CORTE DI CASSAZIONE
Ordinanza 17 ottobre 2018, n. 25975

Ragioni della decisione

La Corte, costituito il contraddittorio camerale ai sensi dell'art. 380 bis c.p.c., come integralmente sostituito dal comma 1, lett. e), dell'art. 1 - bis del d.l. n. 168/2016, convertito, con modificazioni, dalla l. n. 197/2016, osserva quanto segue;
Con sentenza n. 2328/1572016, depositata il 19 aprile 2016, non notificata, la CTR della Lombardia accolse l'appello proposto dall'Agenzia delle Entrate nei confronti del sig. N.M., nella qualità di cui in epigrafe, avverso la sentenza della CTP di Pavia, che aveva invece accolto il ricorso del contribuente avverso avviso di accertamento per l'anno 2007 per IRPEF, IVA ed IRAP, avendo il giudice di primo grado ritenuto l'Amministrazione decaduta dal potere accertativo.
Avverso la sentenza della CTR il contribuente ha proposto ricorso per cassazione, affidato a tre motivi, ulteriormente illustrato da memoria.
L'Agenzia delle Entrate ha dichiarato di costituirsi al solo fine di partecipare all'eventuale udienza di discussione.
1. Con il primo motivo il ricorrente denuncia violazione e falsa applicazione dell'art. 43 del d.P.R. n. 600/1973, dell'art. 57 del d.P.R. n. 633/1972, nonché dell'art. 2, comma 3, del d. lgs. n. 128 del 2015 e dell'art. 1, commi 130 e 132 della legge n. 208 del 2015, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3, c.p.c., per avere la decisione impugnata affermato l'applicabilità della disciplina del c.d. raddoppio dei termini secondo le rispettive formulazioni dell'art. 43 del d.P.R. n. 600/1973 e dell'art. 57 del d.P.R. n. 633/1972 in relazione ad avviso di accertamento per l'anno 2007 notificato il 30 maggio 2013 e dunque ben oltre il termine ordinario previsto per l'atto impositivo, non tenendo conto della successione delle altre norme indicate in rubrica ed in ogni caso avendo errato nel non avere ritenuto irrilevante la disciplina del c.d. raddoppio dei termini ai fini IRAP.
2. Con il secondo motivo il ricorrente lamenta violazione e falsa applicazione dell'art. 12, comma 7, della legge n. 212/2000, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3, c.p.c., lamentando l'emanazione dell'atto impositivo in difetto della previa instaurazione del contraddittorio preventivo con il contribuente accertato, essendo stato esso contribuente raggiunto dall'atto accertativo solamente all'esito di controlli effettuati nei confronti di terzi soggetti, ai quali controlli egli era rimasto estraneo.
3. Infine con il terzo motivo il ricorrente lamenta violazione e falsa applicazione dell'art. 42, comma 3 del d.P.R. n. 600/1973, dell'art. 156, comma 2, c.p.c. dell'art. 21 — septies della legge n. 241 del 7 agosto 1990 e degli artt. 8, comma 24, del d.l. 2 marzo 2012, n. 16, 1, comma 14 del d.l. 30 dicembre 2013, n. 150 e 1, comma 8, del d.l. 31 dicembre 2014, n. 192, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 4, c.p.c. non avendo la sentenza impugnata pronunciato in ordine alla pregiudiziale eccezione, formulata con il ricorso introduttivo del giudizio di primo grado e riproposta con le controdeduzioni depositate in grado di appello, di nullità dell'avviso di accertamento per carenza del potere di firma del funzionario sottoscrittore, nonché, sempre in relazione all'art. 360, comma 1, n. 4, c.p.c. per difetto assoluto di motivazione sulla relativa eccezione.
4. Il primo motivo è parzialmente fondato nei termini di seguito precisati.
Questa Corte ha avuto modo di precisare (cfr. Cass. sez. 5, 16 dicembre 2016, n. 26037; Cass. sez. 5, 9 agosto 2016, n. 16728) che «in tema di accertamento tributario, i termini

previsti dagli artt. 43 del d.P.R. n. 600 del 1973 per l'IRPEF e 57 del d.P.R. n. 633 del 1972 per l'IVA, nella versione applicabile ratione temporis, sono raddoppiati in presenza di seri indizi di reato che facciano insorgere l'obbligo di presentazione di denuncia penale, anche se questa sia archiviata o presentata oltre i termini di decadenza, senza che, con riguardo agli avvisi di accertamento per i periodi d'imposta precedenti a quello in corso alla data del 31 dicembre 2016, incidano le modifiche introdotte dalla l. n. 208 del 2015, il cui art. 1, comma 132, ha introdotto, peraltro, un regime transitorio che si occupa delle sole fattispecie non ricomprese nell'ambito applicativo del precedente regime transitorio - non oggetto di abrogazione - di cui all'art. 2, comma 3, del d.lgs. n. 128 del 2015, in virtù del quale la nuova disciplina non si applica né agli avvisi notificati entro il 2 settembre 2015 né agli inviti a comparire o ai processi verbali di constatazione conosciuti dal contribuente entro il 2 settembre 2015 e seguiti dalla notifica dell'atto recante la pretesa impositiva o sanzionatoria entro il 31 dicembre 2015».

