

9670-17



**REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE V CIVILE**

**Oggetto: Procedimento
tributario- Termini
dell'azione di
accertamento- Raddoppi
-Trattamento
sanzionatoria-
Applicabilità della
novella.**

composta dai signori magistrati:

Stefano Bielli	presidente
Ernestino Luigi Bruschetta	consigliere
Giuseppe Tedesco	consigliere
Angelina-Maria Perrino	consigliere relatore
Enrico Carbone	consigliere

R.G.N. 25623/12
v.D. 31.1.17
Rom 9670

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

sul ricorso iscritto al n. 25623 del ruolo generale dell'anno 2012, proposto **da**

Fallimento di s.r.l. (omissis), in persona del curatore, rappresentato e difeso, giusta procura speciale a margine del ricorso, dagli avvocati (omissis) , (omissis) e (omissis) , elettivamente domiciliatosi presso lo studio del primo in (omissis)

- ricorrente-

contro

Agenzia delle entrate, in persona del direttore *pro tempore*, rappresentato e difeso dall'Avvocatura generale dello Stato, presso gli uffici della quale in Roma, alla via dei Portoghesi, n. 12, si domicilia;

-controricorrente-

per la cassazione della sentenza della Commissione tributaria regionale della Lombardia, sede staccata di

391
2017

Brescia, sezione 67°, depositata in data 27 settembre 2011, n. 244/67/11;

udita la relazione sulla causa svolta alla pubblica udienza in data 31 gennaio 2017 dal consigliere Angelina-Maria Perrino;

uditi per il curatore l'avv. (omissis) e per l'Agenzia l'avvocato dello Stato (omissis) ;

udito il pubblico ministero, in persona del sostituto procuratore generale Federico Sorrentino, che ha concluso per il rigetto del concorso.

Fatti di causa.

L'Agenzia ha notificato al curatore del fallimento della s.r.l. (omissis) un avviso di accertamento col quale, in relazione all'anno d'imposta 2002, per quanto ancora d'interesse, ha recuperato iva, che ha assunto indebitamente detratta, in quanto relativa ad una compravendita di beni tra la cedente s.p.a. (omissis) e la cessionaria s.p.a. (omissis), poi s.p.a. (omissis), che secondo l'Ufficio non era realmente avvenuta, nonché iva detratta su ulteriori acquisti ed ha irrogato, si riferisce in ricorso, <<una sanzione pari ad euro 2.788.366,50>>. Il curatore ha impugnato l'avviso, senza successo né in primo, né in secondo grado. In particolare, la Commissione tributaria regionale ha escluso la decadenza dell'Ufficio dall'azione di accertamento, in ragione della proroga sino al 31 dicembre 2011 del termine all'uopo fissato, configurandosi un'ipotesi di reato, che costituiva il presupposto della proroga; ha aggiunto, in relazione al dedotto vizio di motivazione dell'avviso, che la contribuente era pienamente a conoscenza della cessione d'azienda stipulata tra s.p.a. (omissis) e la s.p.a. (omissis), del contratto relativo alla quale il curatore aveva lamentato l'omessa allegazione all'avviso. Nel merito, il giudice d'appello ha ricostruito le operazioni intercorse tra la s.p.a. (omissis), società del gruppo (omissis) del quale faceva parte la s.r.l.



(omissis), e la s.p.a. (omissis), che ne evidenziavano la simulazione.

Contro questa sentenza ha proposto ricorso, illustrato con memoria, il curatore del fallimento per ottenerne la cassazione, che ha affidato a tre motivi (dei quali il primo articolato in quattro subcensure ed il terzo in due), cui l'Agenzia ha replicato con controricorso.

Ragioni della decisione.

1.-Col *primo motivo di ricorso*, proposto ex art. 360, 1° co., n. 3, c.p.c., il curatore si duole della violazione e falsa applicazione degli artt. 56 e 57 del d.P.R. n. 633/72, là dove il giudice d'appello ha affermato l'applicabilità del raddoppio dei termini, in quanto:

1.1.-l'Ufficio non ha dato conto nell'avviso delle ragioni poste a fondamento dell'applicabilità del termine lungo;

1.2.-il raddoppio dei termini per l'accertamento può operare soltanto in conseguenza di una previa denuncia all'autorità giudiziaria in relazione ad una fattispecie di reato contemplata dal d.lgs. n. 74/00;

1.3.-la norma transitoria concernente il regime del raddoppio dei termini, ossia l'art. 37, 26° co., del d.l. n. 223/06, riguarda i periodi d'imposta per la dichiarazione relativa ai quali siano ancora pendenti i termini di presentazione alla data di entrata in vigore del regime transitorio, ovvero alla data del 4 luglio 2006;

1.4.-nel caso in esame, l'anno d'imposta eventualmente oggetto della disciplina sul raddoppio era il 2003, ossia l'anno in cui è stata presentata la dichiarazione, reputata infedele, non già il 2002, in cui si sono verificate le irregolarità fiscali.

2.- Per effetto dell'art. 37 del d.l. n. 223/06 il 3° comma dell'art. 57 del d.P.R. n. 633/72 dispone che *<<in caso di violazione che comporta obbligo di denuncia ai sensi dell'articolo 331 c.p.p. per uno dei reati previsti dal Decreto Legislativo 10 marzo 2000, n. 74, i termini di cui ai commi*

precedenti -cioé gli ordinari termini di decadenza per l'accertamento- *sono raddoppiati relativamente al periodo di imposta in cui è stata commessa la violazione>>*. Il 26° comma dell'art. 37 stabilisce che il raddoppio si applica dal periodo d'imposta per il quale, alla data di entrata in vigore dello stesso decreto, siano ancora pendenti i termini ordinari per l'accertamento.

Quando la disciplina è giunta all'esame della Consulta, la Corte (Corte cost. 25 luglio 2011, n. 247) ha stabilito che il c.d. raddoppio dei termini di decadenza dal potere di accertamento come regolato dal d.l. 223/06 è cagionato da un fattore obiettivo, rinvenibile nell'obbligo di presentazione della denuncia penale, per cui non di raddoppio dei termini in senso proprio si tratta, bensì di un nuovo termine di decadenza, applicabile solo in presenza della circostanza citata.

L'elaborazione della giurisprudenza di questa Corte (cfr., in particolare, Cass. n. 26036 del 2016, nonché n. 20043 e 9974/15) ha dunque condotto alla seguente ricostruzione:

-a) il raddoppio dei termini per l'accertamento si applica anche alle annualità d'imposta anteriori a quella pendente al momento dell'entrata in vigore delle disposizioni indicate (4 luglio 2006), perché queste, stabilendo il prolungamento dei termini non ancora scaduti alla data dell'entrata in vigore del d.l. n. 223 del 2006, incidono necessariamente (protraendoli) sui termini di accertamento delle violazioni che si assumono commesse prima di tale data;

-b) questo effetto deriva non dalla natura retroattiva delle norme, ma dall'applicabilità *ex nunc* della protrazione dei termini in corso, nel rispetto del principio secondo cui, di regola, *«la legge non dispone che per l'avvenire»* (art. 11, prima parte del primo comma, delle disposizioni preliminari al codice civile; analogamente, l'art. 3,

comma 1°, l. n. 212 del 2000, stabilisce che «*le disposizioni tributarie non hanno effetto retroattivo*»);

-c) il "raddoppio" deriva dal mero riscontro di fatti comportanti l'obbligo di denuncia penale ai sensi dell'art. 331 c.p.p., indipendentemente dall'effettiva presentazione della denuncia (in termini, Cass. n. 1171 del 2016), 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 (dato anche il regime del cosiddetto "doppio binario" tra giudizio penale e procedimento e processo tributario, evidenziato dall'art. 20 del d.lgs. n. 74 del 2000);

-d) detto obbligo di denuncia sorge quando il pubblico ufficiale sia in grado di individuare con sicurezza gli elementi di un reato previsto dal d.lgs. n. 74 del 2000 (anche se sussistano cause di non punibilità impeditive della prosecuzione delle indagini penali ed il cui accertamento, al pari dell'antigiuridicità e del dolo, resta riservato all'autorità giudiziaria), non essendo sufficiente il generico sospetto di una eventuale attività illecita;

-e) il medesimo obbligo opera in base a condizioni obiettivamente rilevabili, considerato che anche il pubblico ufficiale commetterebbe il reato di cui all'art. 361 c.p. per il caso di ritardo od omissione nella denuncia;

-f) il giudice tributario dovrà controllare, se richiesto con i motivi di impugnazione dell'atto impositivo o di contestazione delle sanzioni, la sussistenza dei presupposti dell'obbligo di denuncia, compiendo al riguardo una valutazione ora per allora (cosiddetta "prognosi postuma") circa la loro ricorrenza (cioè circa la sussistenza di una *notitia criminis* dotata di *fumus*, quindi, se l'amministrazione finanziaria abbia fatto un uso pretestuoso e strumentale delle menzionate disposizioni al fine di fruire ingiustificatamente di un più ampio termine di accertamento);



-g) in presenza di una contestazione sollevata dal contribuente, l'onere di provare i presupposti dell'obbligo di denuncia penale (non certo l'esistenza del reato) è a carico dell'amministrazione finanziaria, dovendo questa giustificare il più ampio potere accertativo.

2.1.- In definitiva, i termini "brevi" ordinari operano in presenza di violazioni tributarie per le quali non sorge l'obbligo di denuncia penale per reati previsti dal d.lgs. n. 74 del 2000; mentre i termini raddoppiati *-recte*, i termini lunghi- operano al cospetto di violazioni tributarie per le quali v'è l'obbligo di denuncia. È, perciò, irrilevante che detto obbligo, come sopra osservato, possa insorgere anche dopo il decorso di un periodo pari a quello del termine "breve" o possa non essere adempiuto entro tale termine: ciò che rileva è soltanto la sussistenza dell'obbligo di denuncia, perché essa soltanto connota obiettivamente, sin dall'origine, la fattispecie di illecito tributario alla quale è connessa l'applicabilità dei termini raddoppiati di accertamento.

2.2.- Ne consegue che non è conferente la censura indicata *sub* 1.1, in quanto la stessa narrativa del ricorso, là dove riporta sia pure per sintesi il contenuto dell'avviso di accertamento, evidenzia che l'Agenzia ha indicato il presupposto al quale è ancorata l'operatività del termine lungo, ossia la mancanza di effettività delle operazioni di compravendita. Parimenti inconferente è la censura sunteggiata *sub* 1.3., perché il termine "lungo" nasce da una fattispecie diversa da quella che genera il termine "breve" ed è da questa indipendente, di modo che non si prospetta alcuna applicazione retroattiva della normativa transitoria contenuta nell'art. 37 cit.: sin *ab origine* opera difatti il termine lungo, essendosi al cospetto di violazioni tributarie per le quali v'è obbligo di denuncia.

Altrettanto inconferente è la censura sunteggiata *sub* 1.2., perché la denuncia non è necessaria al fine della operatività del



"raddoppio" del termine e, quindi, è indifferente se sia intervenuta prima o dopo la scadenza del termine ordinario (inapplicabile alla fattispecie) o, addirittura, se non sia stata affatto presentata.

Carente d'interesse, oltre che infondata, è la considerazione riportata *sub* 1.4: anzitutto, il termine lungo si riferisce all'accertamento scaturente dall'"irregolarità fiscale", che origina la pretesa impositiva, di guisa che il termine lungo non può che avere come naturale termine di riferimento quell'irregolarità che rappresenta la violazione rilevante; inoltre, rispetto al 2003, l'esercizio dell'azione di accertamento, tradottasi nell'avviso notificato nel 2008, si rivelerebbe a maggior ragione tempestivo.

3.- Queste considerazioni non sono scalfite dalle modifiche normative successivamente intervenute e, segnatamente, dai due regimi transitori introdotti rispettivamente dal 3° comma dell'art. 2 del d.lgs. n. 128/15 e dalla l. n. 208/15, in base alle precisazioni di Cass. n. 26036/16 -che riprende Cass. n. 16728/16-, secondo cui: a) il regime transitorio introdotto dal comma 3° dell'art. 2 del d.lgs. n. 128 del 2015 (in vigore dal 2 settembre 2015) non è abrogato dal successivo regime transitorio previsto dal comma 132° dell'art. 1 l. n. 208 del 2015 (in vigore dal 10 gennaio 2016); b) il primo regime transitorio (d.lgs. n. 128 del 2015) stabilisce che i commi 1° e 2° dell'art. 2 del d.lgs. n. 128 del 2015 non si applicano né in relazione agli avvisi di accertamento, ai provvedimenti che irrogano sanzioni amministrative tributarie ed agli altri atti impugnabili con i quali l'Agenzia delle entrate fa valere una pretesa impositiva o sanzionatoria, notificati alla data del 2 settembre 2015, né in relazione agli inviti a comparire di cui all'art. 5 del d.lgs. n. 218 del 1997, notificati alla data del 2 settembre 2015, né in relazione ai processi verbali di constatazione redatti ai sensi dell'art. 24 della legge n. 4 del 1929, dei quali il contribuente abbia avuto formale conoscenza entro il 2 settembre 2015, sempre che i relativi atti recanti la pretesa impositiva o sanzionatoria siano notificati entro il



31 dicembre 2015; c) il secondo regime transitorio (l. n. 208 del 2015) disciplina diversamente il regime ordinario del raddoppio dei termini di accertamento previsto dai commi 1° e 2° dell'art. 2 del d.lgs. n. 128 del 2015, disponendo che i commi 130° e 131° dell'art. 1 l. n. 208 del 2015 non si applicano agli avvisi relativi ai periodi d'imposta precedenti a quello in corso al 31 dicembre 2016 e introducendo per tali periodi d'imposta anteriori una specifica normativa transitoria per le sole ipotesi in cui a detti periodi non sia applicabile il precedente regime transitorio dettato dal d.lgs. n. 128 del 2015.

Le modifiche non sono per conseguenza applicabili nel caso in esame, in cui si ha riguardo ad avviso di accertamento notificato nel 2008, in relazione al periodo d'imposta del 2002.

Il motivo va in conseguenza respinto.

4.- Inammissibile è poi il *secondo motivo di ricorso*, proposto ex art. 360, 1° co., n. 3, c.p.c., col quale il curatore si duole della falsa applicazione degli artt. 7, 1° co., l. n. 212/00 e 56, u.c., del d.P.R. n. 633/72, là dove il giudice d'appello ha ritenuto irrilevante l'allegazione all'avviso di accertamento dell'atto di cessione d'azienda intercorso fra la s.p.a. (omissis) e la s.p.a. (omissis) .

4.1.- Conviene osservare che, nel regime introdotto dall'art. 7 l. 27 luglio 2000 n. 212, l'obbligo di motivazione degli atti tributari può essere adempiuto anche *per relationem*, ovvero sia mediante il riferimento ad elementi di fatto risultanti da altri atti o documenti, a condizione che questi ultimi siano allegati all'atto notificato, oppure che quest'ultimo ne riproduca il contenuto essenziale (fra varie, Cass. n. 6914/11; n. 13110/12; ord. n. 9032/13). A tanto si aggiunge la considerazione che un'interpretazione meramente formalistica dell'art. 7 si porrebbe in contrasto con il criterio ermeneutico che impone di dare alle norme procedurali una lettura che, nell'interesse generale, faccia salva la funzione di garanzia loro propria, limitando al massimo le cause d'invalidità o



d'inammissibilità chiaramente irragionevoli (in termini, fra varie, Cass. n. 15327/14; n. 407/15; n. 24254/15).

4.2.- In questo contesto, la censura s'infrange contro l'accertamento di fatto contenuto in sentenza e non aggredito con deduzione di vizio di motivazione, secondo cui la s.r.l. Fertrade <<...era perfettamente a conoscenza della avvenuta cessione d'azienda. Tale circostanza risulta dal processo verbale di constatazione redatto dai verificatori all'esito del controllo effettuato e consegnato al curatore del fallimento (omissis)...>>.

5.- Col terzo motivo di ricorso, il curatore deduce per un verso la violazione dell'art. 360, 1° co., n. 5, c.p.c., lamentando l'omessa valutazione degli elementi indicati dalla parte a sostegno dell'effettività delle operazioni cui si riferisce l'iva che l'ufficio assume sia stata indebitamente detratta; per altro verso, si duole, ex art. 360, 1° co., n. 3, c.p.c., della violazione dell'art. 1414, 1° co., c.c. e dell'art. 19 del d.P.R. n. 633/72, là dove il giudice d'appello, pur facendo leva sulla simulazione, che evoca una situazione reale diversa da quella apparente, ha incentrato la propria decisione sulla finalità elusiva perseguita, che, di contro, postula l'effettività dell'operazione.

Il motivo è inammissibile sotto entrambi i profili.

5.1.- Quanto al primo, la Commissione tributaria regionale ha escluso l'effettività delle operazioni in questione, facendo leva a) sulle relazioni di controllo tra le società coinvolte; b) sulla strettissima sequenza temporale delle scansioni della complessiva operazione; c) sull'esiguità del ricarico del prezzo di vendita applicato alle varie fasi di cessione; d) sulla permanenza dei beni merce nel medesimo stabilimento oggetto della cessione d'azienda e e) sul ritorno di tali beni-merce nell'azienda acquistata dalla (omissis) .

Per infirmare questo compendio di elementi il curatore si limita a considerare che l'ordine di acquisto della s.r.l. (omissis) non è



contestuale, ma antecedente di circa un mese alla cessione d'azienda, che la mancata movimentazione della merce è giustificata dal fatto che fosse in conto-deposito, che non è dimostrata l'esiguità del ricarico del prezzo e che l'Ufficio non ha contestato la procedura di liquidazione dell'iva.

Le deduzioni si rivelano non decisive.

Non lo è la prima, giacché l'intervallo di circa un mese non appare idoneo ad incrinare la ricostruzione compiuta in sentenza.

Non lo è la seconda, perchè non fornisce adeguata ed esauriente spiegazione alternativa dell'intera operazione, nelle varie sequenze in cui si è articolata.

Non lo è la terza, in quanto non è sorretta da elementi atti a dimostrare che il ricarico non fosse esiguo.

Non lo è, infine, la quarta, considerato che la regolarità formale della procedura di liquidazione dell'iva è presupposto ineludibile, sempre sul piano formale, per il successivo esercizio del diritto di detrazione, laddove il giudice d'appello sostiene che sul piano sostanziale l'iva non fosse detraibile, perché relativa ad operazioni inesistenti: e proprio il principio di neutralità evocato in ricorso richiede che l'imposta sia versata a chi *ha eseguito* operazioni imponibili, perché la compensi con l'imposta a sua volta corrisposta per l'acquisto di beni e servizi.

Giova inoltre rilevare che, secondo la giurisprudenza di questa Corte (vedi sez.un., n. 24148/13), la motivazione omessa o insufficiente è configurabile soltanto qualora dal ragionamento del giudice di merito, come risultante dalla sentenza impugnata, emerga la totale obliterazione di elementi che potrebbero condurre ad una diversa decisione, oppure quando sia evincibile l'obiettiva carenza, nel complesso della medesima sentenza, del procedimento logico che lo ha indotto, sulla base degli elementi acquisiti, al suo convincimento, ma non già quando, invece, vi sia difformità rispetto alle attese ed alle deduzioni della parte ricorrente sui



valore e sul significato dal primo attribuiti agli elementi delibati: il motivo di ricorso, altrimenti, si risolve, come nel caso in esame, in un'inammissibile istanza di revisione delle valutazioni e del convincimento di quest'ultimo tesa all'ottenimento di una nuova pronuncia sul fatto, certamente estranea alla natura ed ai fini del giudizio di cassazione.

5.2.- Inammissibile perché non decisivo è anche il secondo profilo della censura.

Benché impropriamente argomentato, mediante il riferimento all'elusione, la Commissione tributaria regionale ha in realtà fatto leva sulla mancanza di effettività delle operazioni, giustappunto in base al compendio di elementi dinanzi indicati, di guisa che il riferimento all'elusione, sebbene inesatto, in quanto effettivamente incompatibile con la natura simulatoria dell'operazione, non riesce a minare il ragionamento decisorio.

6.- Quanto al *trattamento sanzionatorio*, in memoria il curatore del fallimento fa leva sulle modifiche apportate alla cornice edittale della sanzione per l'infedele dichiarazione dall'art. 15, lett. a), del d.lgs. n. 158/15, al fine di ottenere la rideterminazione della sanzione per la violazione più grave in misura pari al 90 e non al 100 per cento dell'imposta accertata e, per conseguenza, il ricalcolo della sanzione unica derivante dall'applicazione del cumulo giuridico.

La questione posta richiede la soluzione di tre distinti nodi:

-il primo, concernente l'applicabilità in astratto ai processi in corso della disciplina sanzionatoria novellata, giacché il comma 1 dell'art. 32 del d.lgs. n. 158/15 ha stabilito che *<<le disposizioni di cui al Titolo II del presente decreto si applicano a decorrere dal 1° gennaio 2017>>*; decorrenza, questa, successivamente anticipata al 1° gennaio 2016 dall'art. 1, co. 133, l. n. 208/15;



-il secondo, riguardante la possibilità di applicare tale modifica al cospetto di motivi di ricorso che non concernano il trattamento sanzionatorio;

-il terzo, inerente all'applicabilità in concreto della modifica invocata.

6.1.- Quanto al primo punto, va data risposta positiva.

Il pubblico ministero ha sostenuto nel corso della discussione che il tenore della novella, che fissa il termine di applicazione della disciplina modificata, comporti che per le violazioni commesse antecedentemente a tale termine debba seguire a trovare applicazione la disciplina precedente. La fissazione di questo termine impedirebbe per conseguenza l'operatività del principio del *favor rei* stabilito, per quanto d'interesse, dal co. 3 dell'art. 3 del d.lgs. n. 472/97.

La tesi non può essere condivisa.

Il termine fissato dal comma 1 dell'art. 32 del d.lgs. n. 158/15 non ostacola, anzi propizia l'applicabilità della regola stabilita dal comma 3 dell'art. 3 del d.lgs. n. 472/97, secondo cui *<<se la legge in vigore al momento in cui è stata commessa la violazione e le leggi posteriori stabiliscono sanzioni di natura diversa, si applica la legge più favorevole, salvo che il provvedimento di irrogazione sia divenuto definitivo>>*.

La fissazione del termine non stabilisce altro che la data di entrata in vigore della novella, della quale prescrive la decorrenza; e tanto fa, allo scopo di differirla, giacché, altrimenti, la novella avrebbe trovato applicazione in base alla regola generale stabilita dall'art. 73, comma 3, Cost., secondo cui *<<le leggi...entrano in vigore il quindicesimo giorno successivo alla loro pubblicazione, salvo che le leggi stesse stabiliscano un termine diverso>>*: in mancanza del comma 1 dell'art. 32, la nuova disciplina si sarebbe applicata a partire dal 22 ottobre 2015, ossia quindici giorni dopo la pubblicazione in Gazzetta del d.lgs. n.



158/15, risalente al 7 ottobre 2015. E alla medesima finalità, ossia quella di modulazione del termine, risponde il successivo comma 133 dell'art. 1 l. n. 208/15.

Ed è l'entrata in vigore della novella, ovvero la sua concreta applicabilità, che consente l'applicazione del comma 3 dell'art. 3 del d.lgs. n. 472/97, il quale fissa una regola di diritto intertemporale e, appunto per questo, postula che sia entrata in vigore la disposizione successiva, che modifica o abroga quella precedente (sulla generale applicazione nella materia tributaria, in tema di sanzioni, della regola del *favor rei* per le peculiarità che caratterizzano la materia, vedi Corte cost. n. 193/16).

Il diritto intertemporale, in generale, designa il complesso delle norme e dei principi che regolano la successione delle leggi nel tempo e va a dirimere il relativo conflitto, mediante l'individuazione della norma concretamente applicabile alla fattispecie; la regola di diritto intertemporale stabilita dal comma 3 dell'art. 3 del d.lgs. n. 472/97, in particolare, comporta che, qualora una norma sanzionatoria più favorevole faccia seguito ad una meno favorevole, si debba applicare quella più favorevole, anche se successiva al compimento del fatto. Il conflitto è appunto determinato dall'entrata in vigore della norma più favorevole contenuta nella novella oggetto del d.lgs. n. 158/15, per cui è proprio l'entrata in vigore di questa norma che fa scattare il presupposto di applicazione della regola di diritto intertemporale in questione.

6.2.- Anche in relazione al secondo punto va data risposta positiva.

L'impugnazione della parte della sentenza che ha affermato l'illegittimità della detrazione dell'iva comporta ineluttabilmente l'impugnazione anche della parte, eziologicamente collegata, concernente la pretesa sanzionatoria. La ricorrente esprime la volontà di non acquietarsi all'intera decisione di cui mira a



scardinare la parte principale con i suoi corollari. Si sarebbe potuta predicare acquiescenza nell'ipotesa inversa, ossia sulla parte principale, se l'impugnazione fosse stata volta soltanto contro uno dei suoi corollari. Di qui l'applicabilità del principio di diritto (Cass., sez.un., n. 21691/16; in precedenza, sull'applicabilità d'ufficio delle disposizioni più favorevoli in tema di sanzioni tributarie, vedi, fra varie, Cass. n. 1656/13), secondo cui se la sentenza si compone di più parti connesse tra loro in un rapporto per il quale l'accoglimento dell'impugnazione nei confronti della parte principale determinerebbe necessariamente anche la caducazione della parte dipendente, la proposizione dell'impugnazione nei confronti della parte principale impedisce il passaggio in giudicato anche della parte dipendente, pur in assenza di impugnazione specifica di quest'ultima. E ciò in virtù dell'effetto espansivo interno stabilito dal 1° comma dell'art. 336 c.p.c., coerente con la regola sull'acquiescenza parziale prescritta dall'art. 329 c.p.c.

6.3.- Quanto al terzo punto, invece, non sono stati prospettati elementi utili a fornire la risposta positiva auspicata dalla parte. Il curatore articola la propria censura d'illegittimità sopravvenuta della pretesa sanzionatoria su due piani:

- il primo, consistente nella ridefinizione della cornice edittale della sanzione per l'infedele dichiarazione contemplata dall'art. 1, 2° co., del d.lgs. n. 471/97, per la quale è stato previsto il minimo edittale non più del cento per cento, bensì del novanta per cento della maggiore imposta dovuta e/o del minor credito spettante;
- il secondo, dato dalla riduzione della misura della sanzione, che assume essere la più grave, per l'illegittima detrazione dell'iva prevista dall'art. 6, 6° co., del medesimo decreto, raggugliata al novanta e non più al cento per cento dell'ammontare della detrazione compiuta. Ma tanto non è sufficiente (in linea, vedi Cass. n. 20141/16, che sottolinea altresì l'introduzione del 3° co. dell'art. 1 e del co. 4-*bis* dell'art. 5 d.lgs. n. 471/97).



Quanto al primo aspetto, non è dato verificare, in mancanza della riproduzione degli elementi considerati dall'Amministrazione per la commisurazione della sanzione, se questa sia stata quantificata nel minimo all'epoca dei fatti previsto, in assenza di ogni altra considerazione dei criteri evocati dall'art. 7 del d.lgs. n. 472/97, oppure se l'Ufficio abbia quantificato la sanzione ritenendo che proprio quel *quantum* fosse di per sé adeguato alla gravità dell'illecito accertato, in base tra l'altro alla condotta dell'agente ed alle sue condizioni economiche e sociali. Il fatto che sia tuttora prevista una forbice tra un minimo ed un massimo non consente di procedere ad un'automatica applicazione della novella, come questa Corte ha fatto in relazione ad altri casi in cui ha potuto direttamente tener conto di una modifica favorevole (a proposito di sanzioni per il ritardo nel versamento dell'accisa su birre e bevande alcoliche, vedi Cass. n. 8751/13); d'altronde, la circostanza che il *quantum* applicato sia tuttora compreso nella forbice edittale rende incensurabile la statuizione (Cass. n. 9255/13; n. 2406/16).

Quanto al secondo, la circostanza che la sanzione per l'infedele dichiarazione sia destinata a rimaner ferma non consente di affermare, non essendo stati dedotti elementi sufficienti, che la sanzione più grave non sia appunto questa e non già quella per illegittima detrazione, ridotta per legge nel suo ammontare e che, per conseguenza, il calcolo del cumulo possa esserne inciso.

8.- Il ricorso va in conseguenza respinto e le spese seguono la soccombenza.

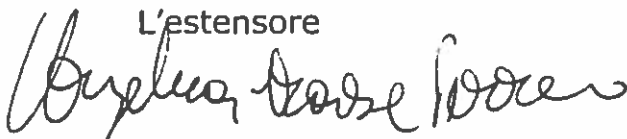
DEPOSITATO IN CANCELLERIA
IL 14 APR 2017

**Per questi motivi
la Corte:**

rigetta il ricorso e condanna la società a pagare le spese, liquidate in euro 18.000 per compensi, oltre alle spese prenotate a debito.

Così deciso in Roma, il 31 gennaio 2017.

L'estensore



Il presidente



RG n. 25623/12

Funzionario Giudiziario
Marcello BARAGONA

Angelina-Maria Perrino estensore



Il Funzionario Giudiziario
Marcello BARAGONA