Civile Sent. Sez. 5 Num. 27439 Anno 2026
Presidente: NAPOLITANO LUCIO
Relatore: MACAGNO GIAN PAOLO
Data pubblicazione: 21/10/2026

SENTENZA

sul ricorso iscritto al n. 5372/2017 R.G. proposto da:

Simone Antonio, rappresentato e difeso dall'avvocato Claudio Lucisano unitamente agli avvocati Giuseppe Zizzo, Maria Sonia Vulcano e Francesca Mazza

-ricorrente-

contro

Agenzia Delle Entrate, rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato

-controricorrente-

avverso la sentenza della Commissione Tributaria Regionale di Milano n. 4296/2016 depositata il 20/07/2016.

Udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del 16/09/2026 dal Consigliere Gian Paolo Macagno.

Udito il Pubblico ministero, nella persona del Sostituto procuratore dott. Giuseppe Fichera, che ha chiesto rigettarsi il primo, il secondo, il terzo, il quarto, il quinto, il ventinovesimo, il trentesimo, il trentunesimo e il trentaduesimo motivo di ricorso, dichiararsi inammissibili il ventunesimo e il ventiduesimo motivo di ricorso, accogliersi il sesto, il settimo, l'ottavo, il nono, il decimo, l'undicesimo, il dodicesimo, il tredicesimo, il

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

quattordicesimo, il quindicesimo, il sedicesimo, il diciassettesimo, il diciottesimo, il diciannovesimo e il ventesimo motivo di ricorso, dichiarando assorbiti i restanti.

Uditi per il ricorrente gli avvocati Claudio Lucisano e Francesca Mazza, che hanno chiesto l'accoglimento del ricorso.

Udito per la controricorrente Agenzia delle entrate l'Avvocato dello Stato Pietro Garofoli, che si è riportato alle conclusioni assunte in atti.

FATTI DI CAUSA

1. Antonio Simone impugna, con ricorso affidato a trentatré motivi, la sentenza resa dalla Commissione tributaria regionale della Lombardia, n. 4296 del 2016, depositata il 20 luglio 2016, che ha rigettato l'appello proposto dal contribuente avverso la sentenza della Commissione tributaria provinciale di Milano, che a sua volta aveva rigettato tutti i ricorsi riuniti proposti dal contribuente avverso nove avvisi di accertamento per Irpef, Irap ed IVA, anni d'imposta dal 2003 al 2011.

2. Come si apprende dagli atti, la vicenda in esame trae origine dal procedimento penale n. 33847/2011 R.G.N.R., promosso dalla Procura della Repubblica presso il Tribunale di Milano nei confronti, tra gli altri, dell'attuale ricorrente Antonio Simone, con la contestazione di specifici fatti di bancarotta in relazione alla distrazione di ingenti importi di denaro, quantificati in oltre 50 milioni di euro, sottratti alle casse della Fondazione Centro San Raffaele del Monte Tabor, anche attraverso false fatturazioni, operazioni commerciali fittiziamente strutturate e finalizzate all'illecito arricchimento personale e alla costituzione di "fondi neri", nonché "retrocessioni" di ingenti quantità di denaro contante, e di specifici fatti di appropriazione indebita, per importi quantificati in oltre 70 milioni di euro, sottratti alle casse della Fondazione Maugeri Clinica del Lavoro e della Riabilitazione, anche attraverso false fatturazioni ed una serie di operazioni commerciali fittiziamente strutturate e finalizzate all'illecito arricchimento personale ed alla costituzione di "fondi neri".

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

3. Attraverso l'esame della documentazione agli atti del menzionato procedimento penale, nonché di ulteriore attività istruttoria operata da parte della Direzione Centrale Accertamento - Ufficio Centrale per il contrasto agli Illeciti Fiscali Internazionali (UCiFI), l'Amministrazione finanziaria ha proceduto a ricostruire per le annualità oggetto di controllo (anni d'imposta 2003, 2004, 2005, 2006, 2007, 2008, 2009, 2010 e 2011), la posizione personale relativa al contribuente Antonio Simone, al fine di quantificare i redditi percepiti all'estero e sottratti a tassazione in Italia, nonché le violazioni commesse in merito agli obblighi previsti dalla normativa sul monitoraggio fiscale di cui al D.L. 167/90.

4. Dagli esiti di tale attività scaturivano gli avvisi di accertamento qui impugnati, con riferimento al recupero delle imposte ritenute evase (IRPEF, IRAP, IVA) ed alle sanzioni ad esse riferite, mentre le sanzioni relative alla violazione degli obblighi previsti in materia di monitoraggio fiscale di cui al d.l. n. 167/1990 erano oggetto di atti separati impugnati dal contribuente in altro giudizio.

5. L'Agenzia delle entrate resiste con controricorso.

6. Il Pubblico ministero, nella persona del Sostituto procuratore generale dott. Giuseppe Fichera, ha depositato memoria con conclusioni scritte, chiedendo rigettarsi il primo, il secondo, il terzo, il quarto, il quinto, il ventinovesimo, il trentesimo, il trentunesimo e il trentaduesimo motivo del ricorso, dichiarare inammissibili il ventunesimo e il ventiduesimo motivo del ricorso, accogliersi il sesto, il settimo, l'ottavo, il nono, il decimo, l'undicesimo, il dodicesimo, il tredicesimo, il quattordicesimo, il quindicesimo, il sedicesimo, il diciassettesimo, il diciottesimo, il diciannovesimo e il ventesimo motivo del ricorso, dichiarando assorbiti i restanti.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Deve, per ragioni di pregiudizialità logica, procedersi al preliminare esame dei motivi di ricorso che vanno dal ventinovesimo al trentaduesimo.

