



LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE TRIBUTARIA

Composta da:

ROBERTA CRUCITTI	Presidente
MARIA LUISA DE ROSA	Consigliere
DANIELA MARCONI	Consigliere
MARIA CLARA SALI	Consigliere
MARCELLO MARIA FRACANZANI	Consigliere Rel.

Oggetto:

*IRAP
ACCERTAMENTO -
raddoppiamento
dei termini in
presenza fatti
costituenti reato -
non sussiste

Ud.03/12/2025 CC

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 1015/2017 R.G. proposto da:

██████████ rappresentato e difeso dall'avvocato ██████████
con domicilio eletto nel suo studio in ██████████
██████████ indirizzo pec ██████████

-ricorrente-

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore generale *pro tempore*,
ex lege rappresentata e difesa dall'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO,
presso cui domicilia in Roma, alla via dei Portoghesi, 12

-controricorrente-

avverso

SENTENZA della COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE DELLA
LOMBARDIA - MILANO n. 2862/2016 depositata il 16/05/2016.



Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 03/12/2025 dal Co:
MARCELLO MARIA FRACANZANI.

FATTI DI CAUSA

Il sig. [REDACTED] [REDACTED] conduce la ditta individuale [REDACTED] operante nel settore della meccanica generale e nel giugno 2014 era attinto da avviso di accertamento sull'anno di imposta 2007, con rideterminazione del reddito a fini Irpef, Iva, Irap, per disconoscimento di costi esposti con fatture ritenute riferibili ad attività oggettivamente inesistenti.

Più in particolare, al contribuente portavano le indagini svolte nei confronti della ditta individuale [REDACTED] di [REDACTED] già denunciato per usura, donde gli veniva trasmesso questionario con richiesta di documentazione. Ne seguiva l'atto impositivo sul quale il contribuente esperiva la procedura dell'accertamento con adesione, rimasta senza esito.

Adiva quindi il giudice di prossimità, lamentando violazione del contraddittorio endoprocedimentale, decadenza dalla potestà impositiva per illegittimo raddoppiamento dei termini, estraneità al meccanismo fraudolento posto in essere dalla ditta [REDACTED] ed effettività della prestazione ricevuta e regolarmente saldata con bonifico.

I gradi di merito non apprezzavano le ragioni del contribuente che ricorre per cassazione agitando quattro motivi, cui replica l'Agenzia delle entrate, spiegando tempestivo controricorso.

In prossimità dell'adunanza, la parte contribuente ha depositato memoria ad ulteriore illustrazione delle proprie ragioni.

CONSIDERATO

1. Vengono proposti quattro motivi di ricorso.

1.1. Con il primo motivo si prospetta censura ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 4 del codice di procedura civile per violazione dell'art. 112 dello stesso codice di rito, circa l'omessa motivazione di una notizia di reato relativa all'anno di imposta 2007. In altri termini, si afferma che la sentenza



d'appello non abbia pronunciato sull'eccezione di mancanza di denuncia per il 2007, su cui appoggiare il raddoppio dei termini per l'accertamento.

1.2. Con il secondo motivo si propone doglianza ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 3 del codice di procedura civile per violazione dell'art. 1, comma 132, l. n. 208/2016, nonché dell'art. 12 delle disposizioni preliminari al codice civile, nonché dell'art. 2697 del codice civile. Nel concreto, si lamenta che vi fosse denuncia per fatti penalmente rilevanti relativa all'anno 2006, ma non per l'anno 2007, donde non si poteva raddoppiare il termine per l'emissione dell'atto impositivo.

1.3. Con il terzo motivo si deduce critica ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 3 per violazione dell'art. 24 della l. n. 4/1929 e dell'art. 12, comma settimo, l. n. 212/2000. Nello specifico si lamenta la violazione del contraddittorio endoprocedimentale, non assolto con la semplice trasmissione del questionario e comunque la mancata consegna di pvc, prima dell'emissione dell'atto impositivo.

1.4. Con il quarto ed ultimo motivo si profila censura ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 3 del codice di procedura civile, per violazione dell'art. 38 d.P.R. n. 600/1973 e dell'art. 2697 del codice civile, per non aver posto alla base della decisione le circostanze dedotte in appello quale prova dell'effettività delle operazioni ritenute oggettivamente inesistenti.

2. I primi due motivi possono essere trattati congiuntamente in ragione della loro stretta connessione, riguardando l'uno la mancata pronuncia sull'eccezione di assenza di notizia di reato per l'anno 2007, l'altro come indebita estensione della denuncia sull'anno 2006 anche per l'anno 2007, consentendo il raddoppiamento dei termini per l'emissione dell'atto impositivo. Detto diversamente, la medesima circostanza, cioè della denuncia per il solo 2006, è vista ora come mancata pronuncia su motivo specifico, ora come violazione di legge per applicazione ad altro anno di imposta.