4.1. La sentenza impugnata, che, in riforma della sentenza di primo grado, ha escluso, in ragione della corretta applicazione della disciplina del c.d. raddoppio dei termini operante secondo gli artt. 43 del d.P.R. n. 600/1973 e 57 del d.P.R. n. 633/1972 quali applicabili ratione temporis, la decadenza dell'Amministrazione finanziaria riguardo all'IRPEF ed all'IVA, ha fatto dunque corretta applicazione del succitato principio di diritto.

4.2. Viceversa la sentenza impugnata va cassata, in accoglimento, per quanto di ragione, del primo morivo, nella parte in cui essa non ha tenuto conto dell'irrilevanza ai fini IRAP del c.d. raddoppio dei termini, non essendo le violazioni delle disposizioni riguardo all'imposizione IRAP presidiate da sanzioni penali (cfr. Cass. sez. 6-5, ord. 3 maggio 2018, n. 10483; Cass. sez. 6-5, ord. 22 agosto 2017, n. 20253).

5. Del pari va accolto il terzo motivo, anch'esso nei termini di seguito precisati.

Il motivo risulta in effetti articolato in un duplice ordine di censure.

Pur formalmente, in relazione al primo profilo, essendo volto alla denuncia di violazione o falsa applicazione delle norme come indicate in rubrica e sopra (sub 3) riportate, il motivo censura in effetti un error in procedendo, lamentando in relazione all'art. 360, comma 1, n. 4, c.p.c., il vizio di omessa pronuncia sull'eccezione, riproposta dal contribuente vittorioso in primo grado nelle proprie controdeduzioni in appello, di nullità dell'atto impositivo per carenza del potere di firma del funzionario sottoscrittore, ovvero di difetto assoluto di motivazione.

5.1. Il motivo è da ritenersi fondato in relazione a tale ultima prospettazione.

Atteso, infatti, il carattere di eccezione pregiudiziale di merito della questione sollevata dal contribuente, l'avere la pronuncia impugnata rigettato in toto nel merito il ricorso del contribuente fa sì che la stessa debba intendersi anche come pronuncia di rigetto implicito della suddetta eccezione, restando, peraltro, sul punto il convincimento espresso dal giudice di merito viziato da difetto assoluto di motivazione, non essendo in alcun modo possibile il controllo sulla relativa ratio decidendi (cfr., tra le molte, Cass. sez. unite 7 aprile 2014, n. 8053; Cass. sez. unite 3 novembre 2016, n. 22232).

6. Viceversa va rigettato il secondo motivo.

Premesso che le Sezioni Unite di questa Corte (cfr. Cass. 9 dicembre 2015, n. 24823 e successiva giurisprudenza conforme), hanno chiarito che, nell'assetto ordinamentale attuale non è configurabile, se non laddove previsto espressamente a pena di nullità, un obbligo generalizzato di contraddittorio preventivo riguardo alle imposte dirette, chiarendo, sulla base della giurisprudenza euronitaria di riferimento, le condizioni in

presenza delle quali viceversa detto obbligo sussista riguardo ai tributi armonizzati, il relativo principio va coordinato, in relazione alla peculiarità della fattispecie in esame, essendo l'accertamento nei confronti del Marcato scaturito da controlli eseguiti presso soggetti terzi, con quanto ugualmente in seguito chiarito da questa Corte (cfr. Cass. sez. 5, ord. 13 luglio 2017, n. 17260), secondo cui «In tema di I.V.A., in ipotesi di fatture che l'Amministrazione ritenga relative ad operazioni oggettivamente o soggettivamente inesistenti, l'accertamento, ai sensi degli artt. 39, comma 1, lett. c), del d.P.R. n. 600 del 1973, e 54, comma 3, del d.P.R. n. 633 del 1972, può fondarsi su verbali relativi ad ispezioni eseguite nei confronti di altri contribuenti, senza che per l'utilizzabilità dei medesimi sia richiesta l'instaurazione di un previo contraddittorio nei confronti del soggetto cui è riferita la rettifica, non potendosi tale onere desumere in via interpretativa, sul piano sistematico, dall'ordinamento tributario in sede di mera raccolta degli elementi di prova».
7. La sentenza impugnata va dunque cassata in accoglimento del ricorso nei termini di cui alla presente motivazione e la causa rinviata per nuovo esame alla Commissione tributaria regionale della Lombardia in diversa composizione, che provvederà anche in ordine alle spese del giudizio di legittimità.

P. Q.M.

Accoglie il ricorso nei termini di cui in motivazione, cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Commissione tributaria regionale della Lombardia in diversa composizione, cui demanda anche di provvedere sulle spese del giudizio di legittimità.