

CORTE DI CASSAZIONE
Ordinanza 13 settembre 2022, n. 26932

Rilevato che:

1. La Agenzia delle Entrate di Siena, a seguito di un controllo della Guardia di finanza effettuato nei confronti del professore, medico oculista, Aldo Caporossi (in particolare sulle movimentazioni Oggetto: avv. accer. IRPEF altro 2001-02 bancarie), professionista a cui aveva contestato rilevanti evasioni di imposta IRPEF ed IRAP per gli anni dal 2001 al 2006, mediante indagini bancarie estese anche ai familiari, emetteva gli avvisi di accertamento per l'anno 2001 e per l'anno 2002, rispettivamente, n.ri T8V01030221122010 e R6K01030124/2009, per € 373.016,95 e € 268.526,25 a titolo di IRPEF, addizionale regionale, IRAP, addizionale comunale, sanzioni e spese di notifica.
2. Avverso tali avvisi di accertamento, proponeva ricorso il contribuente eccependo di aver definito l'anno 2001 aderendo al condono previsto dall'art. 9 legge 27 dicembre 2002 n. 289, l'inapplicabilità del raddoppio dei termini previsti dall'art. 43, d.P.R. 29 settembre 1973 n. 600 e la parziale infondatezza del recupero fiscale. L'Ufficio, invece, chiedeva la conferma del proprio operato.
3. La C.t.p. di Siena accoglieva il ricorso e dichiarava nullo l'accertamento.
4. L'Agenzia delle Entrate proponeva appello dinanzi la C.t.r. della Toscana deducendo l'applicabilità del raddoppio dei termini per l'accertamento ex art. 43, d.P.R. 29 settembre 1973 n. 600, in presenza di violazioni costituenti reato in base alla legge 10 marzo 2000 n. 74, la non validità del condono e l'esistenza dei maggiori ricavi imponibili. Sicostituiva il contribuente chiedendo la conferma della sentenza di primo grado.
5. La C.t.r. della Toscana, con sentenza n. 700/1/14, depositata in data 02/04/2014, accoglieva l'appello dell'Ufficio.

La sentenza della C.t.r. è stata impugnata dal contribuente sulla scorta di nove motivi.

Si è costituita in giudizio con controricorso l'Agenzia delle Entrate, chiedendo il rigetto del ricorso.

La causa è stata discussa nella camera di consiglio del 7 giugno 2022, per la quale il contribuente ha depositato memoria.

Considerato che:

- 1.1 Con il primo motivo di ricorso, il ricorrente denuncia il vizio di cui all'art. 360, comma primo, n. 3, cod. proc. civ. Violazione di legge. Violazione dell'art. 9, comma 10, della legge del 27 dicembre 2002, n. 289 e dell'art. 10, commi 1 e 2, della legge del 27 luglio 2000, n. 212 (cd. Statuto dei diritti del contribuente). Con esso ci si duole dell'error in iudicando nella parte in cui, nella sentenza impugnata, non si è tenuto conto che era stata presentata, per gli anni 2001 e 2002, una domanda di condono tombale, la quale si sarebbe perfezionata anche a seguito della mancata contestazione specifica da parte dell'ufficio.
- 1.2 Con il secondo motivo di ricorso, il ricorrente denuncia il vizio di cui all'art. 360, comma primo, n. 4 cod. proc. civ. Nullità dell'impugnata sentenza della Commissione tributaria regionale della Toscana per omessa pronuncia, da parte dei giudici di secondo grado, sul motivo di ricorso - ribadito nelle contraddizioni in appello - relativo alla tardività degli avvisi di accertamento de quibus per violazione dell'art. 43, comma primo, del d.P.R. del 29 settembre 1973 n. 600 e degli artt. 9, comma 10, e 10 della legge del 27 dicembre 2002, n. 289. Con esso ci si duole del difetto di motivazione nella parte in cui, nella sentenza impugnata, la C.t.r. non si è pronunciata sul tema della proroga biennale



dei termini per l'accertamento prevista dall'art. 10 legge 27 dicembre 2002, n. 289, norma che disponeva una proroga di due anni dei termini per l'accertamento nei confronti di soggetti che non si fossero avvalsi delle forme di condono previsti dagli articoli 7, 8 e 9 della stessa legge, atteso che, non essendo stato il condono contestato, tale circostanza precluderebbe l'applicabilità della invocata proroga.

1.3 Con il terzo motivo di ricorso il ricorrente denuncia il vizio di cui all'art. 360, comma primo, n. 3, cod. proc. civ. Violazione di legge. Violazione dell'art. 43, comma primo, del d.P.R. del 29 settembre 1973 n. 600 e degli artt. 9, comma 10, e 10 della legge del 27 dicembre 2002, n. 289. Con esso ci si duole dell'error in iudicando nella parte in cui non si sia tenuto conto della tardività degli avvisi rispetto al termine ordinario previsto dall'articolo 43 d.P.R. 600/1973.

