



REPUBBLICA ITALIANA
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONE TRIBUTARIA

Oggetto: **Tributi - Avviso di accertamento - Questioni.**

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati

Enrico MANZON - Presidente -
Tania HMEJAK - Consigliere - R.G.N. 9204/2014
Giacomo Maria NONNO - Consigliere Rel. -
Pierpaolo GORI - Consigliere - Cron.
Gian Andrea CHIESI - Consigliere - CC - 09/03/2022

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 9204/2014 R.G. proposto da

(omissis) **s.n.c.**, in persona del legale rappresentante
pro tempore, (omissis) e (omissis), elettivamente
domiciliati in (omissis), presso lo studio
dell'avv. (omissis), rappresentati e difesi dell'avv. (omissis)

giusta procura speciale a margine del ricorso

- *ricorrente* -

contro

Agenzia delle entrate, in persona del Direttore *pro tempore*,
rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, presso la
quale è domiciliata in Roma, via dei Portoghesi n. 12;

- *resistente* -

avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale dell'Umbria
n. 191/04/13, depositata il 7 ottobre 2013.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 9 marzo 2022 dal
Consigliere Giacomo Maria Nonno.





RILEVATO CHE

1. con la sentenza n. 191/04/13 del 07/10/2013, la Commissione tributaria regionale dell'Umbria (di seguito CTR) accoglieva l'appello principale dell'Agenzia delle entrate (di seguito AE) e rigettava l'appello incidentale proposto da (omissis) s.n.c. e dai soci (omissis) e (omissis) (di seguito, anche cumulativamente, (omissis)) avverso la sentenza n. 72/07/10 della Commissione tributaria provinciale di Perugia (di seguito CTP), che aveva accolto parzialmente il ricorso proposto da società contribuente e soci avverso tre avvisi di accertamento relativi all'anno d'imposta 2002, l'uno per IRAP e IVA riguardanti la società e gli altri due per IRPEF in ragione del reddito di partecipazione dei singoli soci;

1.1. come emerge anche dalla sentenza impugnata, le riprese di cui all'avviso di accertamento nei confronti della società conseguivano ad una serie di illeciti compiuti dal consulente fiscale della società, poi condannato in sede penale;

1.2. la CTR accoglieva l'appello di AE e rigettava l'appello incidentale di (omissis) evidenziando che: a) l'IVA corrisposta sulle fatture passive non era detraibile, non essendo stati rispettati gli adempimenti procedurali previsti dall'art. 55 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, non essendo stati tenuti i registri contabili e non essendosi proceduto alle liquidazioni periodiche dell'IVA; b) le sanzioni dovevano essere riconosciute in ragione dell'omesso controllo sull'operato del consulente fiscale; c) gli ammortamenti non potevano essere riconosciuti in ragione della mancata vidimazione del libro degli ammortamenti, all'epoca dei fatti doverosa;

2. (omissis) impugnava la sentenza della CTR con ricorso per cassazione, affidati a tre motivi;





3. AE si costituiva in giudizio al solo fine della partecipazione all'eventuale udienza di discussione.

CONSIDERATO CHE

1. con il primo motivo di ricorso (omissis) contesta violazione e falsa applicazione degli artt. 19 e 55 del d.P.R. n. 633 del 1972, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., per avere la CTR erroneamente ritenuto che, non avendo la società contribuente tenuto i registri contabili e proceduto alle liquidazioni periodiche dell'IVA, non avrebbe potuto portare in detrazione l'IVA sugli acquisiti;

1.1. in buona sostanza la società contribuente lamenta che la CTR non abbia tenuto conto dell'illecito del commercialista, il quale, non presentando le dichiarazioni, non avrebbe permesso a (omissis) di detrarre l'IVA nel termine di decadenza biennale;

1.2. con il secondo motivo di ricorso si contesta violazione e falsa applicazione dell'art. 6 del d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., per non avere la CTR ritenuto l'applicabilità dell'esimente prevista dalla disposizione in parola ai fini dell'applicazione alla società delle sanzioni;

2. i motivi, che possono essere esaminati congiuntamente, sono infondati;

2.1. è pacifico, nella giurisprudenza della S.C., che *«l'infedeltà dell'intermediario che, incaricato del pagamento dell'imposta e della trasmissione della dichiarazione dei redditi, ometta di provvedervi, quand'anche accertata in sede penale, non esonera il contribuente dal pagamento dell'imposta stessa»* (Cass. n. 18086 del 21/07/2017; Cass. n. 8630 del 30/05/2012);

2.2. ne consegue che, nel caso di specie, l'illecito compiuto dal commercialista di (omissis) non è in grado di impedire l'applicazione delle scadenze previste dalla legge in conseguenza della omessa o





tardiva dichiarazione, a nulla rilevando il rilievo che il diritto alla detrazione deriva dalle fatture oggetto di esame da parte degli accertatori;

2.3. invero, è noto che il diritto di detrazione dell'IVA a credito deve essere esercitato, ex art. 8, comma 3, del d.P.R. 22 luglio 1998, n. 322, entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui in diritto è sorto (cfr. Cass. n. 1627 del 20/01/2017; Cass. n. 19790 del 25/07/2018; Cass. n. 19938 del 27/07/2018);

2.4. nel caso di specie, la società contribuente – per stessa ammissione di quest'ultima (si vedano le deduzioni relative al primo motivo di ricorso) – non ha tempestivamente esercitato il diritto alla detrazione dell'IVA e, pertanto, salva la possibilità (ricorrendone le condizioni) di chiedere l'eventuale rimborso, è incorsa nella decadenza biennale prevista dalla legge, indipendentemente dall'effettivo versamento dell'imposta in favore del cedente;

2.5. ne consegue l'infondatezza del primo motivo di ricorso;

2.6. quanto alle sanzioni, l'art. 6, comma 3, del d.lgs. n. 472 del 1997, richiamato dalla società contribuente, così recita: «Il contribuente, il sostituto e il responsabile d'imposta non sono punibili quando dimostrano che il pagamento del tributo non è stato eseguito per fatto denunciato all'autorità giudiziaria e addebitabile esclusivamente a terzi»;

2.6.1. la menzionata norma va coordinata con l'art. 5, comma 1, del d.lgs. n. 472 del 1997, la cui prima parte (nella formulazione applicabile *ratione temporis*) così recita: «Nelle violazioni punite con sanzioni amministrative ciascuno risponde della propria azione od omissione, cosciente e volontaria, sia essa dolosa o colposa»;

2.6.2. il rapporto tra le due disposizioni va risolto nel modo che segue: l'art. 5, comma 1, riguarda, in generale, l'elemento soggettivo





della condotta sanzionabile, la quale deve essere cosciente e volontaria, nonché colpevole, cioè posta in essere con dolo o, quanto meno, con negligenza; l'esimente di cui all'art. 6, comma 3, presuppone l'elemento soggettivo così come individuato dall'art. 5, comma 1, e delimita la condotta sanzionabile in conseguenza della violazione di obblighi tributari non formali;

2.6.3. l'applicazione dell'esimente di cui alla disposizione richiamata implica pertanto: a) l'inadempimento degli obblighi riconnessi al mancato pagamento del tributo, esclusi pertanto gli obblighi solo formali; b) l'imputabilità di tale inadempimento ad un soggetto terzo (normalmente l'intermediario incaricato), estraneo alla compagine sociale del contribuente (Cass. n. 20113 del 16/11/2012); c) l'adempimento, da parte del contribuente, di un obbligo di denuncia all'autorità giudiziaria nei confronti dell'intermediario, cui è stato attribuito l'incarico, oltre che della tenuta della contabilità e dell'effettuazione delle dichiarazioni fiscali, di effettuare i pagamenti; d) l'insussistenza del dolo o della negligenza del contribuente nell'inadempimento, nemmeno sotto il profilo della *culpa in vigilando*, dovendo l'inadempimento medesimo essere imputabile in via esclusiva all'intermediario (in termini Cass. 28359 del 07/11/2018);

2.7. nel caso di specie, la CTR ha fatto buon governo dei superiori principi di diritto, non essendo applicabile l'esimente di cui all'art. 6, comma 3, del d.lgs. n. 472 del 1997;

2.7.1. invero, il comportamento incolpevole della società contribuente non può essere escluso dalla semplice condanna penale dell'intermediario, atteso che quest'ultima non elide di per sé ogni profilo di negligenza (anche con riferimento controllo dell'attività del commercialista), non avendo (omissis) nemmeno allegato di avere svolto atti concreti diretti a controllare l'esecuzione della prestazione





del professionista (cfr. Cass. n. 12472 del 21/05/2010; Cass. n. 1198 del 23/01/2004);

2.7.2. del resto, come accertato dalla CTR, la società contribuente non ha nemmeno provato di avere versato al consulente quanto necessario per il pagamento delle imposte, pagamento mai effettuato;

2.7.3. né può mettersi in discussione in questa sede l'accertamento in fatto compiuto dalla CTR in ordine alla sussistenza di una *culpa in vigilando* della ricorrente;

3. con il terzo motivo di ricorso si deduce violazione e falsa applicazione dell'art. 102 del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (Testo Unico delle Imposte sui Redditi - TUIR) e del d.P.R. 7 dicembre 2001, n. 435, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., per non avere la CTR riconosciuto la deducibilità degli ammortamenti, in aperto contrasto con il riconoscimento operato dall'Agenzia delle entrate con riferimento a diversi anni d'imposta;

3.1. il motivo è inammissibile per difetto di specificità;

3.2. (omissis) si è limitata ad affermare che i costi concernenti i beni ammortizzabili sarebbero stati riconosciuti da AE con riferimento a diversi anni d'imposta, ma non trascrive né allega alcun documento dal quale possa evincersi l'effettiva esistenza di detti costi;

4. in conclusione, il ricorso va rigettato;

4.1. nulla per le spese in ragione del mancato deposito del controricorso da parte di AE;

4.2. poiché il ricorso è stato proposto successivamente al 30 gennaio 2013 ed è rigettato, sussistono le condizioni per dare atto – ai sensi dell'art. 1, comma 17, della legge 24 dicembre 2012, n. 228, che ha aggiunto il comma 1 *quater* dell'art. 13 del testo unico di cui al d.P.R. 30 maggio 2002, n. 115 – della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento, da parte dei ricorrenti, dell'ulteriore





importo a titolo di contributo unificato pari a quello previsto per la stessa impugnazione, ove dovuto.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso;
ai sensi dell'art. 13, comma 1 *quater*, del d.P.R. n. 115 del 2002, inserito dall'art. 1, comma 17, della l. n. 228 del 2012, dichiara la sussistenza dei presupposti processuali per il versamento da parte dei ricorrenti del contributo unificato previsto per il ricorso a norma dell'art. 1 *bis* dello stesso art. 13, ove dovuto.

Così deciso in Roma il 9 marzo 2022.

Il Presidente
(Enrico Manzon)

