

Cassazione civile sez. trib., 29/09/2025, n. 26372

FATTI DI CAUSA

1. L'Agenzia delle Entrate - Direzione provinciale di Milano accertava un maggior reddito imponibile nei confronti di Co.Ma. per l'anno 2005, determinando una maggiore imposta IRPEF e un'imposta sostitutiva sui redditi soggetti a tassazione separata, con relative addizionali.

1.1. Tale atto veniva emesso a seguito di attività di verifica effettuata dalla Guardia di Finanza, relativamente all'inchiesta c.d. "Pessina", che interessava il ricorrente per le annualità dal 2002 al 2008 e nell'ambito della quale fu acquisito un notebook da cui furono estrapolati i dati riguardanti oltre 570 aziende italiane, titolari di disponibilità finanziarie detenute all'estero e non dichiarate al fisco italiano, ivi comprese le disponibilità detenute dal contribuente presso un istituto bancario elvetico.

2. Il contribuente impugnava l'atto avanti alla CTP di Milano che accoglieva il ricorso.

3. Interposto gravame dall'Ufficio, la CTR della Lombardia, con la sentenza indicata in epigrafe, riteneva la fondatezza dell'appello e, per effetto, confermava la legittimità dell'avviso di accertamento impugnato.

4. Avverso tale sentenza ha proposto ricorso per cassazione Co.Ma., sulla base di cinque motivi, illustrato con memoria ex art. 380-bis.1 c.p.c.

Il ricorrente ha, inoltre, depositato ex art. 372 c.p.c. la sentenza della CTR della Lombardia n. 5630/2017, depositata il 27/12/2017, con attestazione del passaggio in giudicato.

L'Agenzia delle Entrate ha resistito con controricorso.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Preliminarmente, si rileva che la sentenza depositata dal ricorrente non è idonea a costituire un giudicato esterno con effetto vincolante sul presente giudizio, trattandosi di decisione che, seppure in fattispecie analoga, ha annullato l'avviso di accertamento per il diverso anno di imposta 2006.

1.1. Va, in primo luogo, rammentato a tale riguardo che la sentenza del giudice tributario con la quale si accertano il contenuto e l'entità degli obblighi del contribuente per un determinato anno d'imposta fa stato, nei giudizi relativi ad imposte dello stesso tipo dovute per gli anni

successivi, ove pendenti tra le stesse parti, solo per quanto attiene a quegli elementi costitutivi della fattispecie che, estendendosi ad una pluralità di periodi di imposta, assumano carattere tendenzialmente permanente, mentre non può avere alcuna efficacia vincolante quando l'accertamento relativo ai diversi anni si fondi su presupposti di fatto relativi a tributi differenti ed a diverse annualità (Cass. Sez. 5, n. 38950/2021; Sez. 5, n. 6953/2015).

1.2. Ancora, va ricordato che in materia tributaria, l'effetto vincolante del giudicato esterno opera nel caso di giudizi identici per soggetti, causa petendi e petitum ma nei soli limiti dell'accertamento delle questioni di fatto e non anche in relazione alle conseguenze giuridiche (Cass. Sez. 5, n. 6405/2025).

2. Con il primo motivo di ricorso si denuncia, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3, c.p.c., la violazione e falsa applicazione degli artt. 12, commi 2 e 2 bis, del D.L. 78/2009, 3 e 10 della L. 212/2000, 11, comma 1, disp. prel. c.c. e 3 e 24 Cost.

2.1. Il ricorrente censura l'impugnata sentenza per avere affermato che la disposizione introdotta dal comma 2 dell'art. 12 del citato D.L. n. 78 del 2009 ha natura processuale, e dunque riconosciuto la sua portata retroattiva, contrariamente a quanto predicato da questa Corte con costante orientamento.

2.2. Viene, inoltre, sostenuto che anche le previsioni di cui ai commi 2-bis e 2-ter dello stesso articolo andrebbero considerate prive di efficacia retroattiva, essendo la loro applicazione collegata all'operatività della presunzione legale posta dal precedente comma 2 e dunque, nella specie, non si applicherebbe il raddoppio dei termini per l'accertamento previsto dall'art. 12, comma 2-bis, con conseguente decadenza dal potere impositivo dell'Amministrazione finanziaria.

3. Con il secondo motivo di ricorso il contribuente lamenta, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 5, c.p.c., 2, l'omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio che è stato oggetto di discussione tra le parti, deducendo che i giudici d'appello hanno mancato di pronunciarsi sulla natura dei recuperi a tassazione contenuti nell'accertamento da cui si evinceva che, nel caso di specie, l'Ufficio non aveva applicato la presunzione prevista dal comma 2 dell'art. 12 del D.L. 78/2009, con la conseguenza che alla fattispecie non poteva nemmeno applicarsi il raddoppio dei termini previsto dal comma 2 bis dell'art. 12 cit.

4. Con il terzo strumento di impugnazione il ricorrente lamenta, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3, c.p.c., la violazione e falsa applicazione dell'art. 12, commi 2 e 2 bis, e 43, comma 1, del D.P.R. 600/1973.

Deduce il ricorrente che i giudici di appello hanno erroneamente ritenuto che il comma 2 bis dell'art. 12 cit. legittimasse la notifica nei termini prescritti dall'art. 43, comma 1, del D.P.R. 600/1973, raddoppiati, dell'avviso di accertamento contenente il recupero a tassazione dei

redditi generati da capitali detenuti all'estero, oltre che di importi determinati applicando la presunzione di fruttuosità di cui all'art. 6 del D.L. 167/1990, in violazione del medesimo comma 2 bis che invece limita l'applicabilità del raddoppio dei termini prescritti dall'art. 43, comma 1, del D.P.R. 600/1973 agli accertamenti basati sulla presunzione di cui al comma 2 dell'art. 12.

5. Con il quarto motivo di ricorso si denuncia, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3, c.p.c., la violazione e falsa applicazione degli artt. 63, par. 1 e 64, par. 1 del T.F.U.E., sostenendosi che l'applicazione all'accertamento notificato al ricorrente della previsione di raddoppio dei termini contenuta nel comma 2 bis dell'art. 12 del D.L. 78/2009, costituirebbe anche una violazione dell'art. 63, par. 1, del T.F.U.E., in quanto tale norma si risolverebbe in una restrizione ai movimenti di capitali tra Stati membri e Paesi terzi, vietata dall'art. 64, par. 1, del T.F.U.E., in quanto non in vigore alla data del 31 dicembre 1993.

6. Con il quinto motivo di ricorso si denuncia, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 4, c.p.c., la nullità della sentenza o del procedimento per omessa pronuncia sull'eccezione di errata applicazione della presunzione di fruttuosità di cui all'art. 6, D.L. 167/1990, e sull'errata tassazione degli interessi così determinati ai fini delle imposte sui redditi, in violazione degli artt. 36, comma 2, n. 4, 61 del D.Lgs. 546/1992, 112 e 132 c.p.c. e 118 disp. att. c.p.c., nonché 111 Cost.

Rileva il ricorrente che, nella sentenza impugnata, la Commissione Tributaria Regionale della Lombardia si è limitata ad affermare che circa il quantum della pretesa l'Ufficio ha ben motivato e dettagliato la natura degli importi ripresi a tassazione.

Tale motivazione, afferma, è meramente apparente in quanto non spiega le ragioni per le quali è stata respinta l'eccezione di errata applicazione della presunzione di fruttuosità prevista dall'art. 6 del D.L. 167/1990, in relazione alla determinazione degli interessi generati dalle attività finanziarie detenute presso Credit Suisse.

7. Il primo, secondo, terzo e quinto motivo di ricorso, da trattarsi unitariamente stante la stretta connessione, sono, solo in parte, fondati e vanno, pertanto, accolti nei limiti di seguito illustrati.

7.1 Le questioni che essi veicolano sono state più volte affrontate negli ultimi anni da questa Corte, il quale in subiecta materia ha enunciato i seguenti principi di diritto, ormai consolidati: 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. Viceversa, hanno natura procedimentale e non sostanziale, e soggiacciono perciò² al principio *tempus regit actum*³, le previsioni di cui ai commi 2-bis e 2-ter del medesimo art. 12, 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 lâ?omessa denuncia delle disponibilit  finanziarie detenute allâ?estero, sicch  esse si applicano anche per i periodi dâ?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 applicabilit  della presunzione legale di cui allâ?art. 12, comma 2³ (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).

7.2.   stato, inoltre, posto in risalto che, sebbene la disposizione di cui al menzionato art. 12, comma 2, del D.L. n. 78 del 2009 sia insuscettibile di applicazione retroattiva agli anni dâ?imposta antecedenti alla data della sua entrata in vigore, â?lâ?Ufficio pu ² ricorrere ai medesimi fatti oggetto della suddetta presunzione legale (redditi occultamente detenuti in Paesi a fiscalit  privilegiata e non dichiarati) â?sub specie  di presunzione semplice  (cfr. Cass. n. 33893/2019, Cass. n. 6154/2021, Cass. n. 6570/2021, Cass. n. 33965/2023, Cass. n. 4641/2024).

7.3. Si   ulteriormente precisato che la norma recata dal successivo comma 2-bis deve essere letta nel senso che il raddoppio dei termini ivi previsto opera sia nel caso in cui lâ?accertamento si fondi sulla presunzione legale posta dal comma 2, sia in quello in cui lâ?Ufficio, senza ricorrere a tale presunzione, siccome non applicabile retroattivamente, contesti la sottrazione a tassazione di redditi esportati in Paesi o territori a fiscalit  privilegiata facendo uso, secondo le regole probatorie ordinarie, di presunzioni semplici qualificate ex art. 2729, comma 1, c.c. dalla gravit  , precisione e concordanza.

7.4. Giustifica tale equiparazione la â?ratio  della disciplina, palesata dal comma 1 del menzionato art. 12 del D.L. n. 78, il quale chiarisce che le norme contenute in detto articolo sono dirette a dare attuazione a unâ?intesa fra gli Stati aderenti allâ?Organizzazione per la Cooperazione e lo Sviluppo Economico (OCSE) in materia di emersione di attivit  economiche e finanziarie detenute in Paesi aventi regimi fiscali privilegiati, fornendo agli uffici finanziari strumenti pi ¹ efficaci (fra i quali il raddoppio dei termini per lâ?accertamento) per contrastare, con o senza lâ?ausilio della presunzione legale di cui al comma 2, il fenomeno dellâ?allocazione nei cd. â?paradisi fiscali  delle disponibilit  formate con redditi sottratti alla tassazione nazionale (cfr. Cass. n. 29632/2019, Cass. n. 35840/2022, Cass. n. 5964/2024).

7.5. Per quanto, poi, specificamente attiene alle sanzioni amministrative pecuniarie di natura tributaria contemplate per lâ?ipotesi di violazione dellâ?obbligo di dichiarazione annuale di cui allâ?art. 4, comma 1, del D.L. n. 167 del 1990, convertito in L. n. 227 del 1990,   stato

sottolineato che il termine di decadenza dal potere di irrogazione deve essere individuato, all'interno della previsione racchiusa nell'art. 20 del D.Lgs. n. 472 del 1997, non in quello che fa riferimento al tempo di commissione della violazione, bensì in quello maggiore fissato per l'accertamento del tributo, tenuto conto del raddoppio dei termini introdotto dai commi 2-bis e 2-ter dell'art. 12 del D.L. n. 78 del 2009, aventi efficacia retroattiva (cfr. Cass. n. 30742/2018, Cass. n. 8653/2022, Cass. n. 35840/2022).

7.6. Si Ã, altresì, puntualizzato che la descritta soluzione ermeneutica non contrasta con l'art. 3, comma 1, del D.Lgs. n. 472 del 1997, atteso che l'applicazione a ritroso della sanzione, 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 Ã di gran lunga antecedente alle annualità pregresse passibili di accertamento in forza dell'art. 12, comma 2-bis, del D.L. n. 78 (cfr. Cass. n. 29632/2019, Cass. n. 12745/2020, Cass. n. 35840/2022).

8. Ricostruito il quadro normativo e giurisprudenziale di riferimento, va osservato che nel caso in esame la CTR Ã effettivamente incorsa nella denunciata violazione dell'art. 12, comma 2, del citato decreto-legge.

8.1. Stante la natura sostanziale della norma in questione, i giudici di seconde cure avrebbero dovuto trarne la conseguenza che la presunzione da essa istituita Ã applicabile soltanto per il tempo successivo alla data della sua entrata in vigore (1 luglio 2009), in virtÃ del principio di irretroattività della legge sancito dall'art. 11, comma 1, disp. prel. c.c.

8.2. D'altro canto, se Ã pur vero che, come innanzi si Ã avuto modo di chiarire, l'Ufficio puÃ ricorrere ai medesimi fatti oggetto della suddetta presunzione legale (redditi occultamente detenuti in Paesi a fiscalitÃ privilegiata e non dichiarati) di presunzione semplice, Ã nondimeno vero che nella presente fattispecie il collegio d'appello si Ã limitato ad applicare la norma di cui all'art. 12, comma 2, del D.L. n. 78 del 2009, facendone conseguire l'automatica inversione dell'onere probatorio in capo alla contribuente, cosÃ incorrendo in error in iudicando per mancata conformazione ai principi ora esposti.

9. Il quarto motivo di ricorso Ã infondato.

9.1. Nella specie, le raggiunte conclusioni non risultano inficiate dal richiamo fatto operato dal ricorrente alla sentenza della Corte di Giustizia UE del 15 febbraio 2017, resa nel procedimento C-317/15, secondo la quale la possibilità che l'articolo 64, paragrafo 1, TFUE riconosce agli Stati membri di applicare restrizioni ai movimenti di capitali che implicino la prestazione di servizi finanziari vale parimenti per quelle che, come il termine di rettifica fiscale prolungato, non riguardano il prestatore di servizi le condizioni e le modalità della prestazione di servizi.

10. La disamina della questione prospettata postula, di necessità, una breve ricostruzione del quadro normativo e giurisprudenziale di riferimento.

10.1. L'art. 63 del TFUE, in materia di libera circolazione dei capitali, così dispone:¹ 1. Nell'ambito delle disposizioni previste dal presente capo sono vietate tutte le restrizioni ai movimenti di capitali tra Stati membri, nonché tra Stati membri e Paesi terzi. 2. Nell'ambito delle disposizioni previste dal presente capo sono vietate tutte le restrizioni sui pagamenti tra Stati membri, nonché tra Stati membri e Paesi terzi.² Secondo quanto disposto dalla norma citata, la libera circolazione dei capitali si estende, quindi, anche agli Stati terzi.

10.2. Dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia dell'UE emerge che le misure vietate dal menzionato art. 63, in quanto comportanti restrizioni ai movimenti di capitali, comprendono quelle che risultano idonee a dissuadere i non residenti dal compiere investimenti in uno Stato membro o i residenti di detto Stato membro dal compierne in altri Stati (Corte di Giustizia 10 aprile 2014, *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company*, C-190/12; Corte di Giustizia 22 novembre 2018, *Sofina e a.*, C-575/17; Corte di Giustizia 13 novembre 2019, *College Pension Plan of British Columbia* C-641/17; Corte di Giustizia 18 dicembre 2007, *Skatteverket*, C-101/05; Corte di Giustizia 10 febbraio 2011, *Haribo Lakritzen Hans Riegel e Österreichische Salinen*, C-436/08 e C-437/08; Corte di Giustizia 10 maggio 2012, *Santander*, da C-338/11 a C-347/11; Corte di Giustizia, 30 gennaio 2020, *Kfz-In-Aktienfonds Deka*, C-156/17).

10.3. La libertà di circolazione dei capitali subisce, tuttavia, alcune eccezioni.

Segnatamente, in base all'art. 65, paragrafo 1, lettera a), del TFUE, la previsione di cui al precedente art. 63 non pregiudica il diritto degli Stati membri di applicare le pertinenti disposizioni della loro legislazione tributaria operanti una distinzione fra i contribuenti che non si trovano nella medesima situazione per quanto riguarda il loro luogo di residenza o il luogo di collocamento del loro capitale.

10.4. La Corte di Giustizia ha peraltro chiarito che tale norma, apportando una deroga al principio fondamentale della libera circolazione dei capitali, non può essere interpretata nel senso che qualsiasi legislazione tributaria che introduca una distinzione fra i contribuenti in base al luogo in cui risiedono o allo Stato nel quale investono i loro capitali sia automaticamente compatibile con il Trattato dell'Unione.

Invero, la deroga in parola soggiace essa stessa a una limitazione per effetto di quanto previsto dal paragrafo 3 del medesimo art. 65 del TFUE, il quale stabilisce che le misure e le procedure nazionali di cui al paragrafo 1 non devono costituire un mezzo di discriminazione arbitraria, né una restrizione dissimulata al libero movimento dei capitali e dei pagamenti di cui all'articolo 63 (cfr. Corte di Giustizia 24 novembre 2016, *SECIL-Companhia Geral de Cal e Cimento SA*, C-464/14; Corte di Giustizia, 10 aprile 2014, *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company*, C-190/12).

10.5. Le differenze di trattamento autorizzate dall'art. 65, paragrafo 1, lettera a), del TFUE vanno, pertanto, tenute distinte dalle discriminazioni vietate dal paragrafo 3 dello stesso articolo.

10.6. Per potersi considerare legittime, le anzidette differenze devono essere giustificate da ragioni di interesse generale o altrimenti riguardare situazioni non comparabili (cfr. Corte di Giustizia 24 novembre 2016, SECIL-Companhia Geral de Cal e Cimento SA, C-464/14; Corte di Giustizia 10 maggio 2012, Santander Asset Management SGIIC e a., da C-338/11 a C-347/11; Corte di Giustizia 10 febbraio 2011, Haribo Lakritzen Hans Riegel e Österreichische Salinen, C-436/08 e C-437/08).

Più in particolare, si è ritenuto che ricorrano ragioni imperative di interesse generale, idonee a giustificare una diversità di trattamento, quando sia necessario garantire l'efficacia dei controlli fiscali (cfr. Corte di Giustizia 6 ottobre 2011, Commissione/Portogallo, C-493/09), sempreché la normativa di uno Stato membro subordini il riconoscimento di un vantaggio tributario al rispetto di determinati requisiti la cui osservanza possa essere verificata unicamente tramite informazioni rese dalle competenti autorità di uno Stato terzo e, in assenza di un obbligo convenzionale per il predetto Stato terzo di fornire le informazioni richieste, risulti impossibile ottenere chiarimenti dal medesimo (cfr. Corte di Giustizia 24 novembre 2016, SECIL-Companhia Geral de Cal e Cimento SA, cit.; Corte di Giustizia 10 febbraio 2011, Haribo Lakritzen Hans Riegel e Österreichische Salinen, cit.).

10.7. Nel solco tracciato dalla giurisprudenza unionale, questa Corte regolatrice ha ribadito che la circostanza per cui il contribuente non sia residente in uno Stato membro non preclude a priori la rilevanza dell'art. 63 del TFUE (cfr. Cass. n. 21454/2022, Cass. n. 21475/2022, Cass. n. 21479/2022, Cass. n. 21480/2022, Cass. n. 21481/2022, Cass. n. 21598/2022).

Coerentemente con tale impostazione, è stato quindi affermato: che in tema di ritenute applicabili sui dividendi distribuiti, negli anni dal 2007 al 2010, da società residenti in Italia a fondi d'investimento mobiliare residenti negli Stati Uniti, l'art. 10, par. 2, lett. b) della Convenzione Italia-U.S.A., per il quale l'imposta applicata dallo Stato di residenza della società che paga i dividendi non può eccedere il 15 per cento dell'ammontare lordo, va interpretato secondo il canone di buona fede ex art. 31 del Trattato di Vienna ed i principi della fiscalità comunitaria ed internazionale, per evitare la violazione dell'art. 63 TFUE in tema di libera circolazione dei capitali tra Stati membri e Paesi terzi nel senso che anche ai dividendi pagati da società residenti ai fondi d'investimento mobiliare aperti statunitensi si applica l'aliquota del 12,5 per cento, cui erano assoggettati ratione temporis, sul risultato della gestione, i fondi comuni mobiliari aperti residenti, ai sensi dell'art. 9, comma 2, della L. n. 77 del 1983 (cfr. Cass. n. 21454/2022); che, al fine di escludere la legittima applicazione di una differente aliquota nella tassazione dei dividendi percepiti da fondi pensione italiani e statunitensi, non assume rilevanza la Convenzione Italia-Usa contro le doppie imposizioni, tanto meno, la previsione dell'art. 27, comma 3, del D.P.R. n. 600 del 1973,

risultando, invece, decisiva l'applicazione del principio generale di libera circolazione dei capitali di cui all'art. 63 del Trattato sul funzionamento dell'Unione Europea, non ricorrendo un'ipotesi in cui si possa operare eccezione a tale principio, ai sensi dell'art. 65 del medesimo Trattato (cfr. Cass. n. 25691/2022); che in tema di ritenute applicabili sui dividendi distribuiti, negli anni dal 2010 al 2012, da società residenti in Italia a fondi pensione residenti in Stati terzi, ricorrono ragioni imperative di interesse generale idonee a giustificare una diversità di trattamento, restando esclusa la violazione dell'art. 63 T.F.U.E. in tema di libera circolazione dei capitali tra Stati membri e Paesi terzi, laddove detti Stati terzi siano inseriti nella c.d. black list dei Paesi che non garantiscono un adeguato scambio di informazioni, secondo quanto previsto dall'art. 168-bis T.U.I.R. (cfr. Cass. n. 11719/2023; Cass. n. 15072/2024).

11. Alla stregua del surriferito insegnamento giurisprudenziale, al quale si intende dare continuità, deve escludersi che nel caso in esame sussista la denunciata violazione dell'art. 63, paragrafo 1, del TFUE, considerato che nella cd. "black list" di cui all'art. 1 del Decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze 21 novembre 2001, richiamato dall'art. 12, comma 2, del D.L. n. 78 del 2009, figurava all'epoca dei fatti anche la Svizzera, territorio nel quale erano detenuti gli investimenti esteri non dichiarati dal contribuente.

Dal momento che il significato della norma comunitaria appare evidente, anche per essere stato chiarito dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia, si deve da non lasciare adito ad alcun ragionevole dubbio sulla corretta soluzione da fornire alla questione sollevata (cd. teoria dell'*acte clair*), non si ravvisano i presupposti per il rinvio pregiudiziale ex art. 267 del TFUE (cfr. Cass. n. 2822/2024, paragrafo 12.3).

12. In definitiva, va disposta, nei limiti innanzi precisati con riferimento al primo, secondo, terzo e quinto motivo, la cassazione dell'impugnata sentenza, con rinvio alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia, in diversa composizione, la quale procederà a un nuovo esame della controversia, uniformandosi ai principi di diritto innanzi espressi.

12.1. Nell'assolvere il compito affidatogli, il giudice del rinvio dovrà, quindi, tenere conto anche di quanto sopra rimarcato a proposito della presunzione legale di evasione posta dall'art. 12, comma 2, del D.L. n. 78 del 2009, ovvero che, sebbene essa risulti inapplicabile al caso di specie, occorrerà comunque valutare se i fatti che ne formano oggetto possano eventualmente dare fondamento a una presunzione semplice in favore dell'Amministrazione Finanziaria, valevole fino a prova contraria.

Al medesimo giudice viene pure rimessa la pronuncia sulle spese del presente giudizio di legittimità, a norma dell'art. 385, comma 3, seconda parte, c.p.c.

P.Q.M.

La Corte accoglie il primo, secondo, terzo e quinto motivo di ricorso, nei sensi di cui in motivazione, e rigetta il quarto motivo;

cassa la sentenza impugnata in relazione ai motivi cos'è come accolti e rinvia la causa alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia, in diversa composizione, anche per la pronuncia sulle spese del presente giudizio di legittimità .

Cos'è deciso in Roma, il 23 settembre 2025.

Depositata in Cancelleria il 29 settembre 2025.

Campi meta

Massima : *In materia di accertamento dei redditi derivanti da attività finanziarie detenute in Stati o territori a regime fiscale privilegiato, le disposizioni introdotte dall'Art. 12 del D.L. n. 78 del 2009 (convertito con modif. dalla L. n. 102 del 2009) devono essere distinte in base alla loro natura giuridica e applicabilità temporale.*

Supporto Alla Lettura :

ACCERTAMENTO TRIBUTARIO

L'accertamento tributario (o fiscale) è il complesso degli atti della pubblica amministrazione volti ad assicurare l'attuazione delle norme impositive. L'attività di accertamento delle imposte da parte degli uffici finanziari ha carattere meramente eventuale, essendo prevista nel nostro sistema l'autoliquidazione dei tributi più importanti da parte del contribuente stesso, tramite l'istituto della dichiarazione. Gli uffici intervengono quindi soltanto per rettificare le dichiarazioni risultate irregolari o nel caso di omessa presentazione delle stesse. A seconda del metodo di accertamento utilizzato, questo può essere:

- **analitico:** attraverso l'analisi della documentazione contabile e fiscale;
- **analitico-induttivo:** cioè misto, basato su un esame documentale e presunzioni, di norma fondate su elementi gravi, precisi e concordanti, salvo in caso di omessa dichiarazione o di contabilità inattendibile/omessa;
- **induttivo:** attraverso l'utilizzo esclusivo di presunzioni che possono essere anche esclusivamente semplici;
- **sintetico:** fondato su coefficienti ministeriali.