

28831/2021



LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE SESTA CIVILE - T

riunita in camera di consiglio nella seguente composizione:

Dott. Antonio Greco	Presidente
Dott. Michele Cataldi	Consigliere
Dott. Cosmo Crolla	Consigliere
Dott. Lucio Luciotti	Consigliere
Dott. Giuseppe Lo Sardo	Consigliere relatore

Oggetto

IRPEF ILOR
ACCERTAMENTO

Ud. 23/6/2021 CC

R.G.N. 2824/2020

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

Rep.
non 28831

sul ricorso iscritto al n. 2824/2020 R.G., proposto

DA

l'Agenzia delle Entrate, con sede in Roma, in persona del Direttore Generale *pro tempore*, rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, con sede in Roma, ove per legge domiciliata;

RICORRENTE

CONTRO

la " (omissis) S.r.l.", con sede in (omissis) , in persona dell'amministratore unico *pro tempore*, rappresentata e difesa dall'Avv. (omissis) e dall'Avv. (omissis) , con studio in (omissis), elettivamente domiciliata presso l'Avv. (omissis) , con studio in (omissis), giusta procura in allegato al controricorso di costituzione nel presente procedimento;

CONTRORICORRENTE

AVVERSO

la sentenza depositata dalla Commissione Tributaria Regionale dell'Emilia Romagna il 7 giugno 2019 n. 1135/12/2019; udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio non partecipata (mediante collegamento da remoto, ai sensi

6187
21

dell'art. 23, comma 9, del D.L. 28 ottobre 2020 n. 137, convertito nella Legge 18 dicembre 2020 n. 176, con le modalità stabilite dal decreto reso dal Direttore Generale dei Servizi Informativi ed Automatizzati del Ministero della Giustizia il 2 novembre 2020) del 23 giugno 2021 dal Dott. Giuseppe Lo Sardo;

RILEVATO CHE:

L'Agenzia delle Entrate ha proposto ricorso per la cassazione della sentenza depositata dalla Commissione Tributaria Regionale dell'Emilia Romagna il 7 giugno 2019 n. 1135/12/2019, che, in controversia su impugnazione di avvisi di accertamento per IVA relativa agli anni d'imposta 2005 e 2009, in dipendenza dell'indebita detrazione di costi documentati da fatture per operazioni soggettivamente inesistenti, ha rigettato l'appello proposto dalla medesima nei confronti della "(omissis) S.r.l." avverso la sentenza depositata dalla Commissione Tributaria Provinciale di Ferrara il 2 marzo 2015 n. 167/01/2015, con compensazione delle spese giudiziali. La Commissione Tributaria Regionale ha confermato la decisione di primo grado, sul rilievo che la fittizietà soggettiva delle operazioni controverse non fosse stata provata dall'amministrazione finanziaria e che il procedimento penale per le violazioni costituenti reato fosse stato definito con il decreto di archiviazione. La "(omissis) (omissis) S.r.l." si è costituita con controricorso. Ritenuta la sussistenza delle condizioni per definire il ricorso ai sensi dell'art. 380-bis cod. proc. civ., la proposta formulata dal relatore è stata notificata al difensore della parte costituita con il decreto di fissazione dell'adunanza della Corte. La controricorrente ha depositato memoria.

CONSIDERATO CHE:

1. Con il primo motivo, si deduce violazione degli artt. 1, comma 2, 18 e 19 del D.L.vo 31 dicembre 1992 n. 546, 103 e 104 cod. proc. civ., in relazione all'art. 360, comma 1, n. 4, cod. proc. civ., per aver omesso di rilevare l'inammissibilità del ricorso originario della contribuente per l'impugnazione cumulativamente proposta avverso due distinti atti impositivi.

2. Con il secondo motivo, si denuncia violazione e falsa applicazione degli artt. 43 del D.P.R. 29 settembre 1973 n. 600 e 20 del D.L.vo 10 marzo 2000 n. 74, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3, cod. proc. civ., per aver erroneamente ritenuto (in ordine all'accertamento per l'anno 2005) che il raddoppio dei termini di accertamento non potesse operare in conseguenza del decreto di archiviazione per i fatti costituenti reato.

3. Con il terzo motivo, si deduce violazione e falsa applicazione degli artt. 19 e 54, comma 2, del D.P.R. 26 ottobre 1972 n. 633, 2697, 2727 e 2729, per aver erroneamente ritenuto (in ordine all'accertamento per l'anno 2009) che gli elementi raccolti dall'amministrazione finanziaria fossero carenti sotto il profilo della prova della consapevolezza della contribuente di concorrere alla frode carosello, tenendo anche conto del decreto di archiviazione per i fatti costituenti reato.

RITENUTO CHE:

1. Il primo motivo è infondato.

1.1 Si parla di ricorso cumulativo in senso proprio quando il contribuente impugna contestualmente più atti impositivi emessi nei suoi confronti dall'amministrazione finanziaria. Secondo la giurisprudenza costante di questa Corte (Cass., Sez. 5[^], 30 aprile 2010, n. 10578; Cass., Sez. 5[^], 22 febbraio 2013, n. 4490; Cass., Sez. 5[^], 10 giugno 2021, n. 16284), si deve ammettere la proposizione di un unico ricorso cumulativo

avverso più atti di accertamento, dovendo ritenersi applicabile nel processo tributario - in virtù del rinvio fatto dall'art. 1, comma 2, del D.L.vo 31 dicembre 1992 n. 546 alle norme del codice di procedura civile, salvo il limite della compatibilità - l'art. 104, comma 1, cod. proc. civ. (*«Contro la stessa parte possono proporsi nel medesimo processo più domande anche non altrimenti connesse»*), il quale consente la proposizione contro la stessa parte, e quindi la trattazione unitaria, di una pluralità di domande anche non connesse tra loro, con risultato peraltro analogo a quello ottenuto nel caso di riunione di processi anche soltanto soggettivamente connessi (ex art. 29 del D.L.vo 31 dicembre 1992 n. 546).

Se è da ritenere ammissibile la proposizione di un unico ricorso cumulativo avverso più atti, occorre tenere presente che con un unico ricorso sono ammesse una pluralità di domande anche non connesse tra loro. Le singole questioni trattate con unico ricorso rimangono autonome ed hanno, alla conclusione del giudizio, una loro autonoma definizione, con riferimento specifico all'obbligazione tributaria portata da ciascun atto impugnato che può essere riferita anche a diverse annualità di imposta (Cass., Sez. 5[^], 10 giugno 2021, n. 16284).

Peraltro, nel processo tributario la sentenza con la quale vengano decisi, anche a seguito di riunione, i ricorsi avverso atti impositivi riferiti a diverse annualità fiscali lascia immutata l'autonomia dei singoli giudizi e delle posizioni delle parti nell'ambito di essi e, pertanto, pur essendo formalmente unica, si risolve in altrettante pronunzie quante sono le cause decise, ciascuna delle quali è soggetta al rispettivo regime rispetto ai termini di impugnazione ed alla decorrenza degli stessi (Cass., Sez. 5[^], 27 giugno 2019, n. 17236; Cass., Sez. 5[^], 8 ottobre 2019, n. 25083).

Nella medesima direzione si pone anche l'orientamento, secondo cui, in materia tributaria è ammissibile - fermi restando gli eventuali obblighi tributari del ricorrente, in relazione al numero dei provvedimenti impugnati - il ricorso cumulativo avverso più sentenze emesse tra le stesse parti, sulla base della medesima *ratio*, in procedimenti formalmente distinti ma attinenti allo stesso rapporto giuridico d'imposta, pur se riferiti a diverse annualità, ove i medesimi dipendano per intero dalla soluzione di una identica questione di diritto comune a tutte le cause, in ipotesi suscettibile di dar vita ad un giudicato rilevabile d'ufficio in tutte le cause relative al medesimo rapporto d'imposta (Cass., Sez. Un., 16 febbraio 2009, n. 3692; Cass., Sez. 5[^], 7 maggio 2010, n. 11186; 15582; Cass., Sez. 5[^], 30 giugno 2010, n. Cass., Sez. 5[^], 3 aprile 2013, n. 8075; Cass., Sez. 5[^], 22 febbraio 2017, n. 4595).

