# Ordinanza del 10/01/2018 n. 326 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 6

## Testo

**Intitolazione:**

Accertamento Imposte - Competenze e poteri degli uffici - contabilizzazione da parte del contribuente di fatture di acquisto relative a operazioni oggettivamente e soggettivamente inesistenti - mancata applicazione degli artt. 43 - comma 3 - D.P.R. n. 600/73 e 57 - comma3 - D.P.R. n. 633/72 - legittimità - esclusione.

**Massima:**

Nel caso in cui sia emerso, sulla base di risultanze di un processo verbale di accertatori fiscali, che una società abbia indebitamente contabilizzato fatture di acquisto relative a operazioni oggettivamente e soggettivamente inesistenti si deve applicare il raddoppio dei termini previsti dagli artt. 43 - comma 3 - D.P.R. n. 600/73 e 57 - comma3 - D.P.R. n. 633/72 per evitare la decadenza del potere di accertamento dell'ufficio fiscale. Ciò nella considerazione che si è in presenza di seri indizi di reato del contribuente da accertarsi da parte del giudice. Il raddoppio dei termini non è escluso dalla configurabilità di una causa di estinzione del reato (come la prescrizione), né dalla intervenuta archiviazione della denuncia, né dalla successiva emanazione di una sentenza di assoluzione. Infatti sussiste il doppio binario tra giudizio penale e procedimento/processo tributario.

Massima redatta a cura del Ce.R.D.E.F.

**Testo:**

Rilevato

- che con la sentenza impugnata la Commissione tributaria regionale dell'Emilia Romagna rigettava l'appello proposto dall'Agenzia delle entrate avverso la sentenza di primo grado che, riuniti i ricorsi proposti dalla s.a.s. L. R. di C.M. & C., in liquidazione e concordato preventivo, avverso quattro avvisi di accertamento emessi dall'amministrazione finanziaria in relazione agli anni di imposta 2002, 2003 e 2004, sulla scorta delle risultanze di un p.v.c. della G.d.F. da cui era emerso che la predetta società aveva indebitamente contabilizzato fatture di acquisto relative ad operazioni oggettivamente e soggettivamente inesistenti, aveva accolto il ricorso proposto dalla predetta società contribuente;

- che i giudici di appello concordavano con i giudici di primo grado circa l'intervenuta decadenza dell'amministrazione finanziaria dal potere di accertamento non ritenendo applicabile al caso di specie il raddoppio dei termini previsto dal D.P.R. n. 600 del 1973, art. 43, comma 3, e D.P.R. n. 633 del 1972, art. 57, comma 3;

- che per la cassazione della sentenza di appello ricorre con due motivi la contribuente, cui replica l'intimata con controricorso;

- che sulla proposta avanzata dal relatore ai sensi dell'art. 380 bis c.p.c. (come modificato dal D.L. 31 agosto 2016, n. 168, convertito con modificazioni dalla L. 25 ottobre 2016, n. 197 ), risulta regolarmente costituito il contraddittorio, all'esito del quale la controricorrente ha depositato memorie;

che il Collegio ha disposto la redazione dell'ordinanza con motivazione semplificata.

Considerato

- che con il primo motivo di ricorso la ricorrente, deducendo la violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 43, comma 3, e D.P.R. n. 633 del 1972, art. 57, comma 3, lamenta che la CTR aveva erroneamente escluso l'applicabilità al casi di specie del raddoppio dei termini di accertamento, peraltro confondendo (come reso evidente dalle conseguenzialmnente l'azione accertatrice dell'Ufficio ampiamente decaduta") affermazioni che "i PVC intervennero il 23 maggio 2001 allorquando era gli ampiamente prescritto il potere di accertamento, rè risultano atti interruttivi" e che "nel caso in esame la notifica degli avvisi di accertamento è stata effettuata quando la rettifica delle dichiarazioni Irpeg Irap ed Iva era già prescritta") tra l'istituto della prescrizione - nella specie non applicabile - e quello della decadenza del potere accertativo in capo all'amministrazione finanziaria ed altrettanto erroneamente aveva ritenuto insufficiente la comunicazione di notizia di reato alla competente Procura della Repubblica, essendo necessaria anche "d'indicazione di ulteriori elementi);

- che con il secondo motivo di ricorso la difesa erariale deduce la nullità della sentenza impugnata per essere corredata da motivazione apparente limitandosi i giudici di appello ad affermare che "la motivazione espressa nell'atto impugnato (...) non contiene i requisiti espressamente richiesti dalla legge tali da individuare quali siano i motivi di fatto e di diritto che le supportino";

- che, per ragioni di ordine logico-giuridico, va preliminarmente esaminato tale secondo motivo, che è fondato e va accolto;

