

# Applicabilità dell'accertamento induttivo in materia di redditi agrari, riqualificati invece quali redditi d'impresa

Cass. Sez. Trib. 19 maggio 2023, n. 13918 - Società agricola Cimasera di B.D. & C. s.s. ed a. (avv. Piccoli) c. Agenzia delle Entrate (Avv. gen. Stato). (Cassa in parte con rinvio Comm. trib. secondo grado Trento 14 aprile 2014)

**Imposte e tasse - Riqualificazione dell'attività svolta dalla società da agricola in attività d'impresa - Recupero a tassazione dei contributi PAC percepiti - Applicabilità dell'accertamento induttivo in materia di redditi agrari, riqualificati invece quali redditi d'impresa.**

(Omissis)

## FATTO

1. L'Agenzia delle Entrate a seguito di verifiche svolte dalla Guardia di Finanza, in particolare sulle movimentazioni bancarie, notificava a: "Società Agricola Cimasera" di B.D. & C. S.s.; + Altri Omessi, nonché ai rispettivi soci, avvisi di accertamento relativi alla rettifica dei redditi dichiarati in relazione agli anni dal 2004 al 2007, ed inoltre quattordici cartelle esattoriali recanti l'iscrizione dei tributi a titolo straordinario per l'anno 2004.

Ancora, l'Ente impositore notificava inoltre alla "Società Agricola Serena S.s." ed ai soci B. e L., avvisi di accertamento che, riqualificata l'attività svolta dalla società da agricola in attività d'impresa, hanno ad oggetto il recupero a tassazione dei contributi PAC percepiti nell'anno 2007. Ulteriori avvisi di accertamento avevano ad oggetto l'irrogazione di sanzioni a soci non amministratori delle società agricole.

2. Le società ed i soci impugnavano i quarantadue atti impositivi ed i quattordici atti esattivi innanzi alla Commissione Tributaria di primo grado di Trento, che riuniva i ricorsi e li rigettava, ritenendo tra l'altro legittimi gli accertamenti induttivi eseguiti ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, comma 2, lett. d), disponendo, tuttavia, che l'Amministrazione finanziaria rideterminasse le sanzioni in relazione a movimentazioni bancarie che l'Ufficio stesso aveva alfine riconosciuto essere giustificate. Accoglieva, invece, le impugnative relative agli atti impositivi aventi ad oggetto le sanzioni per le violazioni fiscali irrogate ai soci non amministratori. Alfine, i giudici di primo grado compensavano le spese di lite tra le parti.

3. Società e soci spiegavano appello avverso la decisione assunta dalla Commissione di primo grado, innanzi alla Commissione Tributaria di secondo grado di Trento, ed anche l'Agenzia delle Entrate proponeva appello incidentale, in relazione alla decisione adottata in materia di irrogazione delle sanzioni ai soci non amministratori. Il giudice dell'appello rigettava gli appelli principali, precisando però che l'Amministrazione finanziaria avrebbe dovuto rideterminare, in relazione agli atti interessati, le sue pretese per imponibili e sanzioni, come indicati e ridotti nella nota del 13.3.2014, depositata dalla stessa Agenzia delle Entrate. Accoglieva, invece, l'appello incidentale proposto dall'Ente impositore, e riaffermava la piena validità ed efficacia dei provvedimenti relativi all'irrogazione delle sanzioni ai soci. Anche il giudice dell'appello disponeva compensarsi le spese processuali tra le parti.

4. Avverso la decisione adottata dalla Commissione Tributaria di secondo grado di Trento hanno proposto impugnazione società e soci, affidandosi a dieci strumenti di ricorso. Resiste mediante controricorso l'Amministrazione finanziaria. I ricorrenti hanno anche depositato memoria.

4.1. Ha fatto pervenire le proprie conclusioni scritte il Pubblico Ministero, nella persona del sostituto procuratore Alessandro Pepe, ed ha domandato il rigetto dei ricorsi riuniti.

