Civile Ord. Sez. 5 Num. 27907 Anno 2026
Presidente: DI MARZIO PAOLO
Relatore: LA BATTAGLIA LUIGI
Data pubblicazione: 28/10/2026

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 31173/2018 R.G. proposto da:

MEDARDO MARCUCCI MARCO MARIA, anche quale erede di MARCHINI ELENA, rappresentati e difesi dall'avvocato Massimo Campa;

-ricorrenti-

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE, rappresentata e difesa dall'Avvocatura generale dello Stato;

-controricorrente-

avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale della Lombardia n. 1197/2018, depositata il 20/3/2018.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 17/9/2026 dal Consigliere Luigi La Battaglia.

FATTI DI CAUSA

1. Gli odierni ricorrenti impugnarono l'avviso di accertamento n. T9B01QF07027/2014, con il quale l'Agenzia delle Entrate aveva contestato loro, nella qualità di eredi di Paolo Cesare Marcucci, una maggiore imposta IRPEF e addizionale regionale per l'anno 2005, in relazione al reddito correlato a una polizza detenuta dal *de cuius* in paese a fiscalità agevolata.

2. La CTP di Milano rigettò il ricorso, confermando, peraltro, la riduzione dell'importo soggetto a tassazione alla minor somma (già

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

determinata in autotutela dall'Amministrazione finanziaria) di € 388.915,00, in considerazione del cd. scudo fiscale *ex* art. 13-*bis* del d.l. n. 78/2009, del quale il Marcucci si era avvalso.

3. La CTR della Lombardia confermò la sentenza di primo grado, ritenendo inammissibile – in quanto nuovo – il motivo relativo all'inapplicabilità del raddoppio dei termini *ex* art. 43 d.p.r. n. 600/1973; sancendo l'applicabilità dell'art. 12, comma 2, d.l. n. 78/2009 anche a periodi d'imposta anteriori all'entrata in vigore del decreto legge ed osservando, nel merito, «che l'Ufficio [aveva] rilevato giustamente che la regolarizzazione delle somme detenute all'estero *ex* art. 13-*bis*, d.l. n. 78/2009 [era] soltanto parziale, in quando non "scudata" totalmente e precisamente la scopertura [era] stata quantificata correttamente dall'Ufficio in € 388.915,00».

4. Marco Maria Medardo Marcucci ed Elena Marchini hanno proposto ricorso per cassazione, sulla base di quattro motivi. Resiste con controricorso l'Agenzia delle Entrate. Con nota del 29/7/2026, Marco Maria Medardo Marcucci ha comunicato il decesso della madre Elena Marchini, deducendo di proseguire il presente giudizio di legittimità anche nella qualità di unico erede della stessa.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo, il ricorrente deduce la violazione e falsa applicazione dell'art. 57 d.lgs. n. 546/1992 e dell'art. 43 d.p.r. n. 600/1973, per avere la CTR giudicato tardiva l'eccezione di decadenza dell'Agenzia delle Entrate dal termine contemplato dall'ultima delle disposizioni citate, svolta invece sin dal giudizio di primo grado, e basata sull'inapplicabilità al caso di specie del cd. raddoppio dei termini, in ragione del fatto che non era stata elevata (ed allegata all'avviso di accertamento), prima della scadenza del termine ordinario *ex* art. 43, una denuncia penale nei confronti del contribuente Paolo Cesare Marcucci,

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

deceduto prima dell'iscrizione della notizia di reato (avvenuta contro ignoti nel 2014).

1.1. Il motivo è infondato.

In primo luogo, sotto il profilo dell'ammissibilità, si osserva come il ricorrente - a pag. 6 del ricorso - richiami l'avvenuta deduzione di un'eccezione diversa da quella evidenziata dalla sentenza impugnata. E invero, mentre quest'ultima fa riferimento alla dimostrazione dell'avvenuta proposizione della denuncia penale entro il termine ordinario dell'accertamento, il ricorrente si sofferma sul più radicale profilo dell'impossibilità di configurare un reato penalmente rilevante nei confronti di soggetto già deceduto al momento dell'avviso di accertamento. Non risulta, pertanto, ritualmente integrato il presupposto della esatta indicazione del modo e del "luogo" processuale nel quale il ricorrente avesse dedotto, nel giudizio di merito, la questione della cui novità si tratta.

1.2. In ogni caso, con riguardo ai redditi detenuti nei cd. paradisi fiscali, l'art. 12, comma 2-*bis*, del d.l. n. 40/2010, rimanda ai commi primo e secondo dell'art. 43 del d.p.r. n. 600/1973, non già al terzo (aggiunto dall'art. 37, comma 24, d.l. n. 223/2006), che (nella versione *ratione temporis* vigente) contemplava, quale presupposto per il cd. raddoppio dei termini, l'astratta configurabilità di una fattispecie di reato (disponendo che, «in caso di violazione che comporta obbligo di denuncia ai sensi dell'articolo 331 del codice di procedura penale per uno dei reati previsti dal decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, i termini di cui ai commi precedenti sono raddoppiati relativamente al periodo di imposta in cui è stata commessa la violazione»).

Non è superfluo, infine, ricordare che la necessità della presentazione della denuncia penale entro la scadenza dell'originario termine per l'accertamento è stata prevista dal d.lgs. n. 128/2015, il quale ha dettato una disciplina transitoria, facendo salva la previgente disciplina per gli

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

accertamenti notificati entro la data di entrata in vigore della disposizione stessa, ossia il 2 settembre 2015 (disciplina transitoria che non è stata intaccata dalla "seconda disciplina transitoria" di cui all'art. 1, comma 132, della l. n. 208/2015: v. Cass. n. 8181/2025).

Pertanto, per l'accertamento oggetto del presente procedimento (notificato nel dicembre 2014), ai fini del raddoppio del termine non era necessaria la proposizione di una denuncia penale *ex* art. 331 c.p.p.

2. Il secondo motivo di ricorso deduce la violazione e falsa applicazione dell'art. 12, commi 2 e 2-bis, d.l. n. 78/2009, per avere il giudice di merito attribuito a tali disposizioni carattere retroattivo, ad onta della relativa natura sostanziale.

2.1. Il motivo è infondato.

Secondo il consolidato orientamento della giurisprudenza di questa Corte, l'art. 12, comma 2-*bis*, del d.l. n. 78 del 2009 ha natura procedimentale - e soggiace, quindi, al principio *tempus regit actum*, applicandosi, conseguentemente, anche in relazione ai periodi d'imposta antecedenti all'entrata in vigore del suddetto decreto-legge ed indipendentemente dalla suddetta presunzione legale (Cass., n. 33084/2025; v. anche Cass., n. 34129/2025 e, da ultimo, Cass., n. 7086/2026). Il richiamo al secondo comma della menzionata disposizione (che, invece, ha natura sostanziale ed è conseguentemente insuscettibile di applicazione retroattiva), per come operato dal ricorrente, è, invece, inconferente, essendo stata tale disposizione evocata in ambigua commistione con quella di cui al già citato comma 2-*bis*, al solo scopo di giustificare l'inapplicabilità del raddoppio dei termini (profilo con il quale il comma 2 non ha, invero, nulla a che vedere).

3. Con il terzo motivo di ricorso è dedotta la violazione e falsa applicazione dell'art. 13-*bis* d.l. n. 78/2009, nonché l'omesso esame di un fatto decisivo *ex* art. 360, n. 5, c.p.c., per avere la CTR limitato l'efficacia dello scudo fiscale al valore (inferiore a quello iniziale) che la polizza in

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

questione aveva al momento in cui il contribuente se ne è avvalso, mentre "non vi è alcuna differenza di importo che può dirsi "non coperto" dallo scudo, che sana l'intera posizione denunciata dal contribuente" (pag. 25 del ricorso per cassazione).

3.1. Il motivo è inammissibile.

Con riguardo alla denunzia del vizio *ex* art. 360, n. 5, c.p.c., osta all'ammissibilità il limite della cd. doppia conforme, non avendo il ricorrente dimostrato la diversità delle ragioni di fatto poste a base, rispettivamente, della decisione di primo grado e della sentenza di rigetto dell'appello (Cass., n. 5947/2023).

Quanto alla censura di violazione di legge, il ricorrente, nel fare generico riferimento agli estratti di polizza prodotti in primo grado, non ne riporta il contenuto essenziale, né dà conto della sede processuale di merito in cui sia stata data la dimostrazione della diversità di valore della stessa nei due momenti rilevanti (quello dell'originaria sottoscrizione e del "rientro" in virtù dello "scudo fiscale").

4.Il quarto motivo di ricorso denuncia l'omesso esame di un fatto decisivo *ex* art. 360, n. 5, c.p.c., per non avere la sentenza impugnata preso posizione in ordine alle carenze dell'avviso di accertamento impugnato, il quale «risultava carente di fondamentali informazioni, utili e necessarie al contribuente per capire la correttezza dei contenuti, i criteri e le modalità di indagine della Guardia di Finanza, il reale riferimento al nominativo del soggetto accertato e i criteri di modalità di irrogazione delle sanzioni, che il contribuente ha diritto di conoscere nell'atto di contestazione per avere riscontri soggettivi e oggettivi» (pag. 26 del ricorso per cassazione).

4.1. Il motivo è inammissibile, vuoi per la preclusione derivante dalla cd. doppia conforme; vuoi per il suo riferimento non a un fatto storico (come richiesto dalla tipologia di censura di cui al n. 5 dell'art. 360 c.p.c.) ma all'insufficienza della motivazione della sentenza impugnata rispetto

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

alle denunziate carenze dell'avviso di accertamento; vuoi, infine, perché non risultano trascritti i passaggi dell'avviso di accertamento relativi alla documentazione richiamata.

4.1.1. In ogni caso, è lo stesso ricorrente che (a pagg. 27 e s. del ricorso) enumera gli elementi che hanno consentito all'Amministrazione finanziaria di elevare la contestazione in discorso al padre Paolo Cesare Marcucci (l'effettuazione di investimento estero da parte del quale è dimostrata dallo stesso ricorso alla procedura di scudo fiscale), non essendo richiesto che la relativa prova emerga da atti aventi fede privilegiata (si veda Cass., n. 31779/2019, secondo cui, in tema di accertamento tributario, è legittima l'utilizzazione di qualsiasi elemento con valore indiziario, anche acquisito in modo irrituale, ad eccezione di quelli la cui inutilizzabilità discende da specifica previsione di legge e salvi i casi in cui venga in considerazione la tutela di diritti fondamentali di rango costituzionale; nonché, con precipuo riguardo al rientro di capitali "scudati", Cass., n. 4984/2020, alla cui stregua, al fine di godere dell'effetto preclusivo del generale potere di accertamento tributario previsto dall'art. 14, comma 1, lett. a) del d.l. n. 350 del 2001, conv. con modif. dalla legge n. 409 del 2001, l'onere di giustificare l'incoerenza tra l'ammontare delle disponibilità in un Paese estero a regime fiscale privilegiato, che secondo il fisco fanno capo al contribuente sulla base delle risultanze della cd. "lista Falciani", e l'ammontare delle somme oggetto del cd. "scudo fiscale" incombe sul contribuente, attesa la valenza presuntiva degli elementi desumibili dalla stessa "lista Falciani").

Peraltro, le stesse complete difese proposte dal contribuente dimostrano che egli aveva ben compreso i termini della pretesa erariale, di modo che la contestazione si mantiene su un piano di assoluta genericità, non venendo indicati, quanto agli interessi e alle sanzioni (che sono predeterminati dalla legge), errori di calcolo di sorta da parte dell'Amministrazione finanziaria.

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

5. Per le ragioni sopra esposte il ricorso dev'essere, dunque, rigettato, con conseguente condanna del ricorrente al pagamento delle spese processuali, liquidate in dispositivo.

P.Q.M.

Rigetta il ricorso;

condanna il ricorrente al pagamento delle spese processuali, che si liquidano in € 5.600,00 per compensi professionali, oltre alle spese prenotate a debito.

Ai sensi dell'art. 13, comma 1-*quater* del d.P.R. n. 115 del 2002, dà atto della sussistenza dei presupposti per il versamento, da parte del ricorrente, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello relativo al ricorso, se dovuto.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio del 17/9/2026.

Il Presidente

Paolo Di Marzio

Corte di Cassazione - copia non ufficiale