1.4 Con il quarto motivo di ricorso, il ricorrente denuncia il vizio di cui all'art. 360, comma primo, n. 3, cod. proc. civ. Violazione di legge. Violazione dell'art. 43, commi primo e terzo, del d.P.R. del 29 settembre 1973 n. 600 e dell'art. 9, comma 10, della legge del 27 dicembre 2002, n. 289. Con esso ci si duole dell'error in iudicando nella parte in cui, in decisione, non si sia tenuto conto dell'adesione al condono il quale, una volta valido e perfezionato, avrebbe dovuto escludere la punibilità per i reati penali e che il reato era comunque prescritto al momento della notizia criminis con conseguente inammissibilità del raddoppio dei termini.

1.5 Con il quinto motivo di ricorso, il ricorrente denuncia il vizio di cui all'art. 360, comma primo, n. 5, cod. proc. civ. Omesso esame circa fatti decisivi per il giudizio che sono stati oggetto di discussione tra le parti. Con esso ci si duole del vizio di motivazione nella parte in cui, nella sentenza impugnata, si palesi l'omesso esame di fatti decisivi che sono stati oggetto di discussione tra le parti e che attengono alle giustificazioni addotte sui movimenti bancari contestati.

1.6 Con il sesto motivo di ricorso, il ricorrente denuncia il vizio di cui all'art. 360, primo comma, n. 4 cod. proc. civ. Nullità della sentenza. Violazione dell'art. 116, comma primo, cod. proc. civ. per omessa valutazione di elementi istruttori offerti in entrambi i gradi di merito del presente giudizio. Con esso ci si duole dell'error in procedendo nella parte in cui, nella sentenza impugnata, non si siano valutati elementi istruttori ossia fatti decisivi che sù ritengono non esaminati con riferimento al quinto motivo

1.7 Con il settimo motivo di ricorso, il ricorrente denuncia il vizio di cui all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ. Violazione di legge. Violazione degli artt. 38, comma quinto, e 39, comma primo, lett. d), del d.P.R. del 29 settembre 1973 n. 600. Con esso ci si duole dell'error in iudicando nella parte in cui, nella sentenza impugnata, in violazione dell'art. 38, quinto comma, e art. 39, primo comma, lett. d), d.P.R. 600/1973, l'ufficio non avrebbe ritenuta presunta la spesa con redditi conseguiti in quote costanti nell'anno in cui è stata effettuata e nei cinque precedenti, viceversa addebitando per intero gli importi nell'anno in cui sono stati versati.

1.8 Con l'ottavo motivo di ricorso, il ricorrente denuncia il vizio di cui all'art. 360, comma primo, n. 4 cod. proc. civ. Nullità dell'impugnata sentenza della Commissione tributaria della Toscana per omessa pronuncia, da parte dei giudici di secondo grado, sul motivo di ricorso -ribadito nelle contraddizioni in appello - relativo alla nullità dell'impugnato avviso di accertamento per violazione dell'art. 12, comma 7, della legge del 27 luglio 2000, n. 212. Con esso ci si duole dell'error in procedendo nella parte in cui, nella sentenza impugnata, il giudice di appello non si è pronunciato sulla presunta violazione, per l'anno 2002, dell'art. 12, comma 7, legge 27 luglio 2000, n. 212 laddove dispone che l'avviso di accertamento non possa essere emanato prima del termine di 60 giorni dalla notifica del processo verbale di constatazione, salvo casi di particolare motivata urgenza.



1.9 Con il nono motivo di ricorso, il ricorrente denuncia il vizio di cui all'art. 360, comma primo, n. 3, cod. proc. civ. Violazione di legge. Violazione dell'art. 12, comma 7, della legge del 27 luglio 2000, n. 212. Con esso si propone la stessa doglianza di cui all'ottavo motivo sotto il profilo dell'error in iudicando.

2. Tanto premesso, tenuto conto della regola stabilita dall'art. 276, secondo comma, cod. proc. civ. circa l'ordine logico - giuridico di trattazione delle questioni, vanno esaminati ed accolti l'ottavo ed il nono motivo di ricorso, la cui fondatezza assorbe ogni altra questione dibattuta fra le parti. La causa, infatti, può essere decisa sulla base della questione di più agevole soluzione, anche se logicamente subordinata, senza che sia necessario esaminare previamente le altre, imponendosi, secondo l'indirizzo espresso da questa Corte: «a tutela di esigenze di economia processuale e di celerità di giudizio, un approccio interpretativo che comporti la verifica delle soluzioni sul piano dell'impatto operativo piuttosto che su quello della coerenza logico sistematica e sostituisca il profilo dell'evidenza a quello dell'ordine delle questioni da trattare ai sensi dell'art. 276 c.p.c.» (Cass. 11/05/2018, n. 11458, Cass.28/05/2014, n. 12002, Cass. S.U. 08/05/2014, n. 9936).

2.1 Con l'ottavo ed il nono motivo di ricorso, il ricorrente lamenta l'error in procedendo e l'error in iudicando nella parte in cui, nella sentenza impugnata, il giudice di appello non si è pronunciato sulla presunta violazione, per l'anno 2002, dell'art. 12, comma 7, legge 27 luglio 2000, n. 212 laddove dispone che l'avviso di accertamento non possa essere emanato prima del termine di 60 giorni dalla notifica del processo verbale di constatazione, salvo casi di particolare motivata urgenza. Fin dal primo grado di giudizio, il contribuente censurava l'avviso di accertamento emesso in relazione a detta annualità deducendo la circostanza oggettiva che esso era basato su un PVC notificato il 27/11/2009 e l'accertamento era stato emesso in data 17/12/2009 e notificato il 19/12/2009 così violando l'art. 12, comma 7, legge n. 212 del 2000. Il dato è pacifico perché è affermato dall'Agenzia delle Entrate a pag. 20 del controricorso allorquando ammette che, per evitare perdite del gettito erariale, sussistono le ragioni di urgenza richieste dalla normativa per non rispettare il termine dei 60 giorni decorrenti dal rilascio del verbale di chiusura delle operazioni di verifica, per l'emanazione dell'avviso di accertamento, ragioni che si asseriscono palesate nel PVC. Pacifico è anche che la C.t.r. abbia del tutto obliterato la relativa pronuncia mentre come è noto, sotto la rubrica « Disposizioni in materia di statuto dei diritti del contribuente » l'art. 12, comma 7, legge n. 212 del 2000 prevede che, nel rispetto del principio di cooperazione tra amministrazione e contribuente, dopo il rilascio della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo, il contribuente può comunicare entro sessanta giorni osservazioni e richieste che sono valutate dagli uffici impositori. L'avviso di accertamento non può essere emanato prima della scadenza del predetto termine, salvo casi di particolare e motivata urgenza.

Nel caso di specie, l'avviso di accertamento è stato notificato al contribuente a distanza di 23 giorni dalla consegna del PVC su cui lo stesso trovava fondamento. Con un noto arresto (Cass. 05/10/2012, n. 16999), questa Corte ha affermato come deve considerarsi che la Corte costituzionale (Ordinanza 24/07/2009, n. 244) e la Corte medesima (Cass.03/11/2010, n. 22320) hanno puntualizzato che la previsione dell'art. 12, comma 7, legge n. 212 del 2000 implica - in applicazione dell'art. 7, comma 1, legge n. 212 del 2000, artt. 3 e 21-septies, legge 7 agosto 1990, n. 241, art. 42, comma 2, d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 e art. 56 d.P.R. 26 ottobre 1972 n. 633 - la sanzione di nullità dell'avviso di accertamento emesso in violazione del termine dilatorio e in assenza di motivazione sull'urgenza che ne ha determinato l'adozione. E ciò, peraltro, senza che al criterio possa derogarsi nel caso che il contribuente presenti osservazioni prima dello spirare del



termine previsto dall'art. 12, comma 7, legge n. 212 del 2000 posto che, ai sensi di tale disposizione, solo con lo spirare di detto termine, si consuma la sua facoltà di esporre osservazioni e richieste all'Ufficio impositore.

3. In conclusione, alla stregua delle considerazioni, che precedono - restando assorbite le ulteriori doglianze - s'impone, decidendo nel merito non essendo necessari ulteriori accertamenti di fatto (ex art. 384, secondo comma, cod. proc. civ.), l'accoglimento del ricorso promosso dalla società contribuente con conseguenziale annullamento dell'avviso di accertamento impugnato. Le spese dei gradi di merito sono compensate mentre le spese del giudizio di legittimità seguono la soccombenza e sono liquidate in dispositivo. Rilevato che risulta soccombente parte ammessa alla prenotazione a debito del contributo unificato per essere amministrazione pubblica difesa dall'Avvocatura generale, non si applica l'art. 13, comma 1 -quater, del d.P.R. 30 maggio 2002, n. 115.

P.Q.M.

La Corte accoglie l'ottavo ed il nono motivo del ricorso, con assorbimento dei restanti motivi, cassa la sentenza impugnata, con conseguenziale annullamento dell'avviso di accertamento impugnato. Compensa le spese dei gradi di merito. Condanna la Agenzia delle Entrate alla refusione delle spese di lite nei confronti della parte ricorrente che si liquidano in € 8.000,00 oltre ad € 200,00 per esborsi, rimborso forfettario nella misura del 15% oltre ad IVA e c.p.a. come per legge.