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

2. Con il ventinovesimo motivo di ricorso il contribuente lamenta, in relazione all'art. 360, primo comma, num. 3, c.p.c., la violazione e falsa applicazione degli artt. 58 e 60, comma 1, lett. c, d.P.R. n. 600/1973, per avere i giudici di appello confermato la validità degli avvisi di accertamento notificati mediante consegna a mani di terzi in luogo diverso dal domicilio fiscale dell'odierno ricorrente.

2.1. Il motivo è manifestamente infondato, come da costante orientamento di questa Corte, il quale in caso di nullità (provocata da qualunque vizio) della notifica degli avvisi di accertamento afferma che trovano applicazione, in virtù dell'art. 60 del d.p.r. n. 600 del 1973, le norme sulle notificazioni nel processo civile ed il relativo regime delle nullità e delle sanatorie, con la conseguenza che la proposizione del ricorso del contribuente produce l'effetto di sanare, con effetto *ex tunc*, la nullità della notificazione dell'avviso di accertamento per raggiungimento dello scopo dell'atto, ex art. 156 c.p.c. (Cass., sez. U, 05/10/2004, n. 19854 e successive conformi). Da ultimo, si è ancora ribadito che in caso di nullità (provocata da qualunque vizio) della notifica degli avvisi di accertamento trovano applicazione, in virtù dell'art. 60 del d.P.R. n. 600 del 1973, le norme sulle notificazioni nel processo civile ed il relativo regime delle nullità e delle sanatorie, con la conseguenza che la proposizione del ricorso del contribuente produce l'effetto di sanare, con effetto ex tunc, la nullità della notificazione dell'avviso di accertamento per raggiungimento dello scopo dell'atto, ex art. 156 c.p.c. (Cass. Sez. 5, 16/06/2025, n. 16163, Rv. 675138 - 01).

3. Con il trentesimo motivo di ricorso si deduce, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 4, c.p.c., la nullità della sentenza per violazione dell'art. 112 c.p.c., per avere la Commissione tributaria regionale di Milano omesso di pronunciare sull'eccezione riguardante la legittima acquisizione dei dati posti a fondamento degli avvisi di accertamento impugnati.

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

3.1. Con il trentunesimo motivo si assume, in via gradata, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 4, c.p.c., l'inesistenza o nullità della sentenza impugnata per violazione dell'art. 132, secondo comma, c.p.c., dell'art. 118 disp. att. c.p.c., dell'art. 36, comma 2, del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, nonché dell'art. 111, sesto comma, Cost., per avere la Commissione tributaria regionale omesso di motivare sull'eccezione riguardante la legittima acquisizione dei dati posti a fondamento degli avvisi di accertamento impugnati.

3.2. Con il trentaduesimo motivo si lamenta, in relazione all'art. 360, primo comma, num. 3, c.p.c., la violazione del c.d. "principio di specialità", di cui agli artt. 2, lett. a), 23, comma 28, della Convenzione europea di assistenza giudiziaria in materia penale, firmata a Strasburgo il 20 aprile 1959, ratificata in Italia con la legge n. 215 del 1961, al provvedimento di ratifica da parte della Svizzera della Convenzione europea di assistenza giudiziaria in materia penale del 20 dicembre 1966, all'accordo tra l'Italia e la Svizzera del 20 aprile 1998, ratificato con legge n. 367 del 2001, agli artt. 2, 21 e 26 della Convenzione di Vienna sul diritto dei trattati, ratificata in Italia con la legge n. 112 del 1974.

4. I tre motivi, meritevoli di esame congiunto, sono tutti infondati.

4.1. I giudici del merito, pronunciandosi sulla eccezione del contribuente, hanno adeguatamente e correttamente motivato, richiamando quanto da questa Corte più volte affermato, e segnatamente che nel processo tributario il riscontro dell'irritualità nell'acquisizione di un elemento di prova indiziaria non ne comporta, di per sé, l'inutilizzabilità, che deriva solo dall'esistenza di una specifica previsione normativa in tal senso o dall'accertamento che l'acquisizione abbia leso diritti fondamentali di rango costituzionale, lesione questa che, all'evidenza, non risulta nemmeno allegata nella vicenda che ci occupa.

4.2. A tale riguardo, Cass. 31/03/2025, n. 8452, ha affermato che non qualsiasi irritualità nell'acquisizione di elementi rilevanti ai fini

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

dell'accertamento fiscale comporta, di per sé, la loro inutilizzabilità, in mancanza di una specifica previsione in tal senso, fatta eccezione per i casi in cui venga in discussione la tutela di diritti fondamentali di rango costituzionale, quali l'inviolabilità della libertà personale o del domicilio. Nell'ordinamento tributario non esiste, infatti, un principio generale di inutilizzabilità delle prove illegittimamente acquisite: tale principio, previsto dall'art. 191 c.p.p., opera esclusivamente nel processo penale. La distinzione tra l'inutilizzabilità, in sede penale, degli elementi probatori acquisiti in violazione delle garanzie difensive e l'utilizzabilità dei medesimi nel procedimento di accertamento fiscale, salvo le ipotesi eccezionali di lesione di diritti costituzionalmente garantiti, era già stata tracciata da questa Corte (v. Cass. 13/11/2018, n. 29132; Cass. 07/12/2021, n. 38750; Cass. 27/02/2015, n. 4066; Cass. 16/12/2011, n. 27149).

4.3. Merita evidenziare che, nel caso di specie, non appare prospettabile una lesione di diritti fondamentali di rango costituzionale, neppure allegata dalla parte. Tale circostanza differenzia la fattispecie in esame da quella considerata da questa Corte con l'ordinanza interlocutoria n. 13696 dell'11/05/2026, di rimessione al Primo Presidente per l'eventuale assegnazione alle Sezioni unite, nella quale la parte contribuente aveva espressamente dedotto la violazione dell'art. 8 CEDU, che tutela il rispetto del domicilio.

4.4. Va, infine, rammentato che, proprio con riferimento alla richiamata Convenzione fra Italia e Svizzera in tema di assistenza giudiziaria in sede penale del 20 aprile 1959, questa Corte ha chiarito che è legittimo l'utilizzo di elementi comunque acquisiti e, quindi, anche di prove atipiche o dati ottenuti con forme diverse da quelle regolamentate (Cass. 22/01/2021, n. 1318; nel medesimo senso, v. la già citata Cass. 31/03/2025, n. 8452). Quest'ultima pronuncia ha confermato la sentenza impugnata che aveva ritenuto utilizzabile ai fini fiscali la documentazione acquisita in sede penale, tramite assistenza giudiziaria della Repubblica di San Marino, sebbene

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

quest'ultima avesse apposto una clausola di specialità sulla stessa, disponendone il divieto di utilizzo per fini diversi dall'accertamento dei reati oggetto di indagine.

5. Con il primo motivo di ricorso il contribuente deduce, in relazione all'art. 360, primo comma, num. 3, c.p.c., la violazione dell'art. 43, comma terzo, d.p.r. 29 settembre 1973, n. 600, dell'art. 57, comma terzo, del d.p.r. 26 ottobre 1972, n. 633, nonché dell'art. 1, comma 132, secondo periodo, della legge 28 dicembre 2015, n. 208, per avere i giudici di merito confermato la validità degli avvisi relativi ai periodi 2003, 2004, 2005 e 2006, nonostante la decadenza dell'Amministrazione dal potere impositivo.

5.1. Il motivo è infondato.

5.2. Al riguardo, è sufficiente rinviare alla consolidata giurisprudenza di questa Corte, secondo cui «In tema di accertamento tributario, i termini previsti dall'art. 43 del d.P.R. n. 600 del 1973 per l'IRPEF e dall'art. 57 del d.P.R. n. 633 del 1972 per l'IVA, come modificati dall'art. 37 del d.l. n. 223 del 2006, conv., con modif., in l. n. 248 del 2006, 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, già notificati, incidano le modifiche introdotte dall'art. 1, commi da 130 a 132, della l. n. 208 del 2015, attesa la disposizione transitoria, ivi introdotta, che richiama l'applicazione dell'art. 2 del d.lgs. n. 128 del 2015, nella parte in cui sono fatti salvi gli effetti degli avvisi già notificati» (così, tra le ultime massimate, Cass. n. 666/2025).

6. Con il secondo motivo il ricorrente, in relazione all'art. 360, primo comma, num. 3, c.p.c., deduce, in via gradata, la violazione degli artt. 43, comma terzo, d.p.r. 29 settembre 1973, n. 600, dell'art. 57, comma terzo, d.p.r. 26 ottobre 1972, n. 633, per avere la Commissione tributaria regionale confermato la validità degli avvisi relativi ai periodi 2003, 2004,

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

2005 e 2006, nonostante siffatta interpretazione risulti contraria agli artt. 1, 2, 3, 24, 54, 97, Cost. o, in subordine, meno aderente ai principi e ai diritti riconosciuti dalle menzionate disposizioni della Costituzione rispetto a quella sostenuta dal ricorrente.

6.1. Il motivo, che implicitamente evoca la questione di legittimità costituzionale della disciplina transitoria di cui all'art. 2, comma 3, del d.lgs. n. 128 del 2015, come interpretato da questa Corte con lettura che costituisce ormai diritto vivente, è infondato.

6.2. A tale riguardo si richiama il costante orientamento di legittimità che ha ritenuto manifestamente infondata la questione di legittimità costituzionale dell'art. 2, comma 3, del d.lgs. n. 128 del 2015, per contrasto con gli artt. 2, 3, 24, 53 e 97 Cost., nella parte in cui circoscrive l'ambito di operatività delle modifiche al regime del cd raddoppio dei termini per l'accertamento tributario ai soli avvisi notificati dopo l'entrata in vigore del citato d.lgs., essendo espressione del ragionevole esercizio discrezionale del potere del legislatore la conservazione, pur a seguito dell'entrata in vigore dell'art. 1, comma 132 della l. n. 208 del 2015, della vigenza della disciplina transitoria di cui al succitato art. 2, comma 3 (Cass. Sez. 5, 10/12/2021, n. 39416, Rv. 663205 - 02).

6.3. La prospettata questione di legittimità costituzionale del citato art. 2, comma 3, del d.lgs. n. 128/2015 omette la fondamentale considerazione che la nuova disciplina dei termini di accertamento di cui all’art. 43 del d.P.R. n. 600/1973, quale sostituito, infine, dall’art. 1, comma 131, della l. n. 208/2015, presuppone un periodo più lungo rispetto alla precedente disciplina per l’esercizio del potere di accertamento: cinque anni, in luogo di quattro, per la verifica dell’infedeltà della dichiarazione, con decorrenza dall’anno successivo a quello di presentazione, e sette anni, in luogo dei cinque previsti dalla disciplina previgente, in caso di omessa dichiarazione. Nel contesto di tale più ampia previsione dei termini di accertamento è venuta meno la disciplina del c.d. raddoppio dei termini. Diversamente da

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

quanto dedotto dal controricorrente, deve pertanto ritenersi espressione di un ragionevole esercizio della discrezionalità legislativa la conservazione, pur a seguito dell'entrata in vigore dell'art. 1, comma 132, della l. n. 208/2015, della disciplina transitoria di cui al citato art. 2, comma 3, del d.lgs. n. 128/2015. Tale disposizione stabilisce, al primo periodo e per quanto qui rileva, che sono comunque fatti salvi gli effetti degli avvisi di accertamento, dei provvedimenti che irrogano sanzioni amministrative tributarie e degli altri atti impugnabili con i quali l'Agenzia delle entrate fa valere una pretesa impositiva o sanzionatoria, notificati alla data di entrata in vigore del decreto medesimo, ossia al 2 settembre 2015.

6.4. In altre parole, la conservazione degli effetti degli atti già notificati costituisce espressione non irragionevole della discrezionalità legislativa nella regolazione degli effetti temporali della riforma, quanto all'equilibrio delineato nella composizione di interessi contrapposti.

7. Con il terzo motivo, in relazione all'art. 360, primo comma, num. 4, c.p.c., si denuncia, sempre in via gradata, la nullità della sentenza per violazione dell'art 112 c.p.c., per omessa pronuncia sull'eccezione riguardante la decadenza dell'Ufficio dal potere di accertamento in ragione della non configurabilità in astratto dei reati contestati nei periodi di imposta 2003 e 2004.

7.1. Il motivo, formulato in termini di omessa pronuncia sulla dedotta eccezione riguardante la non configurabilità in astratto dei reati contestati nel periodo 2003 e 2004 (per non superamento dei limiti soglia) è infondato, dovendosi ritenere che l'integrale rigetto dei ricorsi da parte dei giudici di appello implichi necessariamente anche il rigetto implicito dell'eccezione.

7.2. Questa Corte ha chiarito che, ad integrare gli estremi del vizio di omessa pronuncia, non basta la mancanza di un'espressa statuizione del giudice, essendo necessaria la totale pretermissione del provvedimento che si palesa indispensabile alla soluzione del caso concreto; tale vizio, pertanto, non ricorre quando la decisione, adottata in contrasto con la pretesa fatta

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

valere dalla parte, ne comporti il rigetto o la non esaminabilità pur in assenza di una specifica argomentazione (cfr. *ex plurimis* Cass. 29/01/2021, n. 2151; Cass. 02/04/2020, n. 7662; Cass. 30/01/2020, n. 2153). È stato quindi ritenuto che « Non ricorre il vizio di omessa pronuncia di una sentenza di appello quando, pur non essendovi un'espressa statuizione da parte del giudice in ordine ad un motivo di impugnazione, tuttavia la decisione adottata comporti necessariamente la reiezione di tale motivo, dovendosi ritenere che tale vizio sussista solo nel caso in cui sia stata completamente omessa una decisione su di un punto che si palesi indispensabile per la soluzione del caso concreto.» (Cass. 04/06/2019, n. 1525).

8. Con il quarto motivo il ricorrente deduce, in relazione all'art. 360, primo comma, num. 3, c.p.c., e sempre in via gradata, l'inesistenza o nullità della sentenza per violazione dell'art. 132, comma secondo, c.p.c., dell'art. 118 disp. att. c.p.c., dell'art. 36, comma 2, d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, nonché dell'art. 111, comma sesto, Cost., ove si ritenesse che i giudici di appello si siano pronunciati, respingendola, sull'eccezione riguardante la decadenza dell'Ufficio dal potere di accertamento in ragione della non configurabilità in astratto dei reati contestati nei periodi di imposta 2003 e 2004.

8.1. Il motivo è fondato, rilevandosi che la CTR non risulta avere in alcun modo esaminato l'eccezione in oggetto, né può convenirsi con la difesa erariale laddove, in controricorso, sostiene che il fatto che non vi sia omessa pronuncia per rigetto implicito comporterebbe *ex se* l'insussistenza del vizio di motivazione, rilevandosi, al contrario, che il deficit motivazionale ha determinato che il giudice di merito non abbia in alcun modo compiuto l'accertamento in fatto che gli competeva.

8.2. Da tale ultima considerazione consegue, inoltre, che in questa sede non vi sia spazio per una decisione nel merito ai sensi dell'art. 384 c.p.c.

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

8.3. Ed infatti, una volta accertata l'omessa pronuncia su un motivo di gravame, la Corte, in applicazione dei principi di economia processuale e di ragionevole durata del processo, può evitare la cassazione con rinvio e decidere direttamente la questione correggendo la motivazione in diritto anche quando totalmente mancante, solo allorché, appunto, non vi siano ulteriori accertamenti di fatto da compiere.

9. Con il quinto motivo il ricorrente denuncia, sempre in via gradata, la violazione degli artt. 43, comma terzo, d.p.r. 29 settembre 1973, n. 600 e 57, comma terzo, d.p.r. 26 ottobre 1972, n. 633, per avere i giudici territoriali ritenuto legittimo il c.d. "raddoppio dei termini" per i periodi 2003 e 2004, pure in assenza di un'astratta configurabilità della rilevanza penale delle violazioni tributarie contestate.

9.1. Il motivo risulta assorbito in conseguenza dell'accoglimento della precedente doglianza.

10. Con il sesto motivo di ricorso si deduce, in relazione all'art. 360, primo comma, num. 3 (*recte* num. 4), c.p.c., la nullità della sentenza per violazione dell'art. 112 c.p.c., per omessa pronuncia sull'eccezione di decadenza dell'Ufficio dal potere di accertamento ai fini dell'Irap per gli anni dal 2003 al 2007.

10.1. Il motivo, formulato in termini di omessa pronuncia sulla eccezione in oggetto, è infondato, dovendosi ritenere, per le medesime ragioni ora esposte, che l'integrale rigetto dei ricorsi da parte dei giudici di appello implichi necessariamente anche il rigetto implicito dell'eccezione.

11. Con il settimo motivo il ricorrente lamenta, in relazione all'art. 360, primo comma, num. 3, c.p.c. la violazione e falsa applicazione di legge in relazione agli artt. 43, d.P.R. n. 600/1973 e 57 d.P.R. n. 633/1972, interpretati alla luce degli artt. 3 e 97 Cost., per avere i Giudici ritenuto legittimo l'operare del raddoppio dei termini per i periodi 2003-2007 ai fini Irap.

11.1. Il motivo è fondato.

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

Come più volte rilevato da questa Corte, in tema di accertamento, il cd. raddoppio dei termini, previsto dall'art. 43 del d.P.R. n. 600 del 1973, non si applica all'IRAP, poiché le violazioni delle relative disposizioni non sono presidiate da sanzioni penali (cfr. *ex multis* Cass. Sez. 6, 03/05/2018, n. 10483, Rv. 647996 – 01; Cass. Sez. 6, 24/02/2020, n. 4742, Rv. 656995 – 01; da ultimo v. Cass. Sez. 5, 10/01/2025, n. 600, Rv. 673712 - 02).

12. Con l'ottavo motivo di ricorso si deduce, in relazione all'art. 360, primo comma, num. 4, c.p.c., l'inesistenza o nullità della sentenza per violazione degli artt. 132, c. 2, c.p.c., 36, c. 2, d.lgs. n. 546/1992 e 111, c. 6, Cost., per la mancata esposizione dei fatti della causa.

12.1. Il motivo è fondato.

12.2. La violazione denunciata si configura quando la motivazione manchi del tutto - nel senso che alla premessa dell'oggetto del decidere risultante dallo svolgimento del processo segue l'enunciazione della decisione senza alcuna argomentazione - ovvero essa formalmente esista come parte del documento, ma le sue argomentazioni siano svolte in modo talmente contraddittorio da non permettere di individuarla, cioè di riconoscerla come giustificazione del decisum. Tale anomalia si esaurisce nella "mancanza assoluta di motivi sotto l'aspetto materiale e grafico", nella "motivazione apparente", nel "contrasto irriducibile tra affermazioni inconciliabili" e nella "motivazione perplessa ed obiettivamente incomprensibile", esclusa qualunque rilevanza del semplice difetto di "sufficienza" della motivazione, sempre che il vizio emerga immediatamente e direttamente dal testo della sentenza impugnata (Cass., Sez. U., 07/04/2014, n. 8053; successivamente tra le tante Cass. 01/03/2022, n. 6626; Cass. 25/09/2018, n. 22598).

12.3. In particolare, si è in presenza di una «motivazione apparente» allorché la motivazione, pur essendo graficamente (e, quindi, materialmente) esistente, come parte del documento in cui consiste il provvedimento giudiziale, non rende tuttavia percepibili le ragioni della

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

decisione, perché consiste di argomentazioni obiettivamente inidonee a far conoscere l'*iter* logico seguito per la formazione del convincimento, di talché essa non consente alcun effettivo controllo sull'esattezza e sulla logicità del ragionamento del giudice non potendosi lasciare all'interprete il compito di integrarla con le più varie ed ipotetiche congetture. Sostanzialmente omogenea alla motivazione apparente è poi quella «perplessa e incomprensibile»; in entrambi i casi, invero - e purché il vizio risulti dal testo della sentenza impugnata, a prescindere dal confronto con le risultanze processuali - l'anomalia motivazionale, implicante una violazione di legge costituzionalmente rilevante, integra un error in procedendo e, in quanto tale, comporta la nullità della sentenza impugnata per cassazione (Cass., Sez. U., 03/11/2016, n. 22232 e le sentenze in essa citate).

12.4. Ancora, il giudice non può, nella motivazione, limitarsi ad enunciare il giudizio nel quale consiste la sua valutazione, perché questo è il solo contenuto "statico" della complessa dichiarazione motivazionale, ma deve impegnarsi anche nella descrizione del processo cognitivo attraverso il quale è passato dalla sua situazione di iniziale ignoranza dei fatti alla situazione finale costituita dal giudizio, che rappresenta il necessario contenuto "dinamico" della dichiarazione stessa: cfr. Cass. 23/01/2006, n. 1236; Cass. 29/07/2016, n. 15964; Cass. 20/12/2018, n. 32980; Cass. 08/10/2020, n. 21700).

12.5. Nel caso in esame, la CTR ha deciso con una motivazione apparente perché, pur graficamente (e, quindi, materialmente) esistente, come parte del documento in cui consiste il provvedimento giudiziale, non rende percepibili le ragioni della decisione, perché consiste di argomentazioni obiettivamente inidonee a far conoscere l'iter logico seguito per la formazione del convincimento, di talché essa non consente alcun effettivo controllo sull'esattezza e sulla logicità del ragionamento del giudice, non potendosi lasciare all'interprete il compito di integrarla con le più varie ed ipotetiche congetture.

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

12.6. Nella specie, i giudici di appello hanno ritenuto corretta la ripresa a tassazione operata dall'Amministrazione per tutti gli anni considerati negli avvisi impugnati e in relazione alle plurime e complesse operazioni, anche riguardanti società di diritto straniero, che, secondo la prospettazione dell'Amministrazione, erano riconducibili al contribuente. Essi si sono tuttavia limitati ad affermare testualmente che «Gli importi dei compensi percepiti dal Simone e sottratti a tassazione sono, per ciascuno degli anni d'imposta dal 2003 al 2011, indicati da pag. 88 a pag. 103 del rapporto 6-11-2012 prot. 161008 dell'Agenzia delle entrate», per poi soggiungere laconicamente che tutti i detti compensi sarebbero stati accertati «come redditi di lavoro autonomo e di capitale per gli anni d'imposta dal 2003 al 2011».

Quanto sopra a fronte delle articolate e differenziate rettifiche operate dall'Ufficio negli avvisi di accertamento oggetto della controversia, delle analitiche contestazioni formulate nei confronti del contribuente per ciascun periodo e delle corrispondenti analitiche contestazioni sollevate da quest'ultimo, il tutto riportato, in ossequio al principio di specificità, nei suoi passaggi salienti nel ricorso o ivi richiamato con puntuali riferimenti agli atti del merito.

13. Con il nono motivo di ricorso si deduce, in relazione all'art. 360, primo comma, num. 4, c.p.c., la nullità della sentenza per violazione dell'art. 112 c.p.c., per omessa pronuncia sull'eccezione riguardante la mancata prova degli enunciati fattuali posti a fondamento della pretesa impositiva;

14. Con il decimo motivo di ricorso si deduce, in relazione all'art. 360, primo comma, num. 4, c.p.c., la nullità della sentenza per violazione dell'art. 112 c.p.c., per omessa pronuncia sulle eccezioni di infondatezza, illegittimità ed erroneità di singole rettifiche;

15. Con l'undicesimo motivo si deduce, in relazione all'art. 360, primo comma, num. 4, c.p.c., in via gradata, l'inesistenza o nullità della sentenza

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

per violazione degli artt. 132, c. 2, c.p.c., 118 disp. att. c.p.c., 36, c. 2, d.lgs. n. 546/1992 e 111, c. 6, Cost., perché mancante di motivazione in ordine alla ritenuta fondatezza degli accertamenti mediante richiamo alla disciplina degli accertamenti bancari.

16. Con il dodicesimo motivo si deduce, in relazione all'art. 360, primo comma, num. 3, c.p.c., la violazione degli artt. 32, c. 1, n. 2, d.P.R. 600/1973, 51, c. 2, n. 2, d.P.R. 633/1972, 2697, 2727 e 2728 c.c. e 115 e 116, c.p.c., per avere i giudici di appello ritenuto applicabili le norme sull'accertamento bancario nonostante la mancata prova da parte dell'Ufficio dell'esistenza dei dati bancari descritti negli avvisi;

17. Con il tredicesimo motivo si deduce, in relazione all'art. 360, primo comma, num. 3, c.p.c., la violazione e falsa applicazione degli artt. 32, c. 1, n. 2, d.P.R. 600/1973, 51, c. 2, n. 2, d.P.R. 633/1972, nonché dell'art. 2697 c.c., per avere la CTR ritenuto applicabile ai redditi di lavoro autonomo la presunzione legale relativa per la quale le movimentazioni bancarie rappresentano reddito sottratto a tassazione.

18. Con il quattordicesimo motivo si deduce, in relazione all'art. 360, primo comma, num. 4, c.p.c., la violazione e falsa applicazione degli artt. 32, c. 1, n. 2, d.P.R. n. 600/1973 e 51, c. 2, n. 2, d.P.R. n. 633/1972, nella parte della sentenza con la quale, respingendosi l'appello, si è confermata la ripresa a tassazione per il 2003, a titolo di compensi di lavoro autonomo, ai fini Irpef, Irap e Iva, dell'importo complessivo di euro 2.204.601, rappresentato da operazioni bancarie in uscita.

19. Con il quindicesimo motivo si deduce, in relazione all'art. 360, primo comma, num. 3, c.p.c., ed in via gradata, la violazione e falsa applicazione degli artt. 42, c. 2, del d.P.R. 600/1973, 7 della l. 212/2000, 24 Cost., con riguardo alla parte della sentenza che ha confermato la ripresa a tassazione per il 2003, a titolo di compensi di lavoro autonomo, ai fini Irpef, Irap e iva, dell'importo complessivo di euro 2.204.601, ove si intendesse che i Giudici

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

di appello abbiano inteso accogliere la diversa motivazione della pretesa dedotta dall'Ufficio.

19.1. I motivi da 9 a 15 risultano assorbiti in conseguenza dell'accoglimento dell'ottavo motivo.

20. Con il ventisettesimo motivo, che denuncia anch'esso una lacuna motivazionale, ed il cui esame deve pertanto essere anticipato rispetto all'ordine di deduzione nel ricorso, si lamenta, in relazione all'art. 360, primo comma, num. 4, c.p.c., la violazione degli artt. 132, c. 2, c.p.c., 118 disp. att. c.p.c., 36, c. 2, d.lgs. 546/1992 e 111, c. 6, Cost., per omessa motivazione in ordine all'eccezione di illegittima applicazione dell'Irap.

20.1. Limitatamente a quanto attiene ai periodi di imposta dal 2003 al 2007 il motivo risulta assorbito in conseguenza dell'accoglimento del settimo motivo di ricorso.

Nel resto, e segnatamente con riguardo ai periodi di imposta dal 2008 al 2011, il motivo, richiamandosi quanto si è *supra* evidenziato, è fondato, nulla avendo argomentato i giudici dell'appello in merito all'accertamento, della sussistenza, con riferimento al periodo in oggetto, del requisito dell'autonoma organizzazione.

21. Con il ventottesimo motivo, strettamente connesso al ventisettesimo, e che dunque deve qui essere scrutinato, si deduce, in relazione all'art. 360, primo comma, num. 3, c.p.c., in via gradata, la violazione e falsa applicazione dell'art. 2 del d.lgs. n. 446/1997, nonché degli artt. 2697 e 2729 c.c., per avere i giudici di appello confermato le rettifiche ai fini Irap in mancanza di prova del requisito dell'autonoma organizzazione.

21.1. Il motivo risulta assorbito in ragione dell'accoglimento del ventisettesimo.

22. Con il sedicesimo motivo si deduce, in relazione all'art. 360, primo comma, num. 3, c.p.c., la violazione e falsa applicazione degli artt. 67, c. 1, lett. c-bis, e 68, c. 6, del d.P.R. 917/1986, con riguardo alla conferma

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

della ripresa a tassazione per il 2006, ai fini dell'imposta sostitutiva, dell'importo di euro 1.099.500,00, a titolo di plusvalenza conseguita dalla cessione della quota nella RED s.r.l.

23. Con il diciassettesimo motivo si deduce, in relazione all'art. 360, primo comma, num. 3, c.p.c., la violazione e falsa applicazione degli artt. 67, c. l, lett. c, e 68, commi 3 e 6, del d.P.R. 917/1986, nonché degli artt. 53 d.P.R. 917/1986, 2 del d.lgs. 446/1997 e 1 del d.P.R. 633/1972 e all'art. 37, c. 3, d.P.R. 600/1973, nella parte della sentenza che ha confermato la ripresa a tassazione per il 2009, ai fini Irpef, Irap e Iva, dell'importo complessivo di euro 2.533.575,21, descritto come la somma che la società Cetinblew Investment SA, avrebbe percepito per la cessione di una partecipazione;

24. Con il diciottesimo motivo di ricorso si deduce, in relazione all'art. 360, primo comma, num. 3, c.p.c., la violazione e falsa applicazione di legge in relazione agli artt. 67, c. 1, lett. h, e 71, c. 2, del d.P.R. 917/1986, nonché degli artt. 53 d.P.R. 917/1986, 2 del d.lgs. 446/1997 e 1 del d.P.R. 633/1972, nella parte della sentenza che ha confermato la ripresa a tassazione, ai fini Irpef, Irap e Iva, dell'importo di euro 200.000 per il 2009 e di euro 100.000 per il 2010, a titolo di compensi di lavoro autonomo descritti come corrisposti dalla società Negua Limited per "acconto cessione immobiliare".

25. Con il diciannovesimo motivo di ricorso si deduce, in relazione all'art. 360, primo comma, num. 3, c.p.c., la violazione e falsa applicazione degli artt. 1 del d.P.R. 917/1986 e 37, c. 3, d.P.R. 600/1973, 2727 e 2729 cod. civ., nonché degli artt. 53 del d.P.R. 917/1986, 2 del d.lgs. 446/1997 e 1 del d.P.R. 633/1972, nella parte della sentenza che ha confermato la ripresa a tassazione per il 2011, ai fini Irpef, Irap e Iva, dell'importo complessivo di euro 2.500.000,00, indicato come derivante dalla "Operazione Fraca".

26. Con il ventesimo motivo di ricorso si deduce, in relazione all'art. 360, primo comma, num. 3, c.p.c., la violazione e falsa applicazione di legge

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

in relazione agli artt. 1 del d.P.R. 917/1986 e 37, c. 3, d.P.R. 600/1973, 2727 e 2729 cod. civ., nella parte della sentenza che ha affermato la legittimità dell'accertamento di redditi di capitale per gli anni dal 2003 al 2011, così avallando anche la ripresa a tassazione di interessi presuntivi relativi a conti correnti indicati come detenuti da società.

27. I motivi dal sedicesimo al ventesimo, da esaminarsi congiuntamente, sono fondati, nei termini che seguono.

27.1. Dalle scarne argomentazioni della sentenza impugnata emerge che i giudici di appello non risultano aver preso in considerazione la differente natura dei maggiori redditi attribuiti al ricorrente per i differenti periodi di imposta – redditi da capitale e da lavoro autonomo – né, in relazione a questo ultimo profilo, correttamente applicato il costante orientamento di questa Corte per cui la presunzione di cui all'art. 32 del d.p.r. n. 600 del 1973, secondo cui sia i prelevamenti sia i versamenti operati sui conti correnti bancari, non annotati contabilmente, vanno imputati ai ricavi conseguiti, nella propria attività, dal contribuente che non ne dimostri l'inclusione nella base imponibile oppure l'estraneità alla produzione del reddito, si riferisce ai soli imprenditori e non anche ai lavoratori autonomi o professionisti intellettuali. A seguito della sentenza della Corte costituzionale n. 228 del 2014 è infatti venuta meno la modifica della citata disposizione, apportata dall'art. 1, comma 402, della legge n. 311 del 2004, sicché non è più sostenibile l'equiparazione, ai fini della presunzione, tra attività d'impresa e professionale per gli anni anteriori (tra tante, Cass., sez. 5, 21/06/2016, n. 12781; Cass., sez. 5, 11/11/2015, n. 23041).

28. Con il ventunesimo motivo di ricorso si deduce, in relazione all'art. 360, primo comma, num. 4, c.p.c., la nullità della sentenza per violazione dell'art. 112 c.p.c., per omessa pronuncia sull'eccepita illegittimità della sentenza di primo grado per violazione dell'art. 7 del d.lgs. 546/1992.

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

28.1. Con il ventiduesimo motivo si deduce, in relazione all'art. 360, primo comma, num. 3, c.p.c., la violazione e falsa applicazione degli artt. 7 e 32 del d.lgs. 546 del 1992, laddove si ritenesse che i giudici di appello si siano pronunciati, respingendola, sull'eccezione di violazione ed erronea applicazione delle predette norme da parte dei giudici di prime cure.

28.2. I due ultimi motivi, da trattarsi congiuntamente, sono entrambi inammissibili per carenza di interesse, atteso che dalla lettura del provvedimento impugnato non emerge che la Commissione tributaria regionale abbia fondato la sua decisione su alcuno degli atti *in thesi* tardivamente prodotti nel corso del giudizio di primo grado dall'Agenzia delle entrate.

29. Con il ventitreesimo motivo di ricorso si deduce, in relazione all'art. 360, primo comma, num. 4, c.p.c., la violazione dell'art. 112 c.p.c., per omessa pronuncia sull'eccezione di illegittimità degli accertamenti relativa alla carenza della condizione del possesso dei redditi e alla ridotta misura dell'asserito beneficio personale.

30. Con il ventiquattresimo motivo si deduce, in relazione all'art. 360, primo comma, num. 4, c.p.c., in via gradata, la violazione degli artt. 132, c. 2, n. 4, c.p.c., 36, c. 2, n. 4, d.lgs. n. 546/1992, 111, c. 6, Cost., per omessa motivazione in merito all'eccezione di illegittimità degli accertamenti relativa alla carenza della condizione del possesso dei redditi e alla ridotta misura dell'asserito beneficio personale.

31. Con il venticinquesimo motivo si deduce, in relazione all'art. 360, primo comma, num. 3, c.p.c., la violazione e falsa applicazione degli artt. 53 Cost. e 1, d.P.R. n. 917/1986, nonché 2729 cod. civ. per avere la CTR confermato la ripresa a tassazione di redditi in assenza di prova del possesso.

32. Con il ventiseiesimo motivo si deduce, in relazione all'art. 360, primo comma, num. 4, c.p.c., la nullità della sentenza per omessa pronuncia sull'eccezione subordinata di mancato riconoscimento della

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

deduzione di costi per la produzione dei redditi accertati, in violazione dell'art. 53 Cost.

33. Con il trentatreesimo motivo si deduce, in relazione all'art. 360, primo comma, num. 3, c.p.c., la violazione e falsa applicazione dell'art. 7, comma 4, d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 471 e dell'art. 12 del d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, per avere la Commissione tributaria regionale erroneamente confermato le sanzioni irrogate, ancorché di entità manifestamente sproporzionata, violando la regola della continuazione.

34. I motivi dal ventitreesimo al ventiseiesimo e il trentatreesimo risultano assorbiti per effetto dell'accoglimento dell'ottavo motivo e dei motivi dal sedicesimo al ventesimo.

35. In conclusione, devono essere accolti il quarto, il settimo nei termini di cui in motivazione, l'ottavo, il sedicesimo, il diciassettesimo, il diciottesimo, il diciannovesimo, il ventesimo ed il ventisettesimo motivo di ricorso; devono essere rigettati il primo, il secondo, il terzo, il sesto, il ventinovesimo, il trentesimo, il trentunesimo e il trentaduesimo motivo; devono essere dichiarati inammissibili il ventunesimo e il ventiduesimo motivo e assorbiti i restanti.

La sentenza impugnata va cassata, in relazione ai motivi accolti, con rinvio alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia affinché, in diversa composizione, proceda a nuovo e motivato esame nel rispetto dei principi sopra illustrati, nonché provveda a regolare le spese del giudizio di legittimità tra le parti.

P.Q.M.

La Corte accoglie il quarto, il settimo nei termini di cui in motivazione, l'ottavo, il sedicesimo, il diciassettesimo, il diciottesimo, il diciannovesimo, il ventesimo ed il ventisettesimo motivo di ricorso, rigetta il primo, il secondo, il terzo, il sesto, il ventinovesimo, il trentesimo, il trentunesimo e il trentaduesimo motivo di ricorso, dichiara inammissibili il ventunesimo e il ventiduesimo motivo, e dichiara assorbiti i restanti.

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

Cassa la sentenza impugnata in relazione ai motivi accolti e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia affinché, in diversa composizione, proceda a nuovo e motivato esame nonché provveda a regolare le spese del giudizio di legittimità tra le parti.

Così deciso in Roma, nella pubblica udienza del 16/09/2026.

Il Consigliere Relatore	Il Presidente
Gian Paolo Macagno	Lucio Napolitano

Corte di Cassazione - copia non ufficiale