



35909/21

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

QUINTA SEZIONE CIVILE-TRIBUTARIA

composta dai Sigg.ri Magistrati:

dott. Federico	SORRENTINO	Presidente
dott. Roberta	CRUCITTI	Consigliere rel.
Dott. Rosita	D'ANGIOLELLA	Consigliere
dott. Riccardo	GUIDA	Consigliere
dott. Filippo	D'AQUINO	Consigliere

Oggetto

tributi

R.G.N. 16261/2015

Cron. 35909

Rep.

C.C. 27.10.2021

ha pronunciato la seguente:

ORDINANZA

sul ricorso proposto da:

AGENZIA delle ENTRATE, in persona del legale rappresentante *pro tempore*, elettivamente domiciliata in Roma, via dei Portoghesi n.12 presso gli Uffici dell'Avvocatura Generale dello Stato che la rappresenta e difende.

- ricorrente -

contro

(omissis) **s.r.l., a socio unico, in liquidazione**, in persona del legale rappresentante *pro tempore*, elettivamente domiciliata in (omissis) presso lo studio dell'Avv.(omissis) (omissis) e rappresentata e difesa, per procura a margine del controricorso, dall'Avv.l (omissis) .

-controricorrente-

per la cassazione della sentenza n.531/10/14 della Commissione tributaria regionale del Friuli-Venezia Giulia, depositata il 17 dicembre 2014.

Udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio del 27 ottobre 2021 dal relatore Cons.Roberta Crucitti.

Rilevato che:

la (omissis) s.r.l., a socio unico in liquidazione, impugnò l'avviso di accertamento, che le era stato notificato nella qualità di

5689
2021



consolidante rispetto alla consolidata (omissis) s.r.l., relativo a una maggiore IRES per l'anno di imposta 2006.

La C.T.P. rigettò il ricorso e la decisione, pur essendo nelle more intervenuto il fallimento della (omissis) s.r.l., venne appellata, nella inerzia del curatore, dalla Società.

La Commissione tributaria regionale del Friuli-Venezia Giulia (d'ora in poi C.T.R.), con la sentenza indicata in epigrafe, riconosciuta preliminarmente la legittimazione all'impugnazione da parte della Società, benché assoggettata a procedura fallimentare, annullava l'atto impositivo.

In particolare, il Giudice di appello riteneva che l'Amministrazione finanziaria fosse incorsa nella decadenza dell'azione accertativa, non essendo applicabile, per varie ragioni, l'istituto del raddoppio dei termini di cui all'art.43, comma 3, del d.P.R. n.600 del 1973.

Avverso la sentenza l'Agenzia delle entrate ha proposto, affidandosi a quattro motivi, ricorso cui resiste, con controricorso, la (omissis) s.r.l.

Il ricorso è stato avviato alla trattazione in camera di consiglio, ai sensi dell'art.380 *bis*-1 cod.proc.civ.

Considerato che

1. Il primo motivo di ricorso -rubricato: -*Art.360 1° comma n.4 c.p.c.: nullità della sentenza per violazione dell'art.43 3° comma r.d. 267/42 nonché dell'art.11 d.lgs.546/92-* con cui l'Agenzia dell'entrate denuncia la sentenza impugnata di nullità, per non avere la C.T.R. dichiarato inammissibile l'appello perché proposto da soggetto (la società fallita) priva di legittimazione è inammissibile.

1.1. Il mezzo, infatti, censura la C.T.R. per avere ritenuto che la Società fosse legittimata a proporre l'appello, malgrado fosse intervenuta, dopo la pubblicazione della sentenza di primo grado, la dichiarazione di fallimento, presumendo l'inerzia degli organi fallimentari e malgrado non vi fosse ultrattività della procura, ma non attinge in alcun modo un'ulteriore *ratio decidendi* della sentenza impugnata, pure idonea a reggere da sola la



decisione. La C.T.R. ha, infatti, posto a base del suo *decisum*, citando anche giurisprudenza di questa Corte a conforto, la relatività della perdita della capacità processuale derivante dalla dichiarazione di fallimento, la quale può essere fatta valere solo dal curatore nell'interesse della massa. Tale *ratio* non risulta attinta dal motivo di ricorso il quale, pertanto, va dichiarato inammissibile per inconferenza rispetto al *decisum*.

2. Con il secondo motivo la ricorrente deduce, ai sensi dell'art.360, primo comma, num.3 cod.proc.civ., la violazione e falsa applicazione dell'art.43, terzo comma, del d.P.R. n. 600 del 1973, laddove la C.T.R. aveva escluso l'applicabilità dell'istituto del raddoppio dei termini di cui al citato art.43 per essersene avvalsa l'Agenzia solo nell'atto di costituzione in giudizio, e non in sede di emissione dell'avviso di accertamento.

3. Con il terzo motivo di ricorso si deduce la medesima violazione di legge di cui al secondo motivo in combinato disposto con l'art.127 del d.P.R. n. 917 del 1986 e si censura la sentenza impugnata, laddove la C.T.R. aveva escluso l'applicabilità del raddoppio dei termini perché la condotta idonea a integrare la fattispecie criminosa era riconducibile solo e esclusivamente al rappresentante della consolidata (omissis) s.r.l.

Secondo la prospettazione difensiva l'errore del giudice di appello era evidente dovendosi ritenere che la previsione del raddoppio dei termini valga anche per la notificazione degli avvisi alla consolidante qualora le violazioni fiscali che integrino fattispecie tipiche di reati di cui al d.lgs. n.74 del 2000 siano state riscontrate a carico della consolidata.

4. Con il quarto motivo di ricorso, prospettante sempre la violazione e falsa applicazione del citato art 43, questa volta, anche in relazione all'art.4 del d.lgs. n.74 del 2000, l'Agenzia delle entrate censura il passo motivazionale con cui la C.T.R. ha escluso che, nella specie, fosse sussistente una condotta riconducibile ad una fattispecie di reato.

5. I motivi, vertenti sulla medesima questione, possono essere trattati congiuntamente e sono fondati.



Secondo la costante giurisprudenza di questa Corte (vedi di recente, tra le altre, confermativa dell'orientamento consolidato, Cass.23.04.2021 n.10891 e Cass.28 aprile 2021 n.11156) il presupposto del raddoppio dei termini per l'accertamento 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 decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74» (artt. 43, comma 3, d.P.R. n. 600/1973 e 57, comma 3, d.P.R. N. 633/1972) è integrato dalla mera sussistenza dell'obbligo di denuncia penale ai sensi dell'art. 331 cod. proc. civ., per uno dei reati previsti dal d.lgs. n. 74/2000, 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 (Cass., Sez. V, 2 luglio 2020, n. 13481; Cass., Sez. VI, 4 novembre 2019, n. 28311; Cass., Sez. VI, 28 giugno 2019, n. 17586; Cass., Sez. V, 13 settembre 2018, n. 22337).

Il che è conforme all'insegnamento del Giudice delle leggi, ove osserva che «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 [...] quest'ultima interpretazione [...] contrasterebbe anche con il vigente regime del cosiddetto "doppio binario" tra giudizio penale e procedimento e processo tributari» (Corte cost., 25 luglio 2011, n. 247).

E', pertanto, sufficiente, ai fini del raddoppio dei termini, il riscontro, *ex ante*, della sussistenza di seri indizi di reato tali da far insorgere l'obbligo di presentazione di denuncia penale, anche se questa sia archiviata o presentata oltre i termini di decadenza (Cass., Sez. V, 16 dicembre 2016, n. 26037; Cass., Sez. VI, 14 maggio 2018, n. 11620; Cass., Sez. VI, 19 dicembre 2019, n. 33793).



Non appare, poi, revocabile in dubbio che il raddoppio dei termini di cui all'art. 43 del DPR 600/73 in caso di violazione comportante obbligo di denuncia per reati fiscali (nella versione antecedente alla L. 208/2015) opera sia nei confronti della consolidata – nei cui riguardi sono stati ravvisati seri indizi di reato – sia nei confronti della consolidante. La condotta illecita, penalmente rilevante, commessa dalla consolidata non può che avere riflessi concreti, per quanto concerne il "raddoppio dei termini", anche per la contribuente consolidante.

Va, infatti, condiviso quanto argomentato da Cass. n. 28356 del 5 novembre 2019 la quale ha rilevato che, ai sensi dell'art. 40 *bis* d.P.R. n.600/1973, l'avviso di accertamento è effettuato con un "unico atto", proprio per la stretta interferenza tra i redditi dichiarati dalla consolidata e quelli della consolidante, confermata dalla necessità del litisconsorzio.

*Dall'altro, è evidente che la consolidante, proprio perché controlla la consolidata, ai sensi dell'art. 2359 comma 1 n. 1 c.c. (art. 117 comma 1 *tuir*), esercita una attività di direzione e coordinamento sulla consolidata. L'art. 2359 comma 1 n. 1 c.c. prevede, infatti, che "sono considerate società controllate: 1) le società in cui un'altra società dispone della maggioranza dei voti esercitabili nell'assemblea ordinaria". L'art. 2497 *sexies* c.c. (presunzioni) dispone, poi, che "si presume salvo prova contraria che l'attività di direzione e coordinamento di società sia esercitata dalla società o ente tenuto al consolidamento dei loro bilanci o che comunque controlla ai sensi dell'art. 2359".*

*La definizione di controllo, nell'ambito del consolidamento, è poi tracciata dall'art. 120 *tuir* ("agli effetti della presente sezione si considerano controllate le società...a) al cui capitale sociale la società o l'ente controllante partecipa direttamente o indirettamente per una percentuale superiore al 50 %/0, da determinarsi relativamente all'ente o società controllante tenendo conto dell'eventuale demoltiplicazione prodotta dalla catena societaria di controllo, senza considerare le azioni prive del diritto di voto ..."). Il controllo, quindi, per l'accesso al regime del*



consolidato, sussiste solo in presenza di tre condizioni congiunte: esercizio di un controllo di diritto ai sensi dell'art. 2359 comma 1 n. 1 c.c.; la società controllante partecipa direttamente o indirettamente per una percentuale superiore al 50 per cento del capitale sociale; la società controllante partecipa agli utili, direttamente o indirettamente, per una percentuale superiore al 50 per cento. Per questa ragioni il "raddoppio dei termini" di cui all'art. 43 d.p.r. 600/1973 opera sia nei confronti della consolidata, nei cui confronti sono stati ravvisati seri indizi di reato, sia nei confronti della consolidante.

La sentenza impugnata che, dichiarando l'Amministrazione finanziaria decaduta dall'azione accertativa non ritenendo applicabile oggettivamente e soggettivamente l'istituto del raddoppio dei termini, si è discostata da tutti i principi sopra illustrati.

6. Ne consegue che, in accoglimento del secondo, terzo e quarto motivo di ricorso, dichiarato inammissibile il primo, la sentenza impugnata va cassata, con rinvio al giudice di merito il quale, provvederà al riesame, adeguandosi a superiori principi, e regolerà le spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte, dichiarato inammissibile il primo motivo di ricorso, in accoglimento dei restanti, cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Commissione tributaria regionale del Friuli-Venezia Giulia in diversa composizione, cui demanda di provvedere anche in ordine alle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma il 27 ottobre 2021.

Il Presidente

DEPOSITATO IN CANCELLERIA

22 NOV 2021



oggi
IL CANCELLIERE ESPERTO

Lucia Radicetti