Civile Ord. Sez. 5 Num. 27856 Anno 2026
Presidente: DI MARZIO PAOLO
Relatore: CHIECA DANILO
Data pubblicazione: 27/10/2026

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 18211/2018 R.G., proposto da

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore *pro tempore*, rappresentata e difesa *ope legis* dall'Avvocatura Generale dello Stato;

-ricorrente-

contro

GIP S.R.L., in persona del legale rappresentante *pro tempore*, rappresentata e difesa dall'avv. Paola Santandrea;

-controricorrente-

avverso la SENTENZA DELLA COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE DELL'EMILIA-ROMAGNA n. 808/2018 depositata il 22 marzo 2018;

udita la relazione svolta nell'adunanza camerale del 15 ottobre 2026 dal Consigliere Danilo Chieca;

FATTI DI CAUSA

1. In data 12 dicembre 2011 la Direzione Provinciale di Ravenna dell'Agenzia delle Entrate notificava alla Venere s.r.l. unipersonale, successivamente ridenominata GIP s.r.l., un avviso di accertamento ai fini dell'IRPEG per l'anno 2003. Con l'atto impositivo l'Ufficio rettificava la dichiarazione dei redditi presentata dalla società — la quale inizialmente

esercitava attività di palestra e centro benessere e in séguito operava nel settore della prestazione di servizi finanziari e amministrativi —, disconoscendo il credito d'imposta di complessivi 1.459.192 euro attribuitole, ai sensi dell'art. 14, comma 1, del t.u.i.r., nella vecchia numerazione, in relazione alle distribuzioni di utili accantonati a riserva deliberate nello stesso anno dalle partecipate H.B.R. s.r.l. e Romagnola s.p.a.

1.1 Secondo l'Amministrazione finanziaria, il credito d'imposta sarebbe stato generato mediante artifici contabili e, comunque, non sarebbe spettato ai sensi dell'art. 40, comma 1, del d.l. n. 269 del 2003, conv., con modif., dalla legge n. 326 del 2003. H.B.R. s.r.l. e Romagnola s.p.a., interamente partecipata dalla prima, avevano deliberato la distribuzione di utili ai rispettivi soci; questi avevano poi ceduto le proprie quote alla Venere s.r.l., che, sùbito dopo avere incassato i dividendi distribuiti, le aveva retrocesse ai precedenti soci, Roberto e Giovanni Ballardini e H.B.R. s.r.l. In tale operazione, la Venere s.r.l., per mezzo del proprio amministratore di fatto, dott. Andrea Triossi, avrebbe agito quale mero schermo formale nel solo interesse di Roberto Ballardini e della società a lui facente capo, effettivi beneficiari degli utili. Si sarebbe così realizzata un'ipotesi di interposizione fittizia ai sensi dell'art. 37, terzo comma, del d.P.R. n. 600 del 1973.

2. La contribuente impugnava l'avviso di accertamento dinanzi alla Commissione Tributaria Provinciale (CTP) di Ravenna, che accoglieva il ricorso e annullava l'atto impositivo.

3. La Commissione Tributaria Regionale (CTR) dell'Emilia-Romagna, con sentenza n. 808/2018, depositata il 22 marzo 2018, confermava la pronuncia di primo grado e rigettava l'appello dell'Amministrazione.

3.1 A fondamento della decisione, i giudici regionali rilevavano, in primo luogo, che l'Amministrazione era decaduta dall'esercizio del potere impositivo per il decorso del termine previsto dall'art. 43, primo comma,

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

del d.P.R. n. 600 del 1973, nel testo vigente *ratione temporis*. Escludevano, inoltre, l'applicabilità del raddoppio dei termini di accertamento previsto dal terzo comma del medesimo articolo, sia perché l'Ufficio aveva presentato la denuncia per uno dei reati tributari contemplati dal d.lgs. n. 74 del 2000 soltanto dopo la notifica dell'atto impositivo e in relazione a un illecito già prescritto, sia perché non sussistevano «[...] *i presupposti della rilevanza penale del comportamento tributario ai sensi dell'evocato art. 3 del d.lgs.* [cit.]» (dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici).

4. Avverso tale sentenza l'Agenzia delle Entrate ha proposto ricorso per cassazione, affidato a due motivi.

5. La GIP s.r.l. ha resistito mediante controricorso.

6. La causa è stata avviata alla trattazione in camera di consiglio ai sensi dell'art. 380-*bis*.1 c.p.c.

6.1 Entrambe le parti hanno depositato memorie illustrative.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. In via preliminare, va osservato che, nella memoria illustrativa depositata ai sensi dell'art. 380-*bis*.1, primo comma, terzo periodo, c.p.c., la controricorrente ha eccepito l'inutilizzabilità dei documenti asseritamente depositati per la prima volta dall'Agenzia delle Entrate nel presente giudizio di legittimità in violazione dell'art. 372 c.p.c. L'eccezione deve ritenersi superata dall'assorbente rilievo che la produzione di tali documenti non esplica alcuna incidenza sulla decisione del ricorso.

1.1 Tanto premesso, con il primo motivo di impugnazione sono denunciate, ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 3, c.p.c., la violazione e la falsa applicazione dell'art. 43 del d.P.R. n. 600 del 1973, nel testo temporalmente vigente.

1.2 Si rimprovera alla CTR di avere erroneamente escluso l'applicabilità al caso di specie della disciplina sul raddoppio dei termini per l'accertamento, attribuendo rilievo alla circostanza che la denuncia penale

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

a carico della contribuente fosse stata inoltrata dall'Ufficio solo dopo la notifica dell'atto impositivo, sebbene tale elemento dovesse ritenersi ininfluente a tal fine.

2. Con il secondo motivo di ricorso sono lamentate, sempre ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 3, c.p.c., la violazione e la falsa applicazione degli artt. 37 e 43 del d.P.R. n. 600 del 1973.

2.1 Si assume che la Commissione regionale avrebbe errato nel ritenere che, nel caso in esame, il raddoppio dei termini per l'accertamento non potesse comunque operare, sul presupposto che non fosse configurabile, neppure astrattamente, un comportamento fraudolento della contribuente riconducibile a una delle fattispecie penali incriminatrici contemplate dal d.lgs. n. 74 del 2000. Secondo la ricorrente, i giudici regionali avrebbero omesso di considerare che, nell'avviso di accertamento, era stata espressamente contestata l'interposizione fittizia della Venere s.r.l. e che la relativa condotta, comunque riconducibile alla figura dell'abuso del diritto di origine comunitaria, avrebbe dovuto essere qualificata come *«uso di mezzi fraudolenti»*.

3. I due motivi, che, in quanto strettamente connessi, si prestano a esame congiunto, sono fondati, per le ragioni che seguono.

3.1 La CTR dell'Emilia-Romagna, in dichiarata condivisione dell'iter logico-giuridico seguìto dai primi giudici, ha escluso che nella fattispecie in esame potesse trovare applicazione la disciplina sul raddoppio dei termini per l'accertamento prevista dall'art. 43, terzo comma, del d.P.R. n. 600 del 1973, nella formulazione temporalmente vigente.

3.2 Il collegio regionale ha fondato la propria decisione su due distinte e autonome *rationes*:

a) il raddoppio dei termini non poteva operare perché la denuncia per il reato previsto dall'art. 3 del d.lgs. n. 74 del 2000 era stata sporta dall'Ufficio soltanto dopo la notifica dell'atto impositivo;

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

b) doveva escludersi la sussistenza «[...] *dei presupposti della rilevanza penale del comportamento tributario ai sensi dell'evocato art. 3 del d.lgs. n. 74/2000, atteso che le operazioni societarie erano state regolarmente rilevate in contabilità sulla base di atti notarili registrati ed avevano avuto esatto riscontro finanziario, dando altresì luogo in dichiarazione a elementi attivi maggiori, senza cioè falsa rappresentazione dei fatti nelle scritture contabili obbligatorie, ovvero utilizzo di mezzi fraudolenti idonei ad ostacolare l'accertamento, ovvero indicazione nelle dichiarazioni annuali di elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi fittizi*» (così il paragrafo II della sentenza, in cui viene riportata la motivazione della pronuncia di primo grado, che nel successivo paragrafo IV si precisa doversi intendere «[...] *integralmente confermata e qui recepita* [...]»).

Ha altresì soggiunto che la *«riproposta tesi»* dell'Agenzia delle Entrate, secondo cui sarebbe stato «[...] *lo stesso ricorso* [...] *all'interposizione reale ad integrare l'<utilizzo di mezzi fraudolenti idonei ad ostacolare l'accertamento>* [...]», costituiva «[...] *un'affermazione apodittica e tautologica, che nulla* [avev]*a a che vedere col principio di diritto, affermato dalla* [...] *sentenza della Suprema Corte n. 19362/2008, laddove richiede che "risulti provata dall'Amministrazione finanziaria, anche tramite presunzioni, la natura fittizia dell'intestazione o, comunque, la sostanziale riferibilità all'ente dei conti medesimi o di singoli dati od elementi di essi*"».

Nel complessivo contesto della motivazione della pronuncia gravata, le considerazioni svolte dalla Commissione regionale al punto 2 del paragrafo II non integrano un'ulteriore e autonoma *ratio decidendi*. Esse sono dirette unicamente a escludere che l'Amministrazione potesse beneficiare del raddoppio dei termini per l'accertamento senza avere fornito la prova della realizzazione di un comportamento fraudolento da parte della

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

contribuente e, pertanto, valgono soltanto a rafforzare la seconda *ratio* sopra individuata.

3.3 Chiarito ciò, deve anzitutto escludersi che sulla seconda ragione decisoria si sia formato il giudicato interno, in difetto di specifica impugnazione.

Invero, entrambi i motivi di ricorso investono, sotto distinti profili, l'interpretazione dell'art. 43, terzo comma, del d.P.R. n. 600 del 1973 posta a fondamento della decisione della Commissione di secondo grado e, dunque, anche la seconda *ratio decidendi*. La medesima questione era stata inoltre dedotta dalla parte pubblica con l'atto d'appello, come risulta dalla ricostruzione della vicenda processuale contenuta nel ricorso per cassazione (pag. 9, paragrafo 7, primo periodo).

Giova, in proposito, rammentare che il giudicato interno si determina su una statuizione minima della sentenza, costituita dalla sequenza fatto-norma-effetto, onde la censura motivata anche in ordine a uno solo di tali elementi riapre la cognizione sull'intera questione che essa identifica, così espandendo nuovamente il potere del giudice di riconsiderarla e riqualificarla anche relativamente agli aspetti che, sebbene coessenziali, non siano stati singolarmente coinvolti, neppure in via implicita, dal motivo di gravame (cfr. Cass. n. 32682/2022, Cass. n. 24249/2024, Cass. n. 18966/2025).

3.4 Sgombrato il campo dalle eccezioni preliminari, occorre ricordare che, secondo la consolidata giurisprudenza di legittimità, il raddoppio dei termini previsto dall'art. 43, terzo comma, del d.P.R. n. 600 del 1973, nella versione, applicabile *ratione temporis*, anteriore alle modifiche introdotte dal d.lgs. n. 128 del 2015, opera per il solo fatto che ricorra l'obbligo di denuncia per uno dei reati contemplati dal d.lgs. n. 74 del 2000. La sussistenza di tale obbligo deve essere valutata secondo il criterio della c.d. «prognosi postuma», mentre sono irrilevanti l'effettiva presentazione della denuncia, il suo esito — archiviazione, prescrizione o

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

assoluzione — e il momento in cui essa viene sporta (cfr., *ex multis*, Cass. n. 23548/2022, Cass. n. 32002/2024, Cass. n. 23297/2025, Cass. n. 6871/2026).

3.5 Sotto questo aspetto, ha errato la CTR nell'affermare che l'avvenuta presentazione della denuncia in data successiva alla notifica dell'avviso di accertamento, e per giunta in relazione a un *«reato già prescritto»*, precludeva l'applicabilità della disciplina normativa in tema di raddoppio dei termini. Tale circostanza era, infatti, irrilevante, per quanto appena spiegato, poiché la disciplina in parola avrebbe potuto operare persino nel caso in cui la denuncia non fosse stata affatto presentata e anche se l'eventuale procedimento penale fosse poi stato archiviato per estinzione del reato.

3.6 La decisione impugnata si rivela erronea anche nella parte in cui la Commissione regionale, limitandosi a confermare *sic et simpliciter* le argomentazioni spese dai giudici di prime cure, ha escluso l'operatività del raddoppio dei termini in ragione dell'«[...] *insussistenza dei presupposti della rilevanza penale del comportamento tributario ai sensi dell'evocato art. 3 del d.lgs. n. 74/2000* [...]».

3.7 Come sopra evidenziato, ove la questione sia devoluta con i motivi di impugnazione, il giudice tributario è tenuto a compiere una valutazione ora per allora, secondo il criterio della prognosi postuma, circa la ricorrenza dell'obbligo di denuncia penale. A tal fine egli deve verificare se l'Amministrazione finanziaria abbia agito con imparzialità oppure abbia invocato in modo pretestuoso e strumentale l'art. 43, terzo comma, del d.P.R. n. 600 del 1973 al solo scopo di beneficiare ingiustificatamente di un termine di accertamento più ampio (sull'argomento, oltre alle pronunce già citate, si vedano Cass. n. 409/2018, Cass. n. 7463/2022 e Cass. n. 16493/2024). Tale valutazione è circoscritta al riscontro dei presupposti dell'obbligo di denuncia penale e non si estende all'accertamento del reato (cfr. Cass. n. 23548/2022 e Cass. n. 6871/2026), che è precluso al

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

giudice tributario (cfr., *ex ceteris*, Cass. n. 22337/2018, Cass. n. 17586/2019 e Cass. n. 13481/2020).

3.8 La Commissione regionale ha disatteso tali princìpi. Anziché limitarsi a verificare se l'Amministrazione finanziaria avesse fatto un uso distorto dell'art. 43, terzo comma, del d.P.R. n. 600 del 1973, accertando a tal fine se a carico della Venere s.r.l. fossero astrattamente ravvisabili gli estremi di uno dei reati previsti dal d.lgs. n. 74 del 2000, essa ha esteso l'indagine alla «rilevanza penale del comportamento tributario» della società. Ha così compiuto accertamenti di fatto, che non le competevano, sulla concreta configurabilità del delitto previsto dall'art. 3 del medesimo decreto e, dall'esito negativo di tale indagine, ha fatto discendere l'inapplicabilità del raddoppio dei termini.

3.8.1 Peraltro, la verifica non poteva essere limitata alla sola fattispecie prevista dall'art. 3 del d.lgs. n. 74 del 2000. Questa Corte ha infatti ripetutamente affermato che i termini c.d. raddoppiati sono fissati direttamente dalla legge e operano automaticamente in presenza di una speciale condizione obiettiva, senza che l'Amministrazione finanziaria disponga di alcun margine di discrezionalità nella loro applicazione. L'Ufficio non è, quindi, tenuto a esternare le ragioni per le quali ritiene applicabile il termine raddoppiato, né l'atto impositivo deve contenere una specifica motivazione sul punto (cfr. Cass. n. 16728/2016, Cass. n. 11620/2018, Cass. n. 24786/2021). Ne consegue che la presentazione della denuncia per un determinato reato non impedisce al giudice tributario di ravvisare in astratto una diversa fattispecie penale prevista da un'altra disposizione del d.lgs. n. 74 del 2000.

3.9 Il ricorso deve, pertanto, essere accolto.

3.10 L'accoglimento del ricorso può fondarsi anche su una ragione giuridica diversa da quella specificamente prospettata dalla ricorrente, in quanto la funzione propria del giudizio di cassazione, consistente nel garantire l'osservanza e l'uniforme interpretazione della legge, consente a

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

questa Corte di qualificare diversamente gli elementi fattuali accertati nel giudizio di merito, come esposti nel ricorso e nella sentenza impugnata, purché sia rispettato il principio di corrispondenza fra chiesto e pronunciato sancito dall'art. 112 c.p.c. (cfr. Cass. n. 18775/2017, Cass. n. 25223/2020, Cass. n. 12346/2021, Cass. Sez. U. n. 12155/2026). Tale limite è rispettato nel caso in esame: la questione relativa alla sussistenza dei presupposti di legge per l'operatività del raddoppio dei termini per l'accertamento ha formato oggetto del contraddittorio tra le parti fin dal primo grado.

4. Per quanto precede, la sentenza impugnata deve essere cassata con rinvio alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado dell'Emilia-Romagna, già CTR, in diversa composizione. Il giudice di rinvio procederà a un nuovo esame della controversia, verificando la ricorrenza dei presupposti dell'obbligo di denuncia penale secondo il criterio della prognosi postuma e uniformandosi agli ulteriori princìpi di diritto sopra enunciati.

4.1 Al giudice di rinvio viene demandata anche la pronuncia sulle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e rinvia la causa alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado dell'Emilia-Romagna, in diversa composizione, anche per la pronuncia sulle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio della Sezione tributaria della Corte Suprema di Cassazione, il 15 ottobre 2026.

Il Presidente

Paolo Di Marzio

Corte di Cassazione - copia non ufficiale