



LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati

Roberta Crucitti	Presidente
Danilo Chieca	Consigliere
Sabrina Serrelli	Consigliere rel.
Luigi La Battaglia	Consigliere
Livia De Gennaro	Consigliere

ha pronunciato la seguente

Oggetto:
notifica avviso di
accertamento
all'amministratore di fatto
e sanzioni; raddoppio dei
termini, esclusione per
IRAP; art. 8, commi 1 e 2,
d.l.16/2012.

AC – 19/5/2026

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 5858/2017 R.G. proposto da:

_____ cf: _____ rappresentato e difeso
dall'Avv. _____

–ricorrente–

contro

Agenzia delle entrate, in persona del Direttore *pro tempore*
rappresentata e difesa dall'Avvocatura generale dello Stato;

–controricorrente–

avverso

la sentenza n. 4647/2016, pronunciata in data 30/5/2016
dalla Commissione Tributaria Regionale del Lazio e depositata il
19/7/2016;



ascoltata la relazione della causa svolta nella camera di consiglio del 19 maggio 2026 dal consigliere Sabrina Serrelli;

La Corte osserva:

FATTI DI CAUSA

1. In data 28/11/2013 l'Agenzia delle entrate notificava al contribuente, quale amministratore di fatto della società █████ Soc. Coop a r.l., l'avviso di accertamento n. █████/█████ con il quale recuperava maggiori imposte e sanzioni ai fini IRES, IRAP ed Iva in relazione all'anno 2007.

2. La Commissione Tributaria Provinciale di Roma rigettava il ricorso del contribuente, compensando le spese di lite.

3. La Commissione Tributaria Regionale del Lazio rigettava l'appello, compensando le spese di lite.

4. Il contribuente propone ricorso per cassazione articolando sei motivi. L'Agenzia deposita controricorso.

5. In data 8/5/2026 il ricorrente ha depositato memorie.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo di ricorso il contribuente deduce, in relazione all'art. 360, primo comma, num. 3 c.p.c., la violazione e/o la falsa applicazione dell'art. 43, comma 3, d.P.R. 600/1973 e dell'art. 57, comma 3, d.P.R. 633/1972, censurando l'illegittimità della sentenza impugnata con riferimento al ritenuto raddoppio dei termini dell'accertamento sulla base di meri indizi di reato, in assenza di denuncia penale.

1.1. Il motivo è fondato per quanto di ragione.

1.2. L'art. 43, terzo comma, d.P.R. 600/1973, ratione temporis vigente (eguale disposizione è contenuta per l'Iva nell'art. 57 d.P.R. 633/1972), prevede che: «In caso di violazione che comporta obbligo di denuncia ai sensi dell'articolo 331 del codice di procedura penale per



uno dei reati previsti dal decreto legislativo 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». Il raddoppio dei termini scatta dunque in presenza di una violazione che comporta l'obbligo di denuncia ai sensi dell'articolo 331 c.p.p. per uno dei reati previsti dal decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, il quale a sua volta, all'art.4, prevede, tra i requisiti per la configurabilità astratta del reato di dichiarazione infedele, che "taluna" delle singole imposte evase sia superiore all'ammontare indicato.

1.3. Come chiarito dalla Corte costituzionale con la sentenza n. 247 del 2011 con riferimento ai primi due commi dell'art. 57 del d.P.R. n. 633 del 1972, 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 operano in presenza di violazioni tributarie per le quali v'è l'obbligo di denuncia. Il raddoppio dei termini previsto dagli artt. 43, comma 3, del d.P.R. n. 600 del 1973 per l'IRPEF e 57, comma 3, del d.P.R. n. 633 del 1972 per l'IVA consegue, quindi, nell'assetto anteriore alle modifiche di cui al d.lgs. 5 agosto 2015, n. 128, ed alla legge 31 dicembre 2015, n. 208, alla ricorrenza di seri indizi di reato che facciano insorgere l'obbligo di denuncia penale ai sensi dell'art. 331 c.p.p.; la dizione legislativa rende chiaro che il raddoppio è legato all'astratta sussistenza di un reato perseguibile d'ufficio.

Tale conclusione è in linea con il consolidato orientamento di legittimità, secondo il quale, anche sulla base dei principi enunciati dalla Corte cost. con sentenza innanzi menzionata, il raddoppio opera in presenza del presupposto astratto della sussistenza di una fattispecie di reato, presentazione della denuncia, dall'inizio dell'azione penale e dall'accertamento del reato nel processo (Cass. sez. 5, 10/01/2025, n.



600, Cass. sez. 5, 30/06/2021, n.18451; Cass., Sez. VI, 28/06/2019, n. 17586, Cass., Sez. V, 13/09/2018).

1.4. L'art. 1, comma 132, della legge 208/2015, che prevede un regime più stringente per il raddoppio dei termini, richiedendo che la denuncia penale per i reati di cui al d.lgs. n. 74 del 2000 sia trasmessa o presentata dall'Amministrazione Finanziaria entro i termini ordinari fissati dai precedenti commi 130 e 131, si applica alle sole fattispecie non ricomprese nel precedente regime transitorio di cui all'art. 2, comma 3, del d.lgs. 128/2015 (Cass, sez. 5, 9/12/2024, n. 31649).

Ed infatti, i termini per l'accertamento sono raddoppiati in presenza di seri indizi di reato che facciano insorgere l'obbligo di presentazione di denuncia penale, senza che, con riguardo agli avvisi di accertamento per i periodi d'imposta precedenti a quello in corso alla data del 31 dicembre 2016, ove già notificati, incidano le modifiche introdotte dall'art. 1, commi da 130 a 132, della legge n. 208 del 2015, attesa la disposizione transitoria, ivi prevista, che richiama l'applicazione dell'art. 2 del d.lgs. n. 128 del 2015, nella parte in cui sono fatti salvi gli effetti degli avvisi già notificati (Cass. sez. 5, 10/01/2025, n.666).

1.5. Nel caso di specie, l'avviso di accertamento relativo all'anno di imposta 2007 è stato notificato in data 28/11/2013, come dedotto dal medesimo ricorrente, per cui il raddoppio dei termini, alla luce dell'art. 43 innanzi citato, conseguiva al mero riscontro di fatti comportanti l'obbligo di denuncia penale, quali quelli di cui all'art. 2 ed all'art. 8 del d.lgs.74/2000, fattispecie evocate nella contestazione effettuata dall'Agenzia delle entrate, indipendentemente dall'effettiva presentazione della denuncia, dall'inizio dell'azione penale e dall'accertamento penale del reato, anche se l'azione penale non è stata esercitata o è intervenuta una decisione penale di proscioglimento, di assoluzione o di condanna. L'Agenzia delle entrate,



per le fattispecie in contestazione, aveva ripreso gli esiti delle indagini condotte dalla Guardia di Finanza dalle quali si evinceva che la società non aveva una sede, non aveva personale effettivamente alle sue dipendenze, non aveva presentato dichiarazioni dei redditi, salvo che per l'anno 2007, e che veniva utilizzata per erogare prestazioni nei confronti di clienti operanti su tutto il territorio nazionale sulla base di contratti di appalto stipulati dal Consorzio [REDACTED] costituito dallo [REDACTED] ritenuto anche amministratore di fatto della società verificata, e dallo stesso amministrato. L'astratta sussistenza di ipotesi di reato procedibili di ufficio nelle condotte rilevate dalla Guardia di Finanza consentiva quindi l'ulteriore termine rispetto a quello ordinario per l'accertamento tributario.

1.6. Il c.d. raddoppio dei termini, previsto dall'art. 43 del d.P.R. 600/1973, non può però applicarsi anche ai fini IRAP.

L'Agenzia delle entrate ha osservato che l'estensione della disciplina di cui all'art. 43, comma 3, d.P.R. 600/1973 anche all'IRAP è desumibile dai seguenti argomenti: 1) gli artt. 24 e 25 del d.lgs. 446/1997, nel regolare i poteri delle Regioni e la disciplina temporanea dell'imposta sulle attività produttive, hanno previsto che ai fini dell'accertamento dell'imposta sulle attività produttive debbano essere applicate le procedure di accertamento per le imposte sui redditi; 2) analoga regolamentazione si rinviene nelle disposizioni di cui all'art. 1, commi 43, 44 e 45, della legge 244/2007 che, nel prevedere in attesa della completa attuazione dell'art. 119 Cost. l'istituzione con legge regionale dell'imposta sulle attività produttive, dispongono che fino all'emanazione dei regolamenti regionali lo svolgimento delle attività di accertamento nelle singole regioni avvengano nelle forme e nei modi previsti dalla legislazione vigente; 3) appare rilevante la circostanza che il legislatore abbia introdotto modifiche all'art. 43 d.P.R. 600/1973, relativamente al raddoppio dei termini senza prevedere una specifica



deroga per l'IRAP; 4) il richiamo alle disposizioni in materia di imposte sui redditi relativamente all'attività di accertamento lascia intendere che in esso sia da ricomprendere il citato art. 43; la ratio sottesa al raddoppio dei termini, e cioè quella di consentire lo svolgimento di un'adeguata istruttoria e di porre l'organo accertatore nelle condizioni di completare il controllo utilizzando anche gli elementi emersi nel corso delle indagini penali si estende anche all'attività di accertamento ai fini dell'imposta regionale sulle attività produttive.

Le argomentazioni della controricorrente non possono condividersi, in quanto il raddoppio dei termini per l'accertamento tributario da parte dell'Agenzia delle entrate, per espressa previsione normativa, si applica e si giustifica soltanto in presenza di violazioni che comportino l'obbligo di denuncia ai sensi dell'articolo 331 c.p.p. per uno dei reati previsti dal decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74. L'art. 43 d.P.R. 600/1973 non può applicarsi anche all'accertamento della maggiore imposta ai fini IRAP poiché per le violazioni delle relative disposizioni non sono previste sanzioni penali. In tal caso, infatti, il comportamento tenuto dal contribuente non può essere inquadrato in una fattispecie penalmente rilevante in quanto, come detto, la disciplina dell'IRAP non è presidiata da sanzioni penali (Cass., n. 600/2025; Cass., n. 24576/2022; Cass., n. 10483/2018).

Tale affermazione è dirimente rispetto a quanto osservato nel controricorso dall'Agenzia delle entrate che ha sostenuto l'applicabilità del raddoppio dei termini anche per l'IRAP. Il rinvio contenuto nelle disposizioni innanzi riportate alle norme in tema di accertamento per le imposte sui redditi non conduce all'applicabilità automatica dell'art. 43 del d.P.R. 600/1973 anche ai fini IRAP poiché vi osta, come detto, la scelta del legislatore di escludere la previsione di sanzioni penali per i comportamenti violativi delle relative disposizioni. La normativa penale tributaria (di cui al d.lgs. n. 74/2000) punisce solo le violazioni



relative alle imposte sui redditi e all'IVA, con esclusione dell'IRAP che non rientra tra le imposte sui redditi in senso stretto, in quanto imposta sul valore della produzione, ragion per cui le violazioni che si correlano a tale tributo sono presidiate esclusivamente da sanzioni amministrative pecuniarie.

Anche la ratio sottesa all'art. 43 d.P.R. 600/1973, richiamata dalla controricorrente a sostegno delle proprie ragioni, non appare coerente con il preteso raddoppio dei termini per l'IRAP. Ed infatti, se la ratio sottesa al raddoppio dei termini, come dedotto dall'Agenzia delle entrate, è principalmente quella di consentire lo svolgimento di un'adeguata istruttoria e di porre l'organo accertatore nelle condizioni di poter utilizzare anche gli elementi emersi nel corso delle indagini penali, non si vede come tale esigenza possa richiamarsi con riferimento all'accertamento della maggiore IRAP se non si configura nemmeno in astratto un'ipotesi di reato in relazione alla quale possono svolgersi indagini penali.

Il motivo è dunque fondato quanto all'IRAP e la sentenza impugnata a tal riguardo va cassata con conseguente necessità di procedere alla rideterminazione dell'imponibile nell'ambito dell'accertamento da demandarsi al giudice del merito.

2. Con il secondo motivo di ricorso il contribuente deduce, in relazione all'art. 360, primo comma, num. 3 c.p.c., la violazione e/o la falsa applicazione dell'art. 145 c.p.c. e dell'art. 60 d.P.R. 600/1973, rilevando l'illegittimità, la nullità e l'inefficacia della notifica dell'atto impositivo nei suoi confronti effettuata dall'Amministrazione Finanziaria sulla base della asserita qualifica di amministratore di fatto.

2.1. Il motivo è inammissibile e, in parte, infondato.

Deve osservarsi che la censura non coglie la ratio della decisione impugnata atteso che, per quanto in essa illustrato e per quanto si evince dall'analisi dell'atto impositivo allegato al ricorso, l'avviso di



accertamento veniva notificato al contribuente non per la società e quindi quale suo rappresentante, bensì in proprio in quanto amministratore di fatto, chiamato a rispondere del comportamento evasivo e, quindi, delle sanzioni sulla base dei plurimi elementi evidenziati dalla Commissione Tributaria Regionale, in virtù di un apprezzamento di fatto di per sé non censurabile nel giudizio di cassazione, con conseguente inammissibilità della censura sul punto.

Il motivo è poi infondato in quanto l'Agenzia delle entrate contestava al contribuente di aver gestito una società che operava in sostanza come soggetto economico fittizio, costituito per l'emissione di fatture per operazioni inesistenti in favore del Consorzio ██████████ Società Cooperativa a r.l., di cui lo stesso contribuente era il Presidente, al fine di consentire al Consorzio di contabilizzare costi fittizi e, nel contempo, omettendo di assolvere ai propri obblighi tributari. Da tanto conseguiva una rideterminazione induttiva del reddito di impresa quale asserito vantaggio illecito che la cooperativa avrebbe percepito per la sua partecipazione alla frode fiscale.

L'avviso di accertamento veniva notificato allo ██████████ nella qualità di amministratore di fatto, proprio perché si riteneva che con riferimento a quest'ultimo la società fosse un mero schermo, vuoto di contenuto, costituito per la gestione delle operazioni fraudolente delle quali la persona fisica veniva chiamata a rispondere per le ragioni ampiamente indicate nell'avviso di accertamento. Peraltro, il contribuente non contesta nemmeno specificamente le ragioni della dedotta qualità di amministratore di fatto della società e la natura dei rapporti tra la società verificata ed il Consorzio ██████████ Società Cooperativa a r.l., e quindi la costruzione, così come delineata dall'Agenzia nell'avviso di accertamento, del sistema fraudolento costituito al fine di frodare il fisco.



Da tanto consegue che l'avviso di accertamento deve ritenersi correttamente notificato al contribuente in quanto ritenuto il vero responsabile della gestione societaria ed in definitiva del comportamento evasivo.

3. Con il terzo motivo di ricorso il contribuente deduce, in relazione all'art. 360, primo comma, num. 3 c.p.c., la violazione e/o la falsa applicazione dell'art. 42 d.P.R. 600/1973 per omessa notifica del prodromico processo verbale di constatazione e/o l'omessa redazione del medesimo in contraddittorio, poiché l'avviso di accertamento nel richiamare i documenti allegati al processo verbale di constatazione, mai portati a conoscenza del contribuente e nemmeno riprodotti nel contenuto essenziale, non ha reso edotto il contribuente delle effettive contestazioni sollevate dall'Ufficio.

3.1. Il motivo è infondato.

3.2. Come si evince dalla pacifica prospettazione delle parti e dall'avviso di accertamento allegato, il processo verbale di constatazione è stato notificato al legale rappresentante della Cooperativa e non al contribuente che formalmente non rivestiva alcuna carica sociale.

Deve però evidenziarsi, da una parte, come evidenziato dalla Commissione Tributaria Regionale, che l'avviso di accertamento contiene una pedissequa descrizione degli elementi conseguenti alla verifica della Guardia di Finanza riportati nel processo verbale di constatazione, e, dall'altra, che il contribuente non può lamentare la lesione del proprio diritto di difesa o la mancata partecipazione alle attività di verifica prodromiche all'avviso di accertamento, in quanto si deve ritenere che fosse comunque a conoscenza di ogni vicenda riguardante la società proprio perché si è ingerito, di fatto, nell'attività della società stessa.



Ed infatti la Corte, con riferimento al primo profilo evidenziato, ha ripetutamente affermato che l'Amministrazione finanziaria, ai sensi dell'art. 42 del d.P.R. n. 600 del 1973, non ha l'obbligo di allegare all'atto impositivo i documenti richiamati, potendo limitarsi a riprodurne il contenuto essenziale (Cass. sez. 5, 30/12/2024, n. 34906, Cass. Sez. 5, 11/03/2025 n.6409).

Inoltre, in tema di atti notificati all'amministratore di fatto e, quindi, con riferimento al secondo profilo richiamato, la Corte ha affermato che "In tema di accertamento, l'obbligo di motivazione degli atti impositivi, come disciplinato dall'art. 7 della l. n. 212 del 2000 e dall'art. 42 del d.P.R. n. 600 del 1973, notificati all'amministratore di fatto, è soddisfatto mediante rinvio *per relationem* al processo verbale di accertamento riguardante i maggiori redditi percepiti dalla società, ancorché solo a quest'ultima notificato, giacché egli, ingerendosi nell'amministrazione ed esercitando i poteri propri inerenti alla gestione societaria, pur in difetto di una formale investitura, ha l'obbligo, al pari dell'amministratore di diritto, di conoscere l'andamento dell'intera attività sociale, ivi compresi gli atti impositivi emessi nei confronti dell'ente ed i relativi documenti giustificativi, al fine di reagire mediante impugnazione quando ritenuti illegittimi." (Cass. sez. 5, 6/3/2025, n. 5930; si veda anche Cass. sez. 5, 16/2/2023, n. 4823 in ordine alla conoscenza dell'amministratore di fatto delle vicende societarie indipendentemente dalla formale notifica di atti).

L'amministratore di fatto non può dunque dolersi di non aver ricevuto la notifica del processo verbale di constatazione o di non aver partecipato alle operazioni di verifica.

4. Con il quarto motivo di ricorso il contribuente deduce, in relazione all'art. 360, primo comma, num. 3 c.p.c., la violazione dell'art. 7 d.lgs. 472/1997 e dell'art. 7 del d.l. 269/2003, rilevando



l'illegittimità e l'infondatezza della pretesa impositiva e delle sanzioni nei confronti della persona fisica, non avvedendosi la Commissione Tributaria Regionale del fatto che l'avviso di accertamento è stato notificato alla società e non al contribuente persona fisica per cui l'Ufficio non avrebbe potuto irrogare sanzioni nei suoi confronti con un atto non notificatogli.

4.1. Il motivo è infondato.

4.2. Nel ribadire quanto già osservato con riferimento al secondo motivo in ordine alla notifica dell'avviso inoltrata al contribuente in proprio quale amministratore di fatto della società, si rileva che la Corte ha già affermato (Cass. sez. 5, 3/4/2024, n. 8837) che l'art. 7 del d.l. n. 269 del 2003, convertito dalla legge n. 326 del 2003, secondo cui «le sanzioni amministrative relative al rapporto fiscale proprio di società o enti con personalità giuridica sono esclusivamente a carico della persona giuridica», non opera qualora risulti che il rappresentante o l'amministratore, anche di fatto, della società con personalità giuridica abbiano agito nel proprio esclusivo interesse, utilizzando l'ente con personalità giuridica quale schermo o paravento per sottrarsi alle conseguenze degli illeciti tributari commessi a proprio personale vantaggio. In tal caso, infatti, viene meno la ragione che giustifica l'applicazione dell'art. 7, d.lgs. n. 269 del 2003, diretto a sanzionare la sola società con personalità giuridica, e deve essere ripristinata la regola generale secondo cui la sanzione amministrativa pecuniaria colpisce la persona fisica autrice dell'illecito (Cass. n. 1946 del 2023; Cass., 29038 del 2021; Cass. n. 12334 del 2019; Cass., n. 19716 del 2013; Cass. n. 5924 del 2017; Cass. n. 10975 del 2019, richiamate da Cass. n. 8837/2024 innanzi riportata).

4.3. La Commissione Tributaria Regionale, richiamando la giurisprudenza di legittimità, ha affermato che l'amministratore di fatto risponde in proprio delle violazioni commesse laddove la società sia



costituita al solo scopo fraudolento di evadere le imposte, non applicandosi il disposto di cui all'art. 7 del d.l.269/2003.

Il ricorrente ha censurato la pronuncia limitandosi ad affermare che l'avviso di accertamento è stato notificato alla società e quindi non potevano essere erogate le sanzioni alla persona fisica, non cogliendo la ratio della decisione rivolta invece all'amministratore di fatto per la gestione a proprio vantaggio della società verificata.

Inoltre, il ricorrente ha osservato che l'art. 7 del d.l. 269/2003 pone in via esclusiva a carico di società o enti con personalità giuridica le sanzioni relative al rapporto fiscale, prevedendo espressamente, al comma 3, che alle situazioni previste dalla norma non sono più applicabili le regole del d.lgs. 472/1997, ed in particolare non è più applicabile la responsabilità solidale a carico dell'amministratore (anche di fatto), non cogliendo anche in tal caso la *ratio decidendi* della pronuncia di secondo grado, che ha affermato l'inapplicabilità dell'art. 7 citato in caso di violazioni commesse dall'amministratore di fatto come autore e ideatore al solo scopo fraudolento di evadere le tasse, non confutando specificamente l'assunto, né la sua qualità.

5. Con il quinto motivo di ricorso il contribuente deduce, in relazione all'art. 360, primo comma, num. 4 c.p.c., la nullità della sentenza per violazione dell'art. 132 c.p.c. e dell'art. 36 d.lgs. 546/1992, stante l'apparenza della motivazione, per non aver la Commissione Tributaria Regionale argomentato criticamente rispetto all'avviso di accertamento e per non aver fornito giustificazione in ordine alle ragioni per le quali ha ritenuto fondate le argomentazioni dell'Ufficio ed ha disatteso le censure proposte dalla parte.

5.1. Il motivo è infondato.

5.2. A tal riguardo si osserva che in seguito alla riformulazione dell'art. 360, comma 1, num. 5 c.p.c., disposta dall'art. 54 del d.l. n. 83 del 2012, conv., con modif., dalla l. n. 134 del 2012, non sono più



ammissibili nel ricorso per cassazione le censure di contraddittorietà e insufficienza della motivazione della sentenza di merito impugnata, in quanto il sindacato di legittimità sulla motivazione resta circoscritto alla sola verifica del rispetto del «minimo costituzionale» richiesto dall'art. 111, comma 6, Cost., che viene violato qualora la motivazione sia totalmente mancante o meramente apparente, ovvero si fondi su un contrasto irriducibile tra affermazioni non concilianti, o risulti perplessa ed obiettivamente incomprensibile, purché il vizio emerga dal testo della sentenza impugnata, a prescindere dal confronto con le risultanze processuali.

Il vizio prospettato ai sensi dell'art. 360, comma 1, num. 4 c.p.c., può essere dunque rilevato laddove l'impugnazione della sentenza si fondi su un'interpretazione della legge che, sorretta da una motivazione incongrua, debba ritenersi errata. La motivazione è strumentale alla ricostruzione dell'iter logico seguito dal giudice nella stesura del provvedimento e, pertanto, non rileva di per sé, potendo essere censurata soltanto laddove sorregga una decisione fondata sulla errata applicazione o interpretazione della legge. Più precisamente, l'anomalia motivazionale denunciabile in cassazione è quella che si tramuta in una violazione di legge costituzionalmente rilevante, in quanto attinente all'esistenza della motivazione, purché il vizio risulti dal testo della sentenza impugnata, a prescindere dal confronto con le risultanze processuali. Tale anomalia si esaurisce nella mancanza assoluta di motivi sotto l'aspetto materiale e grafico, nella motivazione apparente, nel contrasto irriducibile tra affermazioni inconciliabili e nella motivazione perplessa ed obiettivamente incomprensibile, esclusa qualunque rilevanza del semplice difetto di sufficienza della motivazione, dovendosi garantire il c.d. minimo costituzionale (cfr. Cass. Sez. U, 07/04/2014, n. 8053, Cass. n. 19573/2025, Cass.



n.26206/2025, Cass. n.21537/2022, Cass., n. 7090/2022, Cass. n. 22598/2018).

5.3. Nel caso di specie, la censura non coglie nel segno laddove critica la sentenza di secondo grado per non aver esaminato le doglianze contenute nell'atto di appello senza precisare a quali in particolare si riferisca e laddove menziona l'infondatezza nel merito dell'accertamento anche per l'utilizzo di presunzioni prive dei requisiti di gravità, precisione e concordanza, non contrastando però puntualmente gli elementi posti dalla Commissione a fondamento della decisione.

Il ricorrente, in particolare, evidenzia che nella decisione impugnata la Commissione non ha evidenziato le ragioni per le quali ritiene di aderire alla prospettazione dell'Ufficio e non ha superato le censure di parte appellante.

Deve però rilevarsi che nella parte assertiva della sentenza la Commissione ricostruisce compiutamente la posizione processuale di entrambe le parti e nella parte motiva, con particolare riguardo all'infondatezza del merito dell'accertamento riporta le risultanze delle indagini eseguite dai verificatori evidenziando che la società [REDACTED] non aveva esibito nel corso degli anni le scritture contabili e che era emerso che avesse utilizzato fatture per operazioni inesistenti emesse dalla [REDACTED] ed avesse emesso fatture per operazioni inesistenti in favore del Consorzio [REDACTED] affermando anche che tale circostanza non poteva nemmeno ritenersi una presunzione ma un fatto riscontrato in quanto trovava il suo fondamento nella documentazione acquisita nel corso della verifica fiscale eseguita nei confronti del Consorzio riconducibile al medesimo contribuente. La Commissione ha quindi evidenziato che l'omessa esibizione della documentazione contabile da parte della società [REDACTED] non aveva consentito di stabilire se i ricavi contabilizzati e dichiarati corrispondessero ai costi dedotti dalla



██████ valutando come assolutamente inconsistenti le doglianze della parte anche con riferimento all'art. 14 comma 4 bis della legge 537/1993.

La decisione impugnata, quindi, sviluppa un iter logico giuridico che soddisfa il c.d. minimo costituzionale ed ha consentito alla parte di apprestare puntuale difesa in ordine ai diversi profili oggetto di contestazione.

6. Con il sesto motivo di ricorso il contribuente deduce, in relazione all'art. 360, primo comma, num. 3 c.p.c., la violazione dell'art. 8, del d.l. 16/2012, per non aver la Commissione Tributaria Regionale tenuto conto del fatto che la citata disposizione normativa prevede l'indeducibilità dei costi utilizzati per il compimento di attività qualificabili come delitto non colposo per il quale è stata esercitata l'azione penale e nel contempo la non imponibilità ai fini dell'accertamento delle imposte sui redditi dei componenti positivi direttamente afferenti a spese o altri componenti negativi relativi a beni o servizi non effettivamente scambiati entro i limiti del costo non dedotto.

6.1. Il motivo è fondato.

6.2. Deve in primo luogo rilevarsi che, secondo il consolidato indirizzo di questa Corte, anteriormente all'entrata in vigore dell'art. 8 del d.l. n. 16 del 2012, convertito dalla legge n. 44 del 2012, sia in materia di accertamento dell'I.V.A., che delle imposte dei redditi, qualora l'Amministrazione, ritenendo fittizia -oggettivamente o soggettivamente- un'operazione di acquisto, ne avesse recuperato a tassazione i relativi costi, non avrebbe dovuto correlativamente ridurre i ricavi, non sussistendo alcun automatismo tra la ritenuta fittizietà dell'operazione e tale riduzione; l'Amministrazione non aveva pertanto l'obbligo di escludere, in proporzione, i ricavi esposti dallo stesso contribuente, né era tenuta ad accertare la dichiarazione nella sua



interrezza, potendo limitarsi ad analizzare l'esistenza dei costi dichiarati (Cass. n. 17729 del 30/7/2009; Cass. n. 3267 del 2/3/2012).

L'art. 8, comma 2, del d.l. n. 16 del 2012, come convertito nella legge n. 44 del 2012, costituente *ius superveniens*, ha stabilito, con riguardo alle operazioni oggettivamente inesistenti, che i componenti positivi direttamente afferenti a spese o altri componenti negativi relativi a beni o servizi non effettivamente scambiati o prestati, non concorrono alla formazione del reddito oggetto di rettifica, entro i limiti dell'ammontare non ammesso in deduzione delle predette spese (Cass. n. 27040 del 19/12/2014; Cass. n. 25967 del 20/11/2013; Cass. n. 7896 del 20/4/2016). In siffatte ipotesi grava sul contribuente l'onere di provare che i componenti positivi, per i quali si duole che nell'accertamento abbiano concorso alla formazione del reddito, siano anch'essi fittizi, perché ricavi «correlati», ossia direttamente afferenti a spese o ad altri componenti negativi relativi a beni o servizi non effettivamente scambiati o prestati (Cass. 25967/13 cit.).

Secondo il citato art. 8, comma 1, del d.l. n. 16 del 2012, conv. dalla l. n. 44 del 2012, inoltre, non sono ammessi in deduzione costi e spese di beni o prestazioni di servizi direttamente utilizzati per il compimento di atti o attività qualificabili come delitto non colposo; detta norma è invocabile soltanto in caso di operazioni soggettivamente inesistenti e non anche in caso di operazioni oggettivamente inesistenti (Cass. sez. 5 - , 19/12/2019, n. 33915).

La decisione impugnata resa sul punto va cassata non essendovi stata alcuna verifica circa l'applicabilità dell'art. 8 comma 1 e comma 2 del d.l. 16/2012, quale *ius superveniens*, ove più favorevole ai sensi del comma 3 del citato art. 8, rilevabile anche d'ufficio, né si è proceduto a distinguere le operazioni soggettivamente inesistenti da quelle oggettivamente inesistenti, né si è accertato se il contribuente avesse assolto al relativo onere della prova.



In ogni caso, anche l'annullamento della ripresa ai fini IRAP impone la rivalutazione da parte del giudice di merito del profilo oggetto di censura come poc'anzi esposto.

7. In definitiva, il ricorso va accolto in relazione al primo motivo, soltanto con riferimento all'IRAP, ed al sesto motivo, con conseguente annullamento in parte qua della sentenza impugnata e rinvio al giudice di merito per le conseguenti statuizioni, nonché per la regolamentazione delle spese anche del presente giudizio di legittimità.

La Corte,

P.Q.M.

in accoglimento del primo motivo di ricorso per quanto di ragione e del sesto motivo di ricorso, rigettati gli altri, cassa la sentenza impugnata relativamente ai motivi accolti e rinvia alla Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado del Lazio, cui demanda di provvedere anche in ordine alle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, nell'adunanza camerale del 19 maggio 2026

La Presidente

Roberta Crucitti

