



24206/21

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SESTA SEZIONE CIVILE - T

8 SET. 2021

Oggetto

IRPEG IRES
ACCERTAMENTO

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. LUCIO LUCIOTTI - Presidente -

Dott. MICHELE CATALDI - Consigliere -

Dott. COSMO CROLLA - Consigliere -

Dott. GIUSEPPE LO SARDO - Consigliere -

Dott. LORENZO DELLI PRISCOLI - Rel. Consigliere -

Ud. 27/04/2021 - CC

R.G.N. 27534/2019

Rep. *Non 24206*

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso 27534-2019 proposto da:

(omissis)

, in persona del

Direttore pro tempore, elettivamente domiciliata in (omissis)

che la rappresenta e difende ope legis;

- ricorrente -

contro

(omissis), elettivamente domiciliato in (omissis)

(omissis) presso lo studio dell'avvocato

(omissis) che lo rappresenta e difende;

- controricorrente -

avverso la sentenza n. 825/16/2019 della COMMISSIONE
TRIBUTARIA REGIONALE del LAZIO, depositata il 19/02/2019;

udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio non partecipata del 27/04/2021 dal Consigliere Relatore Dott. LORENZO DELLI PRISCOLI.

Rilevato che:

la Commissione Tributaria Provinciale rigettava il ricorso della parte contribuente avverso un avviso di accertamento per l'anno di imposta 2005 relativo ad IRPEF emesso usufruendo del raddoppio dei termini ai sensi dell'art. 41 bis del d.P.R. n. 600 del 1973 in quanto la parte contribuente era stata denunciata per i reati di cui agli artt. 4, 5, 8 e 10 del d.lgs. n. 74 del 2000;

la Commissione Tributaria Regionale del Lazio accoglieva l'appello della parte contribuente in quanto non è stata superata la soglia di punibilità prevista dall'art. 4 del d.lgs. n. 74 del 2000 (dichiarazione infedele di euro 68.347,00; soglia di rilevanza penale di euro 103.291,38), per cui non ricorrono i presupposti per il raddoppio dei termini. Infatti, il dettato normativo vigente all'epoca dei fatti prevedeva una soglia di punibilità più alta rispetto alla versione attualmente vigente, conseguentemente non si configura per il 2005 tale reato. Aggiunge infine la Commissione Tributaria Regionale: *«non possiamo esimerci dall'affermare che nel mentre all'Autorità finanziaria compete l'onere probatorio, al contribuente-ricorrente compete l'onere di difendersi, adducendo prove di egual valore, ma di segno opposto a quelle dell'Ufficio, sicché ne deriva, anche per questo motivo, l'illegittimità dell'accertamento»*.

L' (omissis) propone ricorso affidato a due motivi di impugnazione mentre la parte contribuente si costituisce con controricorso e in prossimità dell'udienza deposita memoria insistendo per il rigetto del ricorso.

Sulla proposta del relatore ai sensi del novellato art. 380 *bis* cod. proc. civ. risulta regolarmente costituito il contraddittorio.

Considerato che:

Con il primo motivo d'impugnazione, dedotto in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3, cod. proc. civ., l' (omissis)

denuncia la violazione e falsa applicazione dell'art. 43 del d.P.R. n. 600 del 1973 in quanto per il raddoppio dei termini è sufficiente l'astratta configurabilità di un reato di cui al d.lgs. n. 74 del 2000 nei suoi contenuti essenziali.

Con il secondo motivo d'impugnazione, dedotto in relazione all'art. 360, comma 1, n. 4, cod. proc. civ., (omissis)

denuncia nullità della sentenza per omessa motivazione in violazione degli artt. 132, comma 2, n. 4^{C.P.C. e} 118, comma 1, disp. att. cod. civ. e dell'art. 36 del d.lgs. n. 546 del 1992 perché la sentenza, là dove afferma che «non possiamo esimerci dall'affermare che nel mentre all'Autorità finanziaria compete l'onere probatorio, al contribuente-ricorrente compete l'onere di difendersi, adducendo prove di egual valore, ma di segno opposto a quelle dell'Ufficio, sicché ne deriva, anche per questo motivo, l'illegittimità dell'accertamento», porrebbe una frase di dubbia consistenza quale autonoma *ratio decidendi* e recante una motivazione apodittica.

Il primo motivo di impugnazione è fondato.

Secondo questa Corte 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 archiviata o

tardiva, senza che, con riguardo agli avvisi di accertamento già notificati, relativi a periodi d'imposta precedenti a quello in corso alla data del 31 dicembre 2016, 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 fa salvi gli effetti degli avvisi di accertamento, dei provvedimenti che irrogano sanzioni e degli inviti a comparire ex art. 5 d. lgs. n. 218 del 1997 già notificati, dimostrando un "favor" del legislatore per il raddoppio dei termini se non incidente su diritti fondamentali del contribuente, quale il diritto di difesa, in ossequio ai principi costituzionali di cui agli artt. 53 e 112 Cost. (Cass. n. 4809 del 2021; Cass. n. 33793 del 2019);

- il raddoppio dei termini previsto dagli artt. 43, comma 3, del d.P.R. n. 600 del 1973 e 57, comma 3, del d.P.R. n. 633 del 1972, nei testi applicabili "*ratione temporis*", presuppone unicamente l'obbligo di denuncia penale, ai sensi dell'art. 331 c.p.p., per uno dei reati previsti dal d.lgs. n. 74 del 2000, e non anche la sua effettiva presentazione, come chiarito dalla Corte costituzionale nella sentenza n. 247 del 2011 (nella specie, in applicazione del principio, la S.C. ha annullato la decisione impugnata che aveva ritenuto inoperante il raddoppio dei termini per mancata prova della comunicazione della "*notitia criminis*" entro il termine di decadenza ordinario: Cass. n. 7434 del 2021; Cass. n. 17586 del 2019);

- il raddoppio dei 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 consegue, nell'assetto anteriore alle modifiche di cui al d.lgs. n. 128 del 2015, alla ricorrenza di seri indizi di reato che facciano insorgere l'obbligo di denuncia penale,

indipendentemente dall'effettiva presentazione della stessa o dalla presentazione oltre i termini di decadenza, dall'inizio dell'azione penale e dall'accertamento del reato nel processo (Cass. n. 6674 del 2021; Cass. n. 22337 del 2018; Cass. n. 26037 del 2016).

Pertanto, alla stregua dei citati principi giurisprudenziali, anche in ragione del "favor" del legislatore per il raddoppio dei termini se non incidente su diritti fondamentali del contribuente, quali il diritto di difesa (pericolo che non emerge dalla lettura della sentenza della Commissione Tributaria Regionale), per il raddoppio dei termini è sufficiente l'astratta configurabilità del reato al momento dei fatti, a prescindere da una indagine *ex post* da parte del giudice di merito circa l'effettiva sussistenza del reato.

La Commissione Tributaria Regionale non si è conformata ai predetti principi là dove non ha ritenuto configurabile neppure in astratto nessuno dei reati di cui al d.lgs. n. 74 del 2000 (oltre all'art. 4, cui fa riferimento il ricorrente nel primo motivo di impugnazione, anche gli artt. 5 e 8 ai quali fa riferimento il ricorrente nella parte in fatto del ricorso e lo stesso art. 8 nonché l'art. 10 ai quali fa riferimento la stessa sentenza impugnata), quando invece unico presupposto, necessario e sufficiente, per il raddoppio dei termini di decadenza è proprio l'astratta ipotizzabilità del *fumus* di un reato al momento dei fatti e non la sua effettiva sussistenza, non rivestendo rilevanza ai fini del raddoppio dei termini la circostanza, valutabile solo *ex post*, che il reato di cui all'art. 4 cit. probabilmente non è stato integrato perché non si è raggiunta la soglia minima di punibilità, non essendo necessario che il reato sia effettivamente configurabile come erroneamente opina la Commissione Tributaria Regionale, essendo invece che



lo sia nella ragionevole prospettazione dell'Ufficio al momento dei fatti; deve poi considerarsi che per l'art. 5 cit. è prevista una soglia di punibilità nettamente inferiore rispetto all'art. 4, che sarebbe stata superata dalla fattispecie oggetto della presente lite, mentre gli artt. 8 e 10 neppure prevedono una soglia di punibilità.

Il secondo motivo di impugnazione è parimenti fondato.

Preliminarmente, dal momento che la Commissione Tributaria Regionale scrive «anche per questo motivo», non può escludersi che tale argomentazione costituisca, nell'economia della motivazione della sentenza impugnata, una autonoma *ratio decidendi*.

Nel merito il motivo è fondato; infatti, secondo questa Corte:

il sindacato di legittimità sulla motivazione resta circoscritto alla sola verifica della violazione del "minimo costituzionale" richiesto dall'art. 111, comma 6, Cost., individuabile nelle ipotesi - che si convertono in violazione dell'art. 132, comma 2, n. 4, cod. proc. civ. e danno luogo a nullità della sentenza - di "mancanza della motivazione quale requisito essenziale del provvedimento giurisdizionale", di "motivazione apparente", di "manifesta ed irriducibile contraddittorietà" e di "motivazione perplessa od incomprensibile", al di fuori delle quali il vizio di motivazione può essere dedotto solo per omesso esame di un "fatto storico", che abbia formato oggetto di discussione e che appaia "decisivo" ai fini di una diversa soluzione della controversia (Cass. n. 27899 del 2020; Cass. n. 23940 del 2017; Cass. SU n. 8053 del 2014);

in seguito alla riformulazione dell'art. 360, comma 1, n. 5, c.p.c., disposta dall'art. 54 del d.l. n. 83 del 2012, conv., con modif., dalla l. n. 134 del 2012, non è più deducibile quale vizio di legittimità il semplice difetto di sufficienza della



motivazione, ma i provvedimenti giudiziari non si sottraggono all'obbligo di motivazione previsto in via generale dall'art. 111, sesto comma, Cost. e, nel processo civile, dall'art. 132, secondo comma, n. 4, c.p.c. Tale obbligo è violato qualora la motivazione sia totalmente mancante o meramente apparente, ovvero essa risulti del tutto inidonea ad assolvere alla funzione specifica di esplicitare le ragioni della decisione (per essere afflitta da un contrasto irriducibile tra affermazioni inconciliabili oppure perché perplessa ed obiettivamente incomprensibile) e, in tal caso, si concreta una nullità processuale deducibile in sede di legittimità ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 4, c.p.c. (Cass. n. 27899 del 2020; Cass. n. 22598 del 2018).

Nel caso di specie la Commissione Tributaria Regionale - affermando che *«non possiamo esimerci dall'affermare che nel mentre all'Autorità finanziaria compete l'onere probatorio, al contribuente-ricorrente compete l'onere di difendersi, adducendo prove di equal valore, ma di segno opposto a quelle dell'Ufficio, sicché ne deriva, anche per questo motivo, l'illegittimità dell'accertamento»* - ha infatti fornito una motivazione estremamente generica, non intelligibile e apodittica, indebitamente ridotta al disotto del "minimo costituzionale" richiesto dall'art. 111, comma 6, Cost. (Cass. n. 27899 del 2020; Cass. n. 22272 del 2018), mediante una affermazione che, non essendo riferita a nessuna circostanza in particolare, rimane vuota e incomprensibile.

Ritenuto dunque che entrambi i motivi di impugnazione sono fondati, il ricorso dell' (omissis) va accolto e la sentenza impugnata va cassata con rinvio alla Commissione Tributaria Regionale del Lazio, in diversa composizione, anche per la regolamentazione delle spese del presente giudizio di legittimità.

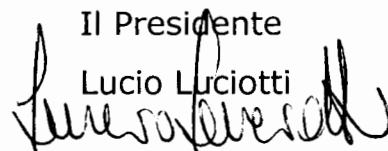
P.Q.M.

accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Commissione Tributaria Regionale del Lazio in diversa composizione, cui demanda di provvedere anche sulle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso nella camera di consiglio del 27 aprile 2021.

Il Presidente

Lucio Lucioti



DEPOSITATO IN CANCELLERIA

oggi, ~~5~~ 8 SET. 2021

Il Cancelliere

Giuseppina Riccio

