

CORTE DI CASSAZIONE  
Ordinanza 6 febbraio 2026, n. 2495

Svolgimento del processo

1. In data 13 aprile 2012 (presso l'Ufficio di Treviso) e in data 11 maggio 2012 (presso l'unità territoriale di Conegliano Veneto) A.A. presentava istanza di rimborso delle somme di Euro 387.507,13 e di Euro 607.492,00 (per complessivi Euro 994.999,13) che la società Capital Investment Trust società fiduciaria e di revisione Spa (d'ora innanzi: CIT) aveva versato su suo mandato.

La CIT, infatti, aveva presentato, in data 29 aprile 2002, sei dichiarazioni riservate alle attività emerse, ai sensi del D.L. 25 settembre 2001, n. 350, conv. dalla L. 21 novembre 2001, n. 409 (c.d. "scudo fiscale"), per attività finanziarie di complessivi Euro 15.127.500,00 e denaro per Euro 372.785,00, cui corrispondeva la somma dovuta del 2,5%, pari ad Euro 387.507,13. Successivamente, in data 15 maggio 2002, aveva presentato ulteriori sette dichiarazioni riservate, per attività finanziarie di complessivi Euro 23.684.700,00 e denaro per Euro 614.976,00, cui corrispondeva la somma dovuta del 2,5% di Euro 607.492,00.

Veniva quindi complessivamente versata, quale imposta sostitutiva dovuta ai sensi dell'art. 12, comma 1, D.L. n. 350/2001, conv. dalla L. 409/2001, la somma di Euro 994.999,13.

1.1. Successivamente, a seguito di verifica fiscale, in data 30 settembre 2011 e 21 ottobre 2011, A.A. riceveva la notifica di n. 8 avvisi di accertamento, con i quali gli erano contestate irregolarità nelle dichiarazioni fiscali per gli anni dal 2002 al 2009, con conseguente rideterminazione delle imposte dovute.

Tramite atti di accertamento con adesione sottoscritti con l'Agenzia delle Entrate in data 23 febbraio 2012, ai sensi

dell'art. 7 del D.Lgs. 19 giugno 1997, n. 218, il contribuente definiva i citati avvisi di accertamento.

In esito a tali accertamenti, l'operazione di "rimpatrio" dei capitali veniva ritenuta inefficace dall'Ufficio, in quanto meramente fittizia.

A seguito di tale invalidità dello "scudo fiscale", A.A. chiedeva il rimborso dell'imposta sostitutiva a suo tempo versata; su tale istanza di formava il silenzio-rifiuto da parte dell'Ufficio.

2. Avverso tale silenzio-rifiuto A.A. proponeva ricorso dinanzi alla Commissione Tributaria Provinciale di Treviso la quale, con sentenza n. 96/2019, depositata l'8 maggio 2019, rigettava il ricorso.

3. Interposto gravame dal contribuente, la Commissione Tributaria Regionale del Veneto, con sentenza n. 1311/2021, pronunciata il 7 settembre 2021 e depositata in segreteria il 3



novembre 2021, accoglieva l'appello, dichiarando il diritto del ricorrente alla restituzione di quanto versato in esecuzione dello scudo fiscale, con compensazione delle spese di lite.

4. Avverso tale sentenza ha proposto ricorso per cassazione l'Agenzia delle Entrate, sulla base di due motivi (ricorso notificato il 4 gennaio 2022).

Resiste con controricorso A.A.

5. Con decreto presidenziale del 9 giugno 2025 è stata quindi fissata la discussione del ricorso dinanzi a questa sezione per l'adunanza in camera di consiglio dell'8 ottobre 2025, ai sensi degli artt. 375, comma 2, e 380-bis.1 c.p.c.

È intervenuto il Pubblico Ministero, in persona del sost. prov. gen. dott. Fulvio Troncone, che ha concluso per il rigetto del ricorso.

Il controricorrente ha depositato memoria.

Motivi della decisione

1. Il ricorso in esame, come si è detto, è affidato a due motivi.

1.1. Con il primo motivo l'Ufficio deduce violazione e falsa applicazione dell'art. 2, comma 3, D.Lgs. n. 218/1997, nonché violazione degli artt. 12, 13 e 14 del D.L. n. 350/2001, conv. dalla L. n. 409/2001, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3), c.p.c.

Rileva, in particolare, che la decisione della C.T.R. era errata, in quanto l'adesione allo scudo fiscale aveva determinato, quale effetto, la preclusione degli accertamenti per gli anni d'imposta antecedenti alla dichiarazione di emersione, per cui - una volta accertata la simulazione e la fittizietà delle attività di rimpatrio di capitali - non vi era correlazione tra gli importi versati a seguito delle dichiarazioni di rimpatrio e gli importi oggetto degli avvisi di accertamenti relativi agli anni d'imposta dal 2002 al 2009; in ogni caso, prosegue l'Ufficio, il pagamento delle somme in questione rappresentava comunque un pagamento spontaneo irripetibile, di cui scaturivano gli effetti "premiali" di cui all'art. 14 D.L. n. 350/2001.

1.2. Con il secondo motivo viene eccepita, invece, violazione e falsa applicazione degli artt. 2033 e 2041 c.c., in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3), c.p.c.