1.2 Nella specie, il ricorso originario della contribuente era stato proposto contro due atti impositivi relativi a diverse annualità della medesima imposta (IVA), ancorché le questioni controverse fossero comuni soltanto in parte. Per cui, al di là della sostanziale autonomia dei giudizi convogliati nel *simultaneus processus* tra le medesime parti, nulla esclude che talune delle questioni controverse siano diverse per ciascun atto impositivo.

2. Il secondo motivo è fondato.

2.1 In tema di accertamento tributario, il raddoppio dei termini previsto dagli artt. 43, comma 3, del D.P.R. 29 settembre 1973 n. 600 e 57, comma 3, del D.P.R. 26 ottobre 1972 n. 633, nei testi applicabili *ratione temporis*, presuppone unicamente l'obbligo di denuncia penale, ai sensi dell'art. 331 cod. proc. pen., per uno dei reati previsti dal D.L.vo 10 marzo 2000 n.

74, come è stato chiarito dalla sentenza della Corte Costituzionale n. 247 del 2011, sicché, ove il contribuente denunci il superamento dei termini di accertamento da parte dell'amministrazione finanziaria, deve contestare la carenza dei presupposti dell'obbligo di denuncia, non potendo mettere in discussione la sussistenza del reato il cui accertamento è precluso al giudice tributario (tra le tante: Cass., Sez. 5[^], 30 ottobre 2018, n. 27629; Cass., Sez. 6^{^-5}, 28 giugno 2019, n. 17586; Cass., Sez. 5[^], 2 luglio 2020, n. 13481; Cass., Sez. 5[^], 28 gennaio 2021, n. 1883; Cass., Sez. 6^{^-5}, 15 aprile 2021, n. 9958).

2.2 Ora, secondo l'insegnamento di questa Corte, i termini previsti dagli artt. 43, comma 3, del D.P.R. 29 settembre 1973 n. 600 per l'IRPEF e 57, comma 3, del D.P.R. 26 ottobre 1972 n. 633 per l'IVA, come modificati dall'art. 37, comma 24, del D.L. 4 luglio 2006 n. 223, convertito, con modificazioni, nella Legge 4 agosto 2006 n. 248, nella versione applicabile *ratione temporis*, sono raddoppiati in presenza di seri indizi di reato che facciano sorgere l'obbligo di presentazione di denuncia penale (indipendentemente dall'effettiva presentazione della stessa, dall'inizio dell'azione penale e dall'accertamento del reato nel processo: Cass., Sez. 5[^], 13 settembre 2018, n. 22337), anche con riferimento alle annualità d'imposta anteriori a quella pendente al momento dell'entrata in vigore (4 luglio 2006) del D.L. 4 luglio 2006 n. 223, tanto derivando non dalla natura retroattiva della novella, ma, secondo la lettura di tali disposizioni data dalla sentenza della Corte Costituzionale n. 247 del 2011, dalla circostanza che, stabilendo il prolungamento dei termini non ancora scaduti alla data dell'entrata in vigore del detto decreto, essa incide necessariamente (protraendoli) sui termini di accertamento

delle violazioni che si assumono commesse prima di tale data, nel rispetto del principio cristallizzato dall'art. 11, comma 1, disp. prel. cod. civ. (tra le tante: Cass., Sez. 5[^], 30 ottobre 2018, n. 27629; Cass., Sez. 6^{^-5}, 19 dicembre 2019, n. 33793; Cass., Sez. 6^{^-5}, 26 novembre 2020, n. 27033; Cass., Sez. 6^{^-5}, 1 marzo 2021, n. 5578 e 5579; Cass., Sez. 6^{^-5}, 15 aprile 2021, n. 9958).

2.3 Inoltre, in tema di accertamento tributario, i termini previsti dagli artt. 43, comma 3, del D.P.R. 29 settembre 1973 n. 600 per l'IRPEF e 57, comma 3, del D.P.R. 26 ottobre 1972 n. 633 per l'IVA, come modificati dall'art. 37, comma 24, del D.L. 4 luglio 2006 n. 223, convertito, con modificazioni, nella Legge 4 agosto 2006 n. 248, 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, notificati, incidano le modifiche introdotte dall'art. 1, commi 130, 131 e 132, della Legge 28 dicembre 2015 n. 208, attesa la disposizione transitoria, ivi introdotta, che richiama l'applicazione dell'art. 2, comma 3, del D.L.vo 5 agosto 2015 n. 128, nella parte in cui sono fatti salvi gli effetti degli avvisi già notificati (Cass., Sez. 5[^], 14 maggio 2018, n. 11620; Cass., Sez. 6^{^-5}, 19 dicembre 2019, n. 33793).

2.4 Infatti, secondo l'art. 2, comma 3, del D.L.vo 5 agosto 2015 n. 128, 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

medesimo decreto. Sono, altresì, fatti salvi gli effetti degli inviti a comparire di cui all'articolo 5 del D.L.vo 19 giugno 1997, n. 218 notificati alla data di entrata in vigore del medesimo decreto, nonché dei processi verbali di constatazione redatti ai sensi dell'articolo 24 della Legge 7 gennaio 1929 n. 4 dei quali il contribuente abbia avuto formale conoscenza entro la stessa data, sempre che i relativi atti recanti la pretesa impositiva o sanzionatoria siano notificati entro il 31 dicembre 2015 (Cass., Sez. 6⁻⁵, 19 dicembre 2019, n. 33793).

2.5 Né tale raddoppio è escluso dalla configurabilità di una causa di estinzione del reato come la prescrizione, né dalla intervenuta archiviazione della denuncia, non rilevando *«né l'esercizio dell'azione penale da parte del p.m., ai sensi dell'articolo 405 c.p.p., mediante la formulazione dell'imputazione, né 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., Sez. 5[^], 9 agosto 2016, n. 16728; Cass., Sez. 6⁻⁵, 7 ottobre 2019, n. 25013; Cass., Sez. 6⁻⁵, 9 marzo 2020, n. 6668).

2.6 Da ciò discende che il contribuente, ove voglia contestare l'accertamento compiuto oltre il termine ordinario, dovrà denunciare la carenza dei presupposti dell'obbligo di denuncia e non potrà mettere in discussione la sussistenza del reato, né sotto il profilo dell'elemento oggettivo, né sotto quello dell'elemento soggettivo, né infine dal punto di vista del suo autore (Cass., Sez. 5[^], 2 luglio 2020, n. 13481).

2.7 Del pari, sulla scorta della sentenza della Corte Costituzionale n. 247 del 2011, in caso di denuncia presentata oltre gli ordinari termini di decadenza o addirittura di

accertamento compiuto senza denuncia, e sempre al fine di verificare l'uso pretestuoso del raddoppio dei termini, il giudice tributario dovrà controllare, se richiesto con i motivi di impugnazione, la sussistenza dei presupposti dell'obbligo di denuncia, compiendo, al riguardo, una valutazione ora per allora (cosiddetta «*prognosi postuma*») circa la loro ricorrenza ed accertando, quindi, se l'amministrazione finanziaria abbia agito con imparzialità, con la precisazione, però, che il correlativo tema di prova — e, quindi, l'oggetto della valutazione da effettuarsi da parte del giudice tributario — è circoscritto al riscontro dei presupposti dell'obbligo di denuncia penale e non riguarda l'accertamento del reato.

2.8 Dalla giurisprudenza citata si evince, dunque, un *favor* del legislatore per il raddoppio dei termini in presenza di seri indizi di reato che facciano sorgere l'obbligo di presentazione di denuncia penale (indipendentemente dall'effettiva presentazione della stessa), in ossequio ai principio costituzionale di cui all'art. 53 Cost. (capacità contributiva) e 112 Cost. (obbligo di esercitare l'azione penale e interesse della collettività al perseguimento dei reati) tutte le volte in cui tale raddoppio del termine non incida su diritti fondamentali del contribuente, quali il diritto di difesa, diritto che nel caso di specie non appare compromesso da un uso pretestuoso o strumentale del termine, tenendo conto che l'avviso di accertamento per l'anno 2005 era stato notificato il 29 aprile 2014.

Né rileva la successiva pronunzia di archiviazione in sede penale del contribuente dai reati previsti dal D.L.vo 10 marzo 2000 n. 74, essendo indifferente tale sopravvenienza sulla durata dei termini per l'accertamento.

Difatti, il raddoppio dei termini deriva dal mero riscontro di fatti comportanti l'obbligo di denuncia penale ai sensi dell'art. 331 cod. proc. pen., indipendentemente dall'effettiva presentazione della denuncia, dall'inizio dell'azione penale e dall'accertamento penale del reato, restando irrilevante, in particolare, che l'azione penale non sia proseguita o sia intervenuta una decisione penale di proscioglimento, di assoluzione o di condanna (Cass., Sez. 5[^], 30 maggio 2016, n. 11171; Cass., Sez. 6^{^-5}, 9 marzo 2020, n. 6668).

2.9 Nella specie, la Commissione Tributaria Regionale ha fatto malgoverno del principio enunciato, laddove essa ha rigettato l'appello dell'amministrazione finanziaria sul presupposto che, in relazione all'avviso di accertamento notificato il 29 aprile 2014 per l'anno 2005, il procedimento penale si era chiuso con il decreto di archiviazione.

3. Anche il terzo motivo è fondato.

3.1 È pacifico che, in tema di IVA, l'amministrazione finanziaria, se contesta che la fatturazione attenga ad operazioni soggettivamente inesistenti, inserite o meno nell'ambito di una frode carosello, ha l'onere di provare, non solo l'oggettiva fittizietà del fornitore, ma anche la consapevolezza del destinatario che l'operazione si inseriva in una evasione dell'imposta, dimostrando, anche in via presuntiva, in base ad elementi oggettivi e specifici, che il contribuente era a conoscenza, o avrebbe dovuto esserlo, usando l'ordinaria diligenza in ragione della qualità professionale ricoperta, della sostanziale inesistenza del contraente (valorizzando, ad esempio, la circostanza che la prestazione non poteva essere effettivamente resa dal fatturante, perché sfornito della sia pur minima dotazione personale e strumentale adeguata alla sua esecuzione); ove

l'amministrazione finanziaria assolva a detto onere istruttorio, grava sul contribuente la prova contraria di avere adoperato, per non essere coinvolto in un'operazione volta ad evadere l'imposta, la diligenza massima esigibile da un operatore accorto, secondo criteri di ragionevolezza e di proporzionalità in rapporto alle circostanze del caso concreto, non assumendo rilievo, a tal fine, né la regolarità della contabilità e dei pagamenti, né la mancanza di benefici dalla rivendita delle merci o dei servizi (tra le tante: Cass., Sez. 5[^], 30 ottobre 2018, n. 27566; Cass., Sez. 5[^], 4 febbraio 2020, n. 2483; Cass., Sez. 5[^], 20 luglio 2020, n. 15369; Cass., Sez. 5[^], 13 gennaio 2021, n. 336; Cass., Sez. 6[^], -5, 26 marzo 2021, n. 8583).

3.2 Neppure la sopravvenienza di un decreto di archiviazione (nei confronti del legale rappresentante) è sufficiente a fornire la prova dell'estraneità della contribuente all'accordo simulatorio. Infatti, il decreto di archiviazione è soltanto un mero indizio, mentre la contabilità regolare costituisce proprio la modalità che gli imprenditori utilizzano per compiere le operazioni carosello, detrarre l'IVA e dedurre le spese. Invero, il decreto di impugnabilità dell'azione penale (adottato ai sensi dell'art. 408 ss. cod. proc. pen.) non impedisce che lo stesso fatto venga diversamente definito, valutato e qualificato dal giudice civile (nella specie, del giudice tributario), poiché, a differenza della sentenza, la quale presuppone un processo, il provvedimento di archiviazione ha per presupposto la mancanza di un processo e non dà luogo a preclusioni di alcun genere (Cass., Sez. 5[^], 13 aprile 2007, n. 8888; Cass., Sez. 5[^], 18 aprile 2014, n. 8999; Cass., Sez. 5[^], 30 dicembre 2019, n. 34723).

Nessun ostacolo all'accertamento dei fatti per cui è causa, dunque, può giungere da un provvedimento di archiviazione del procedimento penale, incardinato nei confronti della contribuente, in quanto tale atto non impedisce che sia valutato dal giudice civile (Cass., Sez. 5[^], 30 dicembre 2019, n. 34723). Tra l'altro, è altrettanto pacifico che, nel giudizio tributario, il materiale probatorio acquisito nel corso delle indagini preliminari con strumenti propri del procedimento penale è utilizzabile ai fini della prova della maggior pretesa tributaria (Cass., Sez. 5[^], 5 aprile 2019, n. 9593; Cass., Sez. 5[^], 30 luglio 2020, n. 16375; Cass., Sez. 5[^], 4 settembre 2020, n. 18419; Cass., Sez. 5[^], 11 settembre 2020, n. 18889; Cass., sez. 5[^], 7 dicembre 2020, n. 27967), fermo restandone il libero apprezzamento da parte del giudice tributario davanti al quale l'avviso di accertamento fondato su tali elementi sia stato impugnato (Cass., Sez. 5[^], 30 luglio 2020, n. 16375).

3.3 Nella specie, il giudice di appello ha contravvenuto al principio enunciato, escludendo il coinvolgimento della contribuente sulla sola base dell'esito del procedimento penale, della consegna della merce e dei pagamenti relativi, senza tener in alcun conto gli elementi presuntivi specificamente dedotti nell'avviso di accertamento (e testualmente riportati nel ricorso per cassazione alle pagine 18, 19 e 20, in ossequio al canone dell'autosufficienza) per le parti potenzialmente idonee a riscontrare la conoscenza o la conoscibilità della natura fittizia delle operazioni controverse.

4. Valutandosi la infondatezza del primo motivo, nonché la fondatezza del secondo motivo e del terzo motivo, dunque, il ricorso può essere accolto entro tali limiti e la sentenza impugnata deve essere cassata in relazione ai motivi accolti

con rinvio alla Commissione Tributaria Regionale dell'Emilia Romagna, in diversa composizione, anche per le spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte rigetta il primo motivo, accoglie il secondo motivo ed il terzo motivo di ricorso; cassa la sentenza impugnata in relazione ai motivi accolti e rinvia alla Commissione Tributaria Regionale dell'Emilia Romagna, in diversa composizione, anche per le spese del giudizio di legittimità.

Così deciso a Roma nell'adunanza camerale effettuata da remoto il 23 giugno 2021.

IL PRESIDENTE

Dott. Antonio Greco

Antonio Greco
DEPOSITATO IN CANCELLERIA
19/06/2021
oggi
IL CANCELLIERE ESPERTO
Simona Torrini
ST

IL CANCELLIERE ESPERTO
Simona Torrini
ST