depositata in data 2 dicembre 2021, rigettava l'appello dell'Ufficio.

6. Avverso tale pronuncia, l'Ufficio ha proposto ricorso per cassazione affidato ad un unico motivo. Il contribuente ha resistito con controricorso ed ha proposto ricorso incidentale.

La causa è stata trattata nella camera di consiglio del 23 ottobre 2025.

Considerato che:

1. Con l'unico motivo di ricorso principale, così rubricato: «Violazione e falsa applicazione dell'art. 12 del decreto-legge 78/2009 e dell'art. 38 del D.P.R. 600/1973, nonché degli artt. 2727 e 2729 c.c., in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3 c.p.c.», l'Ufficio lamenta l'*error in iudicando* nella parte in cui, nella sentenza impugnata, la C.t.r. ha affermato l'irretroattività della presunzione legale di cui all'art. 12 del decreto-legge 78 del 2009, senza operare alcuna valutazione circa gli elementi probatori forniti dall'Amministrazione finanziaria a sostegno della rettifica operata.

2. Con l'unico motivo di ricorso incidentale così rubricato: «Violazione degli artt. 91 c.p.c., 15 D.Lgs. 546/1992 e 4 D.M. 55/2014, nonché dell'art. 2233 c.c., in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3 e n. 4 c.p.c.» il contribuente lamenta lamenta l'*error in iudicando* e l'*error in procedendo* nella parte in cui, nella sentenza impugnata, la C.t.r. ha operato la liquidazione delle spese processuali in misura simbolica e immotivata.

2. Il ricorso principale è fondato.

La giurisprudenza di questa Corte ha consolidato il principio secondo cui la presunzione di evasione di cui all'art. 12, comma 2, del D.L. n. 78/2009 ha natura sostanziale e non è retroattiva, mentre le disposizioni sui termini di accertamento di cui ai commi 2-bis e 2-ter del medesimo



articolo hanno natura procedimentale e soggiacciono al principio *tempus regit actum* (Cass. 05/07/2024, n. 18480; Cass. 09/07/2024, n. 18766; Cass. 30/05/2024, n. 15210; Cass. 27/06/2024, n. 17799).

2.1. In particolare, si è chiarito che il raddoppio dei termini si applica anche ai periodi d'imposta precedenti all'entrata in vigore della norma, purché i termini ordinari non fossero già scaduti, "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. 15210/2024 cit.). La *ratio* di tale disciplina è quella di fornire strumenti più efficaci per contrastare l'allocatione di disponibilità finanziarie in "paradisi fiscali", sia che l'accertamento si fondi sulla presunzione legale, sia che si avvalga, secondo le regole ordinarie, di presunzioni semplici (Cass. 12/12/2024, n. 32131); pertanto, l'inapplicabilità retroattiva della presunzione legale non preclude di per sé l'operatività del raddoppio dei termini, con conseguente infondatezza dell'eccezione di decadenza sollevata dal contribuente.

Invero, l'Amministrazione finanziaria può comunque fondare l'accertamento sui medesimi fatti (nella specie, la detenzione di attività finanziarie non dichiarate in Paesi a fiscalità privilegiata) quali elementi indiziari da valutare alla stregua di presunzioni semplici, ai sensi degli artt. 38, d.P.R. n. 600 del 1973, e 2729 c.c.

In tema di accertamento tributario, ove non sia applicabile *ratione temporis* la presunzione legale relativa di evasione, posta dall'art. 12, comma 2, d.l. n. 78 del 2009, conv. con modif. dalla l. n. 102 del 2009, stante la sua natura sostanziale e non procedimentale, l'Amministrazione finanziaria può comunque ricorrere ai medesimi fatti oggetto della suddetta presunzione (redditi non dichiarati occultamente detenuti in Paesi a fiscalità privilegiata) sub specie di presunzione semplice.

2.2. Pertanto, la Corte territoriale ha errato nel ritenere che l'accertata inapplicabilità della presunzione legale esaurisse ogni valutazione sulla



legittimità della ripresa fiscale, omettendo di verificare se gli elementi indiziari offerti dall'Ufficio fossero, nel loro complesso, dotati dei requisiti di gravità, precisione e concordanza idonei a fondare, in via presuntiva, la pretesa impositiva. Tale omissione integra la violazione di legge denunciata dalla ricorrente, con conseguente necessità di cassare la sentenza impugnata affinché il giudice del rinvio proceda a tale esame.

3. Deve, invece, dichiararsi inammissibile, in quanto questione nuova, l'eccezione del controricorrente secondo cui, esclusa l'applicabilità della presunzione legale di cui al comma 2 dell'art. 12, verrebbe meno anche il presupposto per il raddoppio dei termini di accertamento previsto dai commi 2-bis e 2-ter del medesimo articolo, con conseguente tardività dell'avviso di accertamento.

Peraltro, per le motivazioni esposte in occasione della disamina del motivo di ricorso principale, si osserva che l'eccezione sarebbe comunque infondata nel merito.

4. Dall'accoglimento del ricorso principale discende l'assorbimento del ricorso incidentale involgente la statuizione sulle spese.

5. In conclusione, va accolto il ricorso principale e, assorbito il ricorso incidentale, la sentenza impugnata va cassata ed il giudizio va rinviato innanzi al giudice a quo, affinché, in diversa composizione, proceda a nuovo e motivato esame nonché provveda alla liquidazione delle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso principale e, assorbito il ricorso incidentale, cassa la sentenza impugnata con rinvio del giudizio innanzi alla Corte di Giustizia tributaria di secondo grado della Puglia, affinché, in diversa composizione, proceda a nuovo e motivato esame nonché provveda alla liquidazione delle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma il 23 ottobre 2025.

La Presidente



Andreina Giudicepietro