- che, invero, secondo l'insegnamento di questa Corte, "la motivazione è solo apparente, e la sentenza è nulla perchè affetta da "error in procedendo", quando, benchè graficamente esistente, non renda, tuttavia, percepibile il fondamento della decisione, perchè recante argomentazioni obbiettivamente inidonee a far conoscere il ragionamento seguito dal giudice per la formazione del proprio convincimento, non potendosi lasciare all'interprete il compito di integrarla con le più varie, ipotetiche congetture" (Cass., Sez. U., n. 22232 del 2016; conf. Cass. n. 1756 del 2006, n. 16736 del 2007, n. 9105 del 2017, secondo cui ricorre il vizio di omessa

motivazione della sentenza, nella duplice manifestazione di difetto assoluto o di motivazione apparente, quando il Giudice di merito ometta di indicare, nella sentenza, gli elementi da cui ha tratto il proprio convincimento ovvero indichi tali elementi senza una approfondita disamina logica e giuridica, rendendo in tal modo impossibile ogni controllo sull'esattezza e sulla logicità del suo ragionamento);

- che nella specie la motivazione della sentenza, come reso evidente dal contenuto della stessa, come sopra trascritto, "non solo non è autosufficiente (nel senso che solo dalla lettura della stessa e non aliunde sia possibile rendersi conto delle ragioni di fatto e di diritto che stanno alla base della decisione)" (Cass. n. 777 del 2011), ma le considerazioni svolte "non disvelano il percorso logico-giuridico seguito dal decidente" per risolvere la questione posta con uno dei motivi di appello (ovvero il difetto di motivazione degli atti impositivi), e di certo non "può essere lasciato all'occasionale arbitrio dell'interprete integrare la sentenza, in via congetturale, con le più varie, ipotetiche argomentazioni motivazionali (cfr. Cass. civ. 5 agosto 2016, n. 16599). L'impossibilità di individuare l'effettiva ratio decidendi rende meramente apparente la motivazione della decisione impugnata, alla stregua della nozione di "motivazione apparente" innanzi delineata" (Cass. S.U. citate);

- che il Collegio ritiene debba, ai sensi dell'art. 384 c.p.c. , comma 1, esaminarsi anche il primo motivo di ricorso, anch'esso fondato;

- che, invero, la statuizione d'appello si pone in insanabile contrasto con la giurisprudenza di questa Corte secondo cui "In tema di accertamento tributario, i termini previsti dal D.P.R. n. 600 del 1973 ,. art. 43 per l'IRPEF e il D.P.R. n. 633 del 1972, art. 57, 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", come peraltro stabilito dalla Corte costituzionale nella sentenza 25 luglio 2011, n. 247, "senza che, con riguardo agli avvisi di accertamento per i periodi d'imposta precedenti a quello in corso alla data del 31 dicembre 2016 e già notificati, incidano le modifiche introdotte dalla L. n. 208 del 2015, art. 1, commi da 130 a 132, attesa la disposizione transitoria ivi introdotta, che richiama l'applicazione del D.Lgs. n. 128 del 2015, art. 2, che fa salvi gli effetti degli avvisi già notificati" (Cass. n. 16728 del 2016; conf. Cass. n. 26037 del 2016)- che nelle citate pronunce questa Corte ha avuto cura di precisare che "non di raddoppio dei termini in senso proprio si tratta, bensì di un nuovo termine di decadenza", applicabile in ipotesi di sussistenza di seri indizi di reità, che è un dato obiettivo non lasciato alla discrezionalità del funzionario dell'ufficio tributario ma che deve essere accertato dal giudice; che tale raddoppio non è escluso dalla configurabilità di una causa di estinzione del reato come la prescrizione, nè dalla intervenuta archiviazione della denuncia, non rilevando "nè l'esercizio dell'azione penale da parte del p.m., ai sensi dell'art. 405 c.p.p. , mediante la formulazione dell'imputazione, nè la successiva emanazione di una sentenza di condanna o di assoluzione da parte del giudice penale, anche in considerazione del doppio binario tra giudizio penale e procedimento e processo tributario (in termini, Cass. 15 maggio 2015, n. 9974)" (Cass. n. 16728/16, cit.), che su tale assetto nessun effetto spiegava la sequenza di modifiche che hanno riguardato la disciplina dei termini prescritti per l'accertamento ( legge n. 208 del 2015 , nonchè D.Lgs. n. 128 del 2015, art. 2, art. 1, commi da 130 a 132) in quanto, qualora gli avvisi di accertamento relativi a periodo

d'imposta precedenti a quello in corso alla data 31 dicembre 2016 siano stati già notificati - come nel caso in esame, in cui gli atti impositivi risultano notificati in data 23/05/2011 - si applica la disciplina dettata dal D.Lgs. n. 128 del 2015, art. 2 (che non è stato modificato dalla successiva L. n. 208 del 2015 ), che fa espressamente salvi gli effetti degli avvisi di accertamento notificati alla data di entrata in vigore del predetto decreto;

- che, in estrema sintesi, il ricorso va accolto e la sentenza impugnata va cassata con rinvio alla competente CTR che, in diversa composizione, riesaminerà la vicenda processuale, compresi i motivi ritenuti assorbiti, alla stregua dei suesposti principi, e regolamenterà le spese del presente giudizio di legittimità.

P.Q.M.

accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e rinvia, anche per le spese del giudizio di legittimità, alla Commissione tributaria regionale dell'Emilia Romagna, in diversa composizione.

Motivazione Semplificata.

Così deciso in Roma, il 5 dicembre 2017.

Depositato in Cancelleria il 10 gennaio 2018

## Documenti citati

## Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza