# Sentenza del 13/05/2021 n. 12907 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

## Testo

**Testo:**

La sentenza impugnata ha esposto, in punto di fatto, che: l'Agenzia delle entrate aveva emesso nei confronti di C. s.n.c. (ora C. s.r.l.) due avvisi di accertamento, relativi agli anni di imposta 2004 e 2005, con i quali aveva contestato alla società l'indebita deduzione di costi di cui a fatture per operazioni inesistenti emesse da C. R. s.r.l. e da E. Costruzioni s.r.l., rideterminando le maggiori imposte Iva e Irap a carico della società e rettificando ai fini Irpef il reddito di partecipazione dei soci; avverso gli avvisi di accertamento la società ed i soci avevano proposto separati ricorsi che, previa riunione, erano stati rigettati dalla Commissione tributaria provinciale di Brescia; avverso la pronuncia del giudice di primo grado la società ed i soci avevano proposto appello.

La Commissione tributaria regionale della Lombardia, sezione staccata di Brescia, ha rigettato l'appello, in particolare ha ritenuto che: era applicabile alla fattispecie il raddoppio dei termini per l'accertamento stante la sussistenza di violazioni aventi rilevanza penale, sicchè non vi era stata alcuna decadenza nell'emissione degli atti impositivi; gli elementi probatori prospettati dall'Agenzia delle entrate erano idonei ai fini dell'accertamento della falsità oggettiva delle fatture emesse dalle società C. R. s.r.l. e E. Costruzioni s.r.l.; la documentazione prodotta dagli appellanti non poteva assumere il valore di prova contraria; stante la inesistenza oggettiva delle operazioni, non sussisteva il diritto degli appellanti alla deduzione dei costi.

Avverso la suddetta pronuncia hanno proposto ricorso la società ed i soci affidato a quattro motivi di censura, illustrato con successiva memoria, cui ha resistito l'Agenzia delle entrate depositando controricorso.

Con ordinanza del 29 gennaio 2020 questa Corte ha disposto la trattazione della controversia in pubblica udienza.

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo di ricorso si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3), per violazione e falsa applicazione degli artt. 40 e 43, D.P.R. n. 600/1973, dell'art. 1, D.Lgs. n. 74 del 2000, per avere ritenuto che, anche relativamente all'anno 2004, l'amministrazione finanziaria non era decaduta dalla potestà impositiva nei confronti dei singoli soci, in quanto la disciplina in materia di raddoppio dei termini non può trovare applicazione in caso di accertamento del maggior reddito di partecipazione effettuato in relazione alla posizione fiscale personale dei soci di una società di persone.

In particolare, parte ricorrente evidenzia che l'ipotesi di reato configurata dall'amministrazione finanziaria, cioè la dichiarazione fraudolenta mediante utilizzo di fatture per operazioni inesistenti, può essere rilevata solo a carico del soggetto che ha posto in essere la condotta tipica sanzionata dalla norma penale, quindi solo nei confronti della società, non anche nei confronti delle persone fisiche dei soci che non hanno posto in essere la suddetta condotta illecita.

1.1. Il motivo è infondato.

Il D.L. n. 223 del 2006, comma 24, ha inserito, al D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 43, la seguente previsione: "In caso di violazione che comporta obbligo di denuncia ai sensi dell'art. 331 c.p.p. per uno dei reati previsti dal D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, i termini di cui ai commi precedenti sono raddoppiati relativamente al periodo di imposta in cui è stata commessa la violazione.".

Inoltre, il medesimo decreto-legge, al comma 25, ha inserito all'art. 57 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, la seguente previsione: "In caso di violazione che comporta obbligo di denuncia ai sensi dell'art. 331 del codice di procedura penale per uno dei reati previsti dal D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, i termini di cui ai commi precedenti sono raddoppiati relativamente al periodo di imposta in cui è stata commessa la violazione.".

La Corte costituzionale, con la sentenza n. 247/2011, nel dichiarare non fondate le questioni di legittimità del combinato disposto del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 57, comma 3, e del D.L. n. 223 del 2006, art. 37, comma 26, (convertito dalla L. n. 248 del 2006), nella parte in cui prevede il raddoppio dei termini di accertamento nel caso di violazioni comportanti obbligo di denuncia ai sensi dell'art. 331 c.p.p., per uno dei reati di cui al D.Lgs. n. 74 del 2000, ha chiarito che: a) "il raddoppio dei termini consegue dal mero riscontro di fatti comportanti l'obbligo di denuncia penale, indipendentemente dall'effettiva presentazione della denuncia o dall'inizio dell'azione penale"; b) l'obbligo di denuncia "sorge anche ove sussistano cause di non punibilità impeditive della prosecuzione delle indagini penali ed il qui accertamento resti riservato all'autorità giudiziaria penale"; c) "la lettera della legge impedisce di interpretare le disposizioni denunciate nel senso che il raddoppio dei termini presuppone necessariamente un accertamento penale definitivo circa la sussistenza del reato"; d) subordinare il raddoppio dei termini a un accertamento penale definitivo circa la sussistenza del reato, "contrasterebbe anche con il vigente regime del cosiddetto doppio binario tra giudizio penale e procedimento e processo tributario, evidenziato dal D.Lgs. n. 14 del 2000, art. 20"; e) l'obbligo di denuncia opera quando si "sia in grado di individuare con sicurezza gli elementi del reato da denunciare (escluse le cause di estinzione e di non punibilità, che possono essere valutate solo dall'autorità giudiziaria), non essendo sufficiente il generico sospetto di una eventuale attività illecita"; f) il pubblico ufficiale "non può liberamente valutare se e quando presentare la denuncia ma deve presentarla prontamente, pena la commissione del reato previsto e punito dall'art. 361 c.p., per il caso di omissione o ritardo nella denuncia"; g) sussiste "il dovere del Giudice tributario di vagliare autonomamente (o su richiesta del contribuente) la presenza dell'obbligo di denuncia".

Applicando tali principi di diritto alla fattispecie in esame, va quindi precisato che, ai fini del raddoppio dei termini per l'esercizio dell'azione accertatrice, rileva l'astratta configurabilità di

un'ipotesi di reato che, nella fattispecie, è stata configurata nella dichiarazione fraudolenta mediante utilizzo di fatture per operazioni inesistenti. Non rileva, sotto tale profilo, la circostanza, dedotta dai ricorrenti, che la fattispecie penale in esame può essere posta in essere solo dalla società e non anche dai soci.

La linea difensiva dei ricorrenti poggia esclusivamente sul profilo della responsabilità penale personale, ma nella vicenda in esame rileva, invece, il diverso aspetto della sussistenza, anche in astratto, di ipotesi di reato che, in quanto tali, consentono di ampliare i termini per l'accertamento previsti per l'amministrazione finanziaria ai fini dell'esercizio della potestà impositiva.

La disciplina normativa in esame, invero, è posta nell'interesse dell'amministrazione finanziaria ed ha la funzione di attribuire un maggiore termine per l'accertamento quando sussistano, anche in astratto, ipotesi di reato configurati dal D.Lgs. n. 74 del 2000, attesa la necessità di compiere attività di indagine più complesse rispetto a quelle genericamente sottoposte al controllo e per le quali soltanto vale l'ordinario termine di decadenza.

Il maggior termine assicurato all'amministrazione finanziaria nel caso in cui siano ipotizzabili talune delle violazioni di cui al D.Lgs. n. 74 del 2000, dunque, è da porsi a presupposto non solo ai fini dell'accertamento nei confronti della società, ma anche dei soci di una società di persone, atteso il costante principio secondo cui, in materia tributaria, sussiste l'unitarietà dell'accertamento che è alla base della rettifica delle dichiarazioni dei redditi delle società di persone e delle associazioni di cui al D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 5, e dei soci delle stesse e la conseguente automatica imputazione dei redditi a ciascun socio, proporzionalmente alla quota di partecipazione agli utili ed indipendentemente dalla percezione degli stessi.

Ed è proprio la suddetta unitarietà dell'accertamento, nonchè la circostanza che l'accertamentOnei confronti della società costituisce il presupposto per l'accertamento nei confronti dei soci, avendo ad oggetto gli elementi comuni della fattispecie costitutiva dell'obbligazione dedotta nell'atto impositivo, che comporta l'applicazione anche nei confronti di questi ultimi1l'estensione del maggior termine di decadenza di cui alle citate previsioni normative.

2. Con il secondo motivo di ricorso si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3), per violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 600 del 1973, artt. 40 e 43, del D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 1, per avere ritenuto che, anche relativamente all'anno 2004, l'amministrazione finanziaria non era decaduta dalla potestà impositiva con riferimento all'Irap, in quanto l'eventuale evasione dal pagamento della suddetta imposta non darebbe luogo a fattispecie penalmente rilevanti.

2.1. Il motivo è fondato.

Questa Corte ha più volte affermato che il raddoppio dei termini di accertamento di cui al D.L. n. 223 de 2006, art. 37, commi da 24 a 26, non opera con riferimento all'Irap, in quanto non è un'imposta per la quale siano previste sanzioni penali, sicchè è evidente che, in relazione alla stessa, non può operare la disciplina del "raddoppio dei termini" di accertamento quale

applicabile ratione temporis (Cass. civ., 19 novembre 2020, n. 26317; Cass. civ., 26 novembre 2020, n. 27033; Cass. civ., 18 luglio 2019, n. 19431). Pertanto, la sentenza censuraf4non ha fatto corretta applicazione del suddetto principio, avendo ritenuto applicabile la disciplina del raddoppio del termine per l'accertamento anche in materia di Irap. 3. Con il terzo motivo di ricorso si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3), per violazione e falsa applicazione dell'art. 2697, c.c., e del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, per avere ritenuto che, nel caso in cui siano contestate operazioni oggettivamente inesistenti, l'onere della prova grava sul contribuente e non sull'amministrazione finanziaria.

3.1. Il motivo è infondato.

Il giudice del gravame, nel suo percorso motivazionale, ha tenuto conto, in primo luogo, degli elementi di prova forniti dall'amministrazione finanziaria, desumibili dalla motivazione dell'atto impugnato e dal contenuto del processo verbale di constatazione redatto nel corso delle indagini a carico di C. R. s.r.l. ed Estro. Costruzioni s.r.l. ed ha, quindi, ritenuto che gli stessi fossero idonei a fondare la prova della inesistenza oggettiva delle operazioni fatturate; successivamente, ha valutato le prove contrarie proposte dai ricorrenti, ed ha escluso che le stesse potessero essere idonee a contrastate la valenza probatoria degli elementi presuntivi proposti dall'amministrazione finanziaria.

In particolare, il giudice del gravame ha precisato che la pretesa dell'amministrazione finanziaria relativa alla inesistenza oggettiva delle operazioni di fornitura per le quali erano state emesse le fatture da C.R. s.r.l. e E. Costruzioni s.r.l. trovava fondamento su diversi elementi presuntivi: la natura fittizia della prima società (la mancanza di una struttura logistica ed amministrativa della società, priva di macchinari e dipendenti; la mancanza di contabilità; la sussistenza di un divieto emesso dall'ARPA di Brescia di effettuare attività di scarico); le dichiarazioni di F.C., che aveva riconosciuto di avere personalmente provveduto a emettere le false fatture per conto di C. R. s.r.l., ricostruendo le specifiche modalità con cui si operava, e che, inoltre, anche le fatture emesse da E. Costruzioni erano false in senso oggettivo.

Il giudice del gravame, quindi, ha tenuto in considerazione, in primo luogo, gli elementi presuntivi prospettati dall'amministrazione finanziaria, ritenendoli idonei ai fini della fondatezza della pretesa, e, successivamente, ha preso in considerazione le prove contrarie offerte dai contribuenti, escludendo specificamente che le stesse potesse essere idonee al fine di contrastare la valenza probatoria delle prove presuntive dell'amministrazione finanziaria.

Non v'è, dunque, alcuna alterazione del regime in materia di onere della prova, essendo la pronuncia fondata su elementi di prova presuntiva prospettati dall'amministrazione finanziaria e sulla ritenuta non idoneità della prova contraria prodotta dai ricorrenti, sicchè non può ritenersi sussistente la postulata violazione di legge.

4. Con il quarto motivo di ricorso si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5), per avere fondato l'accertamento dell'inesistenza oggettiva delle operazioni fatturate alla società ricorrente unicamente sulle dichiarazioni di terzi prive di univoca rilevanza probatoria e senza avere valutato le circostanze di fatto addotte dalla società contribuente, in particolare la

comparabilità fra le prestazioni oggetto delle fatture contestate e quelle oggetto delle operazioni fatturate dalla società ricorrente ai propri clienti.

4.1. Il motivo è in parte inammissibile e in parte infondato.

Lo stesso, invero, prospetta una questione, relativa alla mancanza di valenza probatoria delle dichiarazioni rese da un terzo ( F.C., impiegato amministrativo della E. Costruzioni s.r.l.), ma tale profilo attiene, tuttavia, ad un eventuale vizio di violazione di legge, in particolare delle regole in materia di prova presuntiva e della rilevanza probatoria, nel processo tributario, delle dichiarazioni rese da un terzo e contenute nel processo verbale di constatazione. Nè può ravvivarsi il vizio motivazionale in relazione al mancato esame delle circostanze di fatto addotte dai ricorrenti, "in particolare la dimostrata comparabilità fra le prestazioni oggetto delle fatture contestate e quelle oggetto delle operazioni fatturate dalla C. s.n.c. ai propri clienti", in quanto la pronuncia, invero, ha specificamente tenuto conto delle stesse, motivando in ordine alla loro non idoneità probatoria al fine di contrastare la valenza probatoria della prova presuntiva fatta valere dall'amministrazione finanziaria, precisando che "la totale genericità delle fatture emesse da C. R. ed E. Costruzioni, ammessa dalla stessa parte appellante, non consente di attribuire alcun valore probatorio alla ricostruzione ipotetica e presuntiva di parte appellante circa la corrispondenza tra le forniture ed i lavori fatturati da C. R. e Costruzioni E. a C. snc e le prestazioni di beni o servizi fatturati da C. s.n.c. ai propri clienti".

in conclusione, è fondato il secondo motivo, infondati il primo e terzo motivo, in parte inammissibile e in parte infondato il quarto motivo, con conseguente cassazione della sentenza per il motivo accolto e rinvio alla Commissione tributaria regionale anche per la liquidazione delle spese di lite del presente giudizio.

P.Q.M.

La Corte:

accoglie il secondo motivo ricorso, infondati il primo e terzo motivo, in parte inammissibile e in parte infondato il quarto motivo, cassa la sentenza censurata per il motivo accolto e rinvia alla Commissione tributaria regionale della Lombardia, sezione staccata di Brescia, anche per la liquidazione delle spese di lite del presente giudizio.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio della quinta sezione civile, il 10 dicembre 2020.

Depositato in Cancelleria il 13 maggio 2021

# Documenti citati

**Elenco citati**

Questo documento non contiene citati.

# Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza