



LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati

Oggetto

AVVISO DI
ACCERTAMENTO

Andreina Giudicepietro	Presidente
Daniela Marconi	Consigliere
Gianluca Bordon	Consigliere
Danilo Chieca	Consigliere
Angelo Napolitano	Consigliere rel. est.

R.G. 24939/2016

CC – 20/11/2025

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 24939/2016 proposto da:

Agenzia delle Entrate, in persona del Direttore pro tempore,
rappresentata e difesa, ex lege, dall'Avvocatura Generale dello Stato,
presso i cui uffici in Roma è domiciliata alla via dei Portoghesi n. 12;

– *ricorrente* –

contro

██████████ (C.F. ██████████) rappresentato e difeso, in
virtù di procure speciali rispettivamente a margine del controricorso e
della memoria di costituzione di nuovo difensore, dagli Avv. ██████████



██████ e ████████, elettivamente domiciliato in ████████
██████, presso lo studio dell'Avv. ████████;

– *controricorrente* –

Avverso la sentenza della COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE DELLA CAMPANIA - SALERNO n. 2989/2016, depositata in data 29/3/2016;

Udita la relazione della causa svolta dal consigliere dott. Angelo Napolitano nella camera di consiglio del 20 novembre 2025;

Fatti di causa

L'Agenzia delle Entrate notificò a ████████ ████████ un avviso di accertamento per Iva, Irpef e Irap in relazione all'anno d'imposta 2008, ai sensi dell'art. 41 bis del d.P.R. n. 600/73, previa rideterminazione del reddito imponibile pari ad euro 858.740, di cui euro 736.284 come reddito di capitale ed euro 122.456 come reddito d'impresa, sul rilievo che il ████████ ("*il contribuente*"), insieme con la moglie ████████ aveva esercitato il controllo di diverse società formalmente rappresentate da prestanomi o familiari ed interessate da cospicue movimentazioni con somme provenienti da fondi costituiti dal ████████ presso la ████████ ████████ s.a., società di diritto lussemburghese, come era risultato da verifiche condotte ex art. 32 del d.P.R. n. 600/73 sui conti correnti delle dette società partecipate.

Dopo aver inutilmente tentato la conclusione di un accertamento con adesione, il contribuente propose ricorso adducendo di essersi avvalso dell'opzione del cd. "scudo fiscale" di cui all'art. 13 bis del d.l. n. 78 del 2009, conv. in l. n. 102 del 2009 nel rimpatriare attività detenute all'estero per oltre due milioni e mezzo di euro, documentate da un certificato obbligazionario del 10/4/2007, ricevuto dalla società



lussemburghese, e da un certificato azionario del 10/12/2009 emesso dalla stessa società di cui il contribuente deteneva una parte del capitale sociale.

Nel contraddittorio con l'Ufficio, la C.T.P. di Avellino accolse il ricorso. L'Agenzia delle Entrate propose appello, con il quale denunciò l'erroneità della sentenza di prime cure anche con riferimento alla ritenuta novità della questione della interposizione delle società, ai sensi dell'art. 37, comma 3, del d.P.R. n. 600 del 1973.

Nel contraddittorio con il contribuente, la C.T.R. della Campania, sezione distaccata di Salerno, rigettò l'appello dell'Ufficio.

Avverso la sentenza della C.T.R. territoriale l'Agenzia delle Entrate ha proposto ricorso per cassazione affidato a tre motivi, cui resiste il contribuente con controricorso, illustrato anche con memoria difensiva.

Ragioni della decisione

1. Con il primo motivo di ricorso, rubricato *"Violazione e/o falsa applicazione degli artt. 53 d.lgs. n. 546/92 e 342 c.p.c. in relazione al comma 1, n. 4 dell'art. 360 c.p.c."*, l'Agenzia ricorrente censura la sentenza impugnata nella parte in cui dichiara inammissibile l'appello per carenza di specifici motivi.

In particolare, la C.T.R. territoriale avrebbe ingiustamente affermato che l'Agenzia, odierna ricorrente allora appellante, si sarebbe limitata a riproporre in appello le deduzioni e le argomentazioni difensive avanzate ai giudici di primo grado.

1.1. Il motivo è fondato.

Questa Corte ha ripetutamente affermato (*ex multis*, tra le più recenti, Cass., Sez. 5 -, Sentenza n. 1030 del 10/01/2024, Rv. 670205-01) che in tema di contenzioso tributario, la riproposizione in appello delle ragioni poste a fondamento dell'originaria impugnazione del



provvedimento impositivo da parte del contribuente ovvero della legittimità dell'accertamento da parte dell'Amministrazione finanziaria, in contrapposizione alle argomentazioni adottate dal giudice di primo grado, assolve l'onere di impugnazione specifica imposto dall'art. 53 del d.lgs. n. 546 del 1992, quando il dissenso investa la decisione nella sua interezza e, comunque, ove dall'atto di gravame, interpretato nel suo complesso, siano ricavabili in modo inequivoco, seppur per implicito, i motivi di censura.

L'Agenzia delle Entrate, con il primo motivo di ricorso, riproducendo ampi stralci dell'atto di appello, ha dato atto di avere sottoposto alla cognizione della C.T.R. articolate e motivate censure contro la sentenza di primo grado, sicché la proposta censura di violazione dell'art. 53 del d.lgs. n. 546 del 1992 da parte del giudice di appello coglie nel segno.

2. Con il secondo motivo di ricorso, rubricato *"Violazione e falsa applicazione degli artt. 12 e 13 bis del d.l. n. 78/2009 e 14 del d.l. n. 350/2001 in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3 c.p.c."*, l'Agenzia delle Entrate censura la sentenza impugnata nella parte in cui riconduce alle movimentazioni di capitali rilevate nell'anno d'imposta 2008, oggetto della ripresa fiscale, gli effetti della dichiarazione riservata presentata dal [REDACTED] nell'anno 2009 allo scopo di fruire dei benefici dello scudo fiscale.

In particolare, l'Agenzia censura la sentenza impugnata per aver considerato rispettate, nel caso di specie, le condizioni previste dall'art. 13 bis del d.l. n. 78 del 2009 per godere del beneficio dello "scudo fiscale" di cui all'art. 14 del d.l. n. 350 del 2001.

Deduce l'Agenzia che, in sede di verifica della regolarità delle operazioni di emersione, essa è tenuta a controllare, tra gli altri requisiti, che il contribuente detenga illegalmente all'estero attività finanziarie e che egli in conseguenza ed in seguito alla dichiarazione riservata avente ad oggetto le attività finanziarie illegalmente detenute



all'estero, abbia effettivamente ricondotto in patria o regolarizzato quelle attività.

Tanto premesso, l'Agenzia ricorrente censura la sentenza impugnata in quanto la C.T.R. non avrebbe considerato che, anche a ritenere realizzati gli effetti dello scudo fiscale con riferimento all'attività finanziaria oggetto di regolarizzazione (certificato obbligazionario emesso dalla società lussemburghese nel 2007), non era comunque possibile sostenere che la provvista oggetto dell'attività finanziaria rimpatriata o regolarizzata potesse ricondursi ai capitali movimentati sui conti oggetto di indagine finanziaria da parte dell'ufficio.

2.1. Il motivo è fondato.

L'affermazione della C.T.R. secondo la quale la dichiarazione riservata presentata agli effetti dello scudo fiscale nel 2009 spiega i suoi effetti anche in relazione ai movimenti di capitale oggetto di ripresa fiscale per il 2008 da parte dell'Agenzia delle Entrate è palesemente illogica. La circolare n. 52 dell'8/10/2010 dell'Agenzia delle Entrate, in ottemperanza alle disposizioni della normativa primaria, stabilisce, tra i requisiti per accedere ai benefici del cd. "scudo fiscale", che i capitali oggetto di rimpatrio o di regolarizzazione fossero detenuti all'estero alla data del 31/12/2008.

Ne consegue che se la stessa Agenzia delle Entrate, nello svolgimento della sua indagine finanziaria nei confronti dell'odierno contribuente in relazione all'anno d'imposta 2008, ha rilevato movimenti di capitale in entrata e in uscita dai conti correnti italiani asseritamente riconducibili, direttamente o indirettamente, al [REDACTED] tali capitali alla data del 31/12/2008 già non erano più detenuti all'estero, con la conseguenza che gli effetti dello "scudo", quand'anche quest'ultimo fosse stato correttamente perfezionato, non potevano estendersi ai movimenti di capitale rilevati nel 2008 sui conti correnti riconducibili al contribuente.



Coglie, inoltre, nel segno la difesa dell'Agenzia delle Entrate quando evidenzia che il possesso da parte del contribuente di un titolo obbligazionario emesso dalla società lussemburghese nel 2007 non ha alcuna rilevanza probatoria al fine di invocare gli effetti dello "scudo fiscale" con riferimento alla ripresa fiscale esercitata in relazione ai movimenti di capitale del 2008: il possesso del detto titolo, infatti, prova solo che il contribuente era un obbligazionista e, in sintesi, un creditore della società, ma non prova nulla circa la provenienza dei capitali movimentati sui conti correnti riconducibili al contribuente nel 2008.

Peraltro, come si è detto, ammesso anche che tali capitali fossero quelli detenuti all'estero e fossero causalmente riconducibili al titolo obbligazionario posseduto dal [REDACTED] essi comunque non potrebbero giovare, di fronte all'accertamento condotto dall'Agenzia, degli effetti dello scudo fiscale perfezionato nel 2009, visto che comunque non sarebbero più stati detenuti all'estero alla data del 31/12/2008.

3. Con il terzo motivo di ricorso, rubricato *"Violazione e falsa applicazione dell'art. 32 d.P.R. 600/73 in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3 c.p.c."*, l'Agenzia delle Entrate censura la sentenza impugnata per avere omesso completamente di esaminare la questione relativa ai numerosi movimenti bancari su conti direttamente o indirettamente riconducibili al [REDACTED] la cui giustificazione dal punto di vista fiscale è rimasta indimostrata.

3.1. Il motivo è assorbito dall'accoglimento dei primi due motivi.

Il giudice del rinvio, riesaminando nel merito i motivi di appello dell'Agenzia, dopo aver deciso, conformemente alle indicazioni rese da questa Suprema Corte nella presente ordinanza, circa gli effetti dello scudo fiscale sull'accertamento tributario che qui viene in rilievo e circa l'esistenza di una interposizione tra il contribuente e il fisco di meri schermi soggettivi per dissimulare l'imputabilità a lui dei movimenti di



capitali ripresi a tassazione, valuterà la fondatezza delle eventuali giustificazioni rese dal [REDACTED] circa la non imponibilità, ai sensi dell'art. 32, comma 1, n. 2, del d.P.R. n. 600 del 1973, dei movimenti di capitale ripresi a tassazione con l'avviso di accertamento impugnato.

4. Il ricorso è accolto, la sentenza è cassata e la causa è rinviata, anche per le spese, alla CGT-2 della Campania, sezione distaccata di Salerno, in diversa composizione.

P.Q.M.

Accoglie i primi due motivi di ricorso, assorbito il terzo.

Cassa la sentenza impugnata e rinvia la causa, per nuovo esame, alla Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado della Campania, sezione distaccata di Salerno, che, in diversa composizione, regolerà anche le spese del presente giudizio.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio del 20 novembre 2025.

Il Presidente
(Andreina Giudicepietro)