Rileva l'Agenzia delle Entrate che erroneamente la C.T.R. aveva affermato che il versamento dell'imposta sostitutiva rappresenterebbe un indebito arricchimento per l'Erario, posto che il pagamento di detta imposta, al momento della voluntary disclosure era comunque dovuto e legittimo, in quanto

corrispondente all'espressa previsione normativa di cui all'art. 12 D.L. n. 350/2001, conv. dalla L. n. 409/2001.

2. I due motivi possono essere esaminati congiuntamente, in quanto strettamente connessi, e sono infondati.



Ed invero, risulta pacifico, nel caso di specie, che l'Ufficio abbia disconosciuto la validità dello scudo fiscale, per mancato rispetto del requisito temporale (la detenzione dei capitali all'estero era rilevata in data successiva al 1 agosto 2001), e perché, in relazione allo scudo del valore di Euro 23.684.700,00 veniva appurato il ritorno dei capitali scudati nei c/c esteri personali del sig. A.A. (v. atto di accertamento con adesione per l'anno d'imposta 2002).

Il contribuente ha aderito a tale disconoscimento, nel suddetto atto di accertamento con adesione.

In questo contesto, è indubbio che il contribuente ha subito l'accertamento dell'Ufficio, per l'anno d'imposta 2002, in quanto lo scudo fiscale al quale aveva aderito nello stesso anno, versando l'imposta sostitutiva, è stato formalmente e definitivamente considerato invalido e, a seguito della dichiarazione di invalidità, ha pagato tutte le imposte definite con l'Ufficio, oltre a sanzioni ed interessi.

Orbene, questa Corte, con ordinanza del 28 febbraio 2023, n. 6035, ha già affermato che: "in tema di scudo fiscale, il contribuente che abbia pagato l'imposta straordinaria per il rimpatrio o la regolarizzazione di attività finanziarie e patrimoniali detenute fuori del territorio dello Stato ex art. 13-bis del D.L. n. 78 del 2009, ove non abbia beneficiato degli effetti di cui all'art. 14, comma 1, del D.L. n. 350 del 2001, essendo stato già raggiunto, prima della dichiarazione di emersione, da uno degli atti contemplati dall'art. 14, comma

7, del medesimo decreto-legge ed abbia corrisposto quanto dovuto in ragione del successivo avviso di accertamento e dell'atto di irrogazione delle sanzioni, ha diritto di ripetere quanto versato a titolo di imposta straordinaria".

Benché la fattispecie ivi esaminata vertesse sul caso di cui all'art. 14, comma 7, del D.L. n. 350/2001, il principio espresso - fondato sulla funzione sostitutiva e affrancante dell'imposta straordinaria - si applica a fortiori quando, come nel presente giudizio, lo scudo sia stato disconosciuto e sia risultato inefficace e le imposte ordinarie siano versate a seguito di accertamento.

Correttamente, pertanto, la C.T.R., preso atto dell'avvenuto pagamento ex novo, da parte del contribuente, di tutte le imposte definite dall'ufficio, oltre a sanzioni e interessi, ha considerato il permanere della detenzione da parte dell'Erario dell'imposta sostitutiva versata priva di causa giustificativa e, quindi, in violazione del principio della doppia imposizione.

La soluzione prospettata dall'Agenzia delle Entrate, volta a distinguere un effetto, per così dire, principale e generale, derivante dal pagamento dell'imposta straordinaria, distinto dagli specifici effetti di cui all'art. 14 D.L. n. 350/2001 non è in linea, peraltro, con l'interpretazione sistematica dell'istituto, strutturato in modo tale da garantire che il pagamento dell'imposta affranchi gli imponibili ai quali si riferisce, con riguardo a tutti i comparti impositivi e contributivi. In caso contrario, si verificherebbe la doppia tassazione del medesimo imponibile.



La stessa Agenzia delle Entrate, peraltro, con la circolare del 1 ottobre 2001, n. 85, occupandosi del D.L. n. 350 del 2001, art. 14, comma 7, ribadiva che le operazioni di emersione non

potevano produrre gli effetti premiali previsti qualora, alla data di presentazione della dichiarazione riservata, la violazione fosse stata già constatata (ovvero fossero iniziati accessi, ispezioni e verifiche o altre attività di accertamento tributario e contributivo di cui il contribuente avesse avuto formale conoscenza) e faceva espresso riferimento ad "un effetto preclusivo alla regolarizzazione", così confermando che le condizioni ivi contemplate erano ostative al perfezionarsi della procedura. Ugualmente, la circolare, occupandosi delle cause ostative di cui all'art. 14, comma 7, cit. non distingueva tra effetti comunque realizzatisi ed altri preclusi, limitandosi a precisare che in tal caso le operazioni di rimpatrio e di regolarizzazione non producevano effetti con riferimento all'anno o agli anni per i quali erano stati notificati avvisi di accertamento o di rettifica ovvero era iniziata un'attività di accertamento.

3. Conseguie il rigetto del ricorso.

Le spese di giudizio seguono la soccombenza della ricorrente, secondo la liquidazione di cui al dispositivo.

Rilevato che risulta soccombente parte ammessa alla prenotazione a debito del contributo unificato per essere Amministrazione pubblica difesa dall'Avvocatura generale dello Stato, non si applica il D.P.R. 30 maggio 2002, n. 115, art. 13, comma 1-quater.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso.