I due motivi sono infondati, salvo per quanto si dirà in tema di Irap. La sentenza in scrutinio si pronuncia espressamente sulla carenza di notizia di reato per il 2007 quando risolve la questione della non necessità di una notizia di reato per consentire il raddoppio dei termini al fine di emettere l'avviso di accertamento. E, in questo senso, risponde altresì alle doglianze circa la denuncia relativa all'anno 2006 applicata al 2007. Il collegio d'appello semplicemente ricorda che una denuncia-querela espressa o iscrizione di notizia di reato non sono necessarie, essendo bastevole la sussistenza di fatti che comportano l'obbligo di denuncia, anche se questa non si concreta.

Tale orientamento è coerente con la lettera della legge, come ricorda la stessa sentenza qui all'esame, e conforme alla giurisprudenza consolidata di questa Suprema Corte di legittimità.

2.1. Ed infatti, in tema di accertamento tributario, 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 (Cass. V, n. 17586/2019), poiché in tema di accertamento tributario, il raddoppio dei termini, nel testo vigente *ratione temporis*, consegue al mero riscontro di fatti comportanti l'obbligo di denuncia penale ai sensi dell'art. 331 c.p.p., indipendentemente dall'effettiva presentazione della denuncia, dall'inizio dell'azione penale e dall'accertamento penale del reato, anche se l'azione penale non è perseguita o è intervenuta una decisione penale di proscioglimento, di assoluzione o di condanna (cfr. Cass. T., n. 600/2025). E questo perché in tema di accertamento tributario, il raddoppio dei termini, previsti dall'art. 43 del d.P.R. n. 600 del 1973, nel testo vigente *ratione temporis*, presuppone la sussistenza dell'obbligo di presentazione di denuncia penale,



a prescindere dall'esito del relativo procedimento penale e nonostante l'eventuale estinzione del reato per archiviazione della denuncia, rilevando solo l'astratta configurabilità di un illecito penale, atteso il regime del "doppio binario" tra giudizio penale e procedimento tributario (cfr. Cass. V, n. 27250/2022).

2.2. Deve comunque rilevarsi che la ripresa a tassazione involge anche Irap, come evidenziato a pag. 1 del ricorso per cassazione e come si evince altresì dal frontespizio della sentenza impugnata. Per questo tributo non opera il raddoppiamento dei termini per l'emanazione dell'atto impositivo, non essendo le violazioni in tema di Irap assistite da sanzione penale.

Ed infatti è stato riconosciuto che 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. Cass. T., n. 600/2025; VI-5, n. 10483/2018).

Donde i primi due motivi sono infondati, ma la doglianza può essere accolta solo limitatamente alla ripresa a tassazione a fini Irap.

3. Parimenti infondato è il terzo motivo, dove lamenta la mancanza di contraddittorio procedimentale.

La sentenza in scrutinio richiama il fondamentale arresto di questa Corte in tema di contraddittorio preventivo, per cui in tema di diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali, l'Amministrazione finanziaria è gravata di un obbligo generale di contraddittorio endoprocedimentale, la cui violazione comporta l'invalidità dell'atto purché il contribuente abbia assolto all'onere di enunciare in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere e non abbia proposto un'opposizione meramente pretestuosa, esclusivamente per i tributi "armonizzati", mentre, per quelli "non armonizzati", non è rinvenibile, nella legislazione nazionale, un analogo generalizzato vincolo, sicché esso sussiste solo per le ipotesi in cui risulti specificamente sancito (cfr. Cass. S.U. n. 24823/2015). Tale prova di



resistenza il contribuente non ha offerto: non risultano riportati in senso al ricorso per cassazione gli stralci degli atti dei gradi di merito, dove emerga che il contribuente -in uno con l'eccezione di violazione del contraddittorio- abbia rappresentato il contributo o l'apporto procedimentale che avrebbe offerto se il contraddittorio si fosse svolto, dimostrando che all'esito il provvedimento finale sarebbe stato diverso.

Peraltro, atteso che l'atto impositivo che ha dato scaturigine alla controversia contiene anche ripresa ai fini Iva, che è tributo armonizzato, giova ricordare come anche di recente è stato ribadito che in tema di accertamento cd. a tavolino, l'amministrazione finanziaria è tenuta a rispettare il contraddittorio endoprocedimentale in presenza di tributi armonizzati, ma le modalità per la sua realizzazione non sono a forma vincolata, essendo sufficiente assicurare l'effettività dello stesso, indipendentemente dagli strumenti in concreto adottati, quali il ricorso a procedure partecipative o l'impiego di altri meccanismi finalizzati all'interlocazione preventiva, come l'inoltro di questionari ed il riconoscimento dell'accesso agli atti (Cass. T., 18489/2024).

In limine, e per completezza espositiva, va precisato che l'invalidità dell'atto impositivo emesso *ante tempus* discende dalla violazione del termine dilatorio a difesa del contribuente, di cui all'art. 12 l. n. 212/2000, previsto però unicamente per l'avviso di accertamento emesso a seguito di accesso nei locali del privato, non per l'accertamento "a tavolino", come nel caso che ci occupa, ove cioè la pretesa impositiva scaturisca da un confronto carolare con la documentazione già in possesso dell'Amministrazione finanziaria o da questa richiesta. Ed infatti, il processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo, di cui l'art. 12, comma 7, della l. n. 212 del 2000, richiede il rilascio di copia al contribuente almeno sessanta giorni prima della notifica dell'avviso di accertamento, deve intendersi riferito alla conclusione degli accessi, delle ispezioni e delle verifiche fiscali svolte nei locali dell'impresa, non essendo richiesta dalla



legge la notificazione al contribuente di un diverso ed ulteriore verbale di chiusura delle operazioni, quando esse siano state completate presso gli uffici dell'ente impositore (cfr. Cass. V, n. 17818/2022).

Sicché il motivo è infondato.

4. Infondato è anche il quarto ed ultimo motivo, dove si lamenta che il collegio non abbia valutato ed apprezzato le circostanze offerte dalla parte in ordine all'effettività dell'operazione disconosciuta, fra cui l'effettiva iscrizione alla CCIAA della ditta [REDACTED] il prezzo di mercato della relativa cessione, la tracciabilità del pagamento, la registrazione in contabilità.

Negli ultimi due paragrafi, la sentenza in scrutinio dà atto dell'insussistenza delle prove offerte dalla parte contribuente, tale non essendo né il pagamento delle fatture, né la regolarità formale della contabilità, richiamando altresì precedenti di questa Suprema Corte, dove si ricorda che la regolarità contabile formale non è sufficiente a dimostrare la realtà dell'operazione.

4.1. Più radicalmente, in tema di valutazione delle prove, il principio del libero convincimento, posto a fondamento degli artt. 115 e 116 c.p.c., opera interamente sul piano dell'apprezzamento di merito, insindacabile in sede di legittimità, sicché la denuncia della violazione delle predette regole da parte del giudice del merito non configura un vizio di violazione o falsa applicazione di norme processuali, sussumibile nella fattispecie di cui all'art. 360, comma 1, n. 4, c.p.c., bensì un errore di fatto, che deve essere censurato attraverso il corretto paradigma normativo del difetto di motivazione, e dunque nei limiti consentiti dall'art. 360, comma 1, n. 5, c.p.c., come riformulato dall'art. 54 del d.l. n. 83 del 2012, conv., con modif., dalla l. n. 134 del 2012 (Cass. III, n. 23940/2017).

Né ricorre vizio di omessa pronuncia su punto decisivo qualora la soluzione negativa di una richiesta di parte sia implicita nella costruzione logico-giuridica della sentenza, incompatibile con la detta domanda (v. Cass., 18/5/1973, n. 1433; Cass., 28/6/1969, n.2355). Quando cioè la



decisione adottata in contrasto con la pretesa fatta valere dalla parte comporti necessariamente il rigetto di quest'ultima, anche se manchi una specifica argomentazione in proposito (v. Cass., 21/10/1972, n. 3190; Cass., 17/3/1971, n. 748; Cass., 23/6/1967, n.1537). Secondo risalente insegnamento di questa Corte, al giudice di merito non può invero imputarsi di avere omesso l'esplicita confutazione delle tesi non accolte o la particolareggiata disamina degli elementi di giudizio non ritenuti significativi, giacché né l'una né l'altra gli sono richieste, mentre soddisfa l'esigenza di adeguata motivazione che il raggiunto convincimento come nella specie risulti da un esame logico e coerente, non già di tutte le prospettazioni delle parti e le emergenze istruttorie, bensì solo di quelle ritenute di per sé sole idonee e sufficienti a giustificarlo. In altri termini, non si richiede al giudice del merito di dar conto dell'esito dell'avvenuto esame di tutte le prove prodotte o comunque acquisite e di tutte le tesi prospettategli, ma di fornire una motivazione logica ed adeguata dell'adottata decisione, evidenziando le prove ritenute idonee e sufficienti a suffragarla, ovvero la carenza di esse (cfr. Cass. V, n. 5583/2011).

5. In definitiva, il ricorso è fondato nei primi due motivi, ma limitatamente alla ripresa a tassazione Irap per la quale non vale il raddoppiamento dei termini ai fini dell'emissione dell'atto impositivo in presenza di fatti costituenti reato.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso nei termini di cui in motivazione, cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Corte di giustizia tributaria della Lombardia – Milano, in diversa composizione, cui demanda di provvedere anche sulle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio del 03/12/2025.

Il Presidente

Roberta CRUCITTI