## DIRITTO

1. Con il primo motivo di ricorso, proposto ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, nn. 3 e 5, i ricorrenti contestano la violazione di legge, e comunque il vizio di omessa, insufficiente o contraddittoria motivazione, in cui sono incorsi i giudici della CTR, per aver infondatamente ritenuto che i redditi percepiti "dalle quattro aziende agricole C., + Altri Omessi" (ric., p. 16) potessero qualificarsi come redditi d'impresa.

2. Mediante il secondo strumento di impugnazione, introdotto ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, nn. 3 e 5, i contribuenti censurano la violazione del D.P.R. n. 600 del 1973, artt. 32 e 39 in relazione agli artt. 3,25 e 53 Cost., e comunque il vizio di omessa, insufficiente o contraddittoria motivazione, per avere il giudice dell'appello ritenuto legittima l'inversione dell'onere della prova in pregiudizio dei ricorrenti.

3. Con il terzo motivo di ricorso, proposto ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, nn. 3 e 5, i contribuenti criticano la violazione del D.Lgs. n. 218 del 1997, art. 5bis e comunque il vizio di omessa, insufficiente o contraddittoria motivazione, non avendo la CTR rilevato la nullità degli atti accertativi in conseguenza della violazione della disposizione indicata.

4. Mediante il quarto strumento di impugnazione, introdotto ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, nn. 3 e 5, i ricorrenti



lamentano la violazione di legge e comunque il vizio di omessa, insufficiente o contraddittoria motivazione, in relazione alla "omessa motivazione circa l'eccepita annullabilità degli avvisi di accertamento per violazione di legge" (ric., p. 40), ed in particolare del D.P.R. n. 633 del 1973, art. 51, comma 2, n. 2.

5. Mediante il quinto strumento di impugnazione, proposto ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, nn. 3 e 5, i contribuenti contestano la violazione del D.Lgs. n. 218 del 1997, art. 5 bis per avere il giudice dell'appello ritenuto legittima la "automatica ed ingiustificata" (ric., p. 42), imputazione alle società delle movimentazioni bancarie accertate sui conti personali dei soci amministratori.

6. Mediante il sesto strumento di impugnazione, introdotto ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, nn. 3 e 5, i ricorrenti censurano la violazione di legge e comunque il vizio di omessa, insufficiente o contraddittoria motivazione, in cui è incorso il giudice dell'appello in relazione al "mancato esame e/o omessa pronuncia in merito alle singole operazioni contestate" (ric., p. 48).

7. Con il settimo motivo di ricorso proposto ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, nn. 3 e 5, i contribuenti criticano la violazione di legge e comunque il vizio di omessa, insufficiente o contraddittoria motivazione, in cui è incorsa la CTR in relazione alla impugnazione proposta "in riferimento alle cartelle esattoriali" (ric., p. 108).

8. Mediante l'ottavo strumento di impugnazione, introdotto ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, nn. 3 e 5, i ricorrenti lamentano la violazione di legge e comunque il vizio di omessa, insufficiente o contraddittoria motivazione, in cui è incorso il giudice dell'appello per aver erroneamente ritenuto coinvolgenti la società Serena i contratti di fida pascoli.

9. Con il nono motivo di ricorso proposto ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, nn. 3 e 5, i contribuenti contestano la violazione del D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 5 e comunque il vizio di omessa, insufficiente o contraddittoria motivazione, per avere la CTR erroneamente ritenuto applicabili le sanzioni ai soci non amministratori, in assenza della ricorrenza dell'elemento soggettivo della colpevolezza.

10. Mediante il decimo strumento di impugnazione, introdotto ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, nn. 3 e 5, i ricorrenti censurano la violazione di legge e comunque il vizio di omessa, insufficiente o contraddittoria motivazione, in cui è incorso il giudice dell'appello per non avere accolto la richiesta di rimessione in termini per il pagamento in misura ridotta delle sanzioni.

11. Preliminarmente deve osservarsi che i ricorrenti introducono tutte le proprie critiche invocando, oltre la violazione di legge, il vizio di "omessa, insufficiente o contraddittoria motivazione", operando riferimento ad una formula dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, non più applicabile, essendo ora possibile contestare, quale vizio di motivazione, soltanto l'omesso esame di un fatto decisivo per il giudizio che sia stato oggetto di discussione tra le parti. In conseguenza le censure proposte dai ricorrenti invocando il vizio di motivazione risultano inammissibili, come segnalato anche dal P.M..

11.1. Tanto premesso, con il primo motivo di ricorso i contribuenti contestano l'applicabilità dell'accertamento induttivo in materia di redditi agrari, riqualificati invece quali redditi d'impresa.

Ricordato che l'attività svolta dalle società coinvolte nell'accertamento consisteva nell'allevamento del bestiame, solo entro limiti ben determinati fiscalmente riconducibile all'attività agraria, deve allora ricordarsi come questa Corte regolatrice abbia recentemente avuto occasione di ribadire che "in tema di imposte sui redditi, l'attività di allevamento del bestiame non può essere ricondotta alla previsione dell'art. 32, comma 2, lett. b), del TUIR e non può, quindi, essere considerata agricola se è esercitata oltre il limite indicato da tale disposizione; in tal caso, il reddito che eccede detto limite ha natura di reddito d'impresa la cui entità, predeterminata secondo i criteri di cui all'art. 56, comma 5, TUIR, non preclude all'amministrazione finanziaria di procedere all'accertamento della sua reale consistenza in presenza di indici di capacità patrimoniale sproporzionata al reddito stimato a "forfait", Cass. sez. V, 23.5.2022, n. 16474. E' proprio il fenomeno descritto nella massima che si è verificato nel caso di specie.

Il primo motivo di ricorso risulta quindi infondato e deve essere rigettato.

12. Con il secondo strumento di impugnazione i ricorrenti paventano la incostituzionalità della disciplina vigente in materia di accertamento tributario induttivo, nella parte in cui prevede un'indebita inversione dell'onere della prova a carico del contribuente.

12.1. Il motivo di ricorso appare infondato. Nel caso di specie l'accertamento tributario si fonda sulla verifica delle movimentazioni bancarie, possibili elementi rivelatori dell'esistenza di redditi sottratti a tassazione, nonché indice di capacità contributiva, con presunzione (relativa) di legge, cui i ricorrenti non sono stati in grado di assicurare prova contraria.

Il secondo strumento di impugnazione risulta quindi infondato e deve perciò essere respinto.

13. Con il terzo mezzo d'impugnazione i contribuenti contestano la nullità degli atti impositivi loro notificati, perché non contenenti l'avvertimento di poter domandare l'accertamento con adesione, e comunque lamentano l'omessa, insufficiente o contraddittoria motivazione sulla questione da parte della CTR.

13.1. Invero il giudice dell'appello dà conto della censura proposta dalla parte nella decisione assunta, nel corso della sua ampia premessa, e deve pertanto ritenersi ricorrere un'ipotesi di rigetto implicito. In ogni caso siamo in presenza di una contestazione di puro diritto, su cui questa Corte di legittimità sarebbe comunque chiamata a pronunciarsi.

13.2. Invero né la norma invocata dai contribuenti, il D.Lgs. n. 218 del 1997, art. 5 bis né altra disposizione applicabile alle fattispecie per cui è causa, prevedono la sanzione dell'invalidità dell'atto impositivo che non contenga l'avviso



invocato.

Il terzo mezzo d'impugnazione deve essere pertanto rigettato.

14. Con il quarto motivo di ricorso i contribuenti contestano la violazione del D.P.R. n. 633 del 1973, art. 51, comma 2, n. 2, in considerazione del disposto di cui al D.P.R. n. 600 del 1973, art. 32, commi 1 e 2, conseguendone "l'irrelevanza, ai fini I.V.A. delle operazioni passive" (ric., p. 41), e comunque censurano l'omessa, insufficiente o contraddittoria motivazione sulla questione da parte della CTR.

14.1. Deve anche in questo caso rilevarsi che il giudice dell'appello dà conto della censura proposta dalla parte nel corso della sua ampia premessa, e deve pertanto ritenersi ricorrere un'ipotesi di rigetto implicito. Peraltro siamo in presenza di una contestazione di puro diritto, su cui questa Corte di legittimità sarebbe comunque chiamata a pronunciarsi.

14.2. In sostanza la tesi dei ricorrenti è che il D.P.R. n. 600 del 1973, art. 32, commi 1 e 2, in relazione alle imposte dirette, consentirebbe l'utilizzazione delle indagini bancarie ai fini dell'accertamento tributario, anche in relazione alle operazioni passive, mentre il D.P.R. n. 633 del 1973, art. 51, comma 2, n. 2, in materia di IVA non lo consentirebbe.

14.3. La tesi sostenuta dai ricorrenti non appare condivisibile, non essendo riscontrabile il fondamento della stessa nel testo delle disposizioni invocate. Inoltre, la giurisprudenza di legittimità ha ripetutamente chiarito che è legittima l'utilizzazione delle risultanze di accertamenti bancari in materia di IVA, senza distinzione circa la natura - attiva o passiva - delle operazioni accertate. Questa Corte regolatrice, con giurisprudenza ormai consolidata, ha ripetutamente statuito che "in tema di IVA, l'utilizzazione dei dati acquisiti presso le aziende di credito, ai sensi del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 51, comma 2, n. 2, non è subordinata alla prova che il contribuente eserciti attività d'impresa o di lavoro autonomo: infatti, se non viene contestata la legittimità dell'acquisizione dei dati risultanti dai conti correnti bancari, i medesimi possono essere utilizzati sia per dimostrare l'esistenza di un'eventuale attività occulta (impresa, arte o professione), sia per quantificare il reddito ricavato da tale attività, incumbendo al contribuente l'onere di dimostrare che i movimenti bancari che non trovano giustificazione sulla base delle sue dichiarazioni non sono fiscalmente rilevanti. (In applicazione del principio, la S.C. ha cassato la sentenza impugnata, che aveva annullato l'avviso di accertamento emesso sulla base dei dati risultanti da un conto corrente bancario, sul presupposto che il contribuente aveva dimostrato di svolgere attività di lavoratore dipendente senza, però, dare prova alcuna che i movimenti bancari non fossero riferibili ad operazioni imponibili)", Cass. sez. V, 13.10.2011, n. 21132 (in senso conforme cfr. anche, tra le altre, Cass. sez. V, 23.4.2007, n. 9573; Cass. sez. V, 23.9.2021, n. 25812).

Il quarto strumento di impugnazione risulta pertanto infondato e deve essere rigettato.

15. Con il quinto motivo di ricorso, proposto ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, nn. 3 e 5, i contribuenti contestano la violazione del D.Lgs. n. 218 del 1997, art. 5 bis e comunque il vizio di omessa, insufficiente o contraddittoria motivazione, non avendo la CTR rilevato l'illegittima imputazione alle società di movimenti eseguiti sui conti bancari personali dei soci amministratori.

15.1. Deve anche in questo caso rilevarsi che il giudice dell'appello dà conto della censura proposta dalla parte nella sua decisione, nel corso dell'ampia premessa, e deve pertanto ritenersi ricorrere un'ipotesi di rigetto implicito. In ogni caso, nella misura in cui siamo in presenza di una contestazione di puro diritto, questa Corte di legittimità sarebbe comunque chiamata a pronunciarsi.

15.2. Invero, si è già avuto modo di chiarire che "in tema di imposte sui redditi, lo stretto rapporto familiare e la composizione ristretta del gruppo sociale", ipotesi ricorrente nel caso di specie, "è sufficiente a giustificare, salva la prova contraria, la riferibilità delle operazioni riscontrate sui conti correnti bancari di tali soggetti all'attività economica della società sottoposta a verifica, sicché in assenza di prova di attività economiche svolte dagli intestatari dei conti, idonee a giustificare i versamenti e i prelievi riscontrati, ed in presenza di un contestuale rapporto di collaborazione con la società, deve ritenersi soddisfatta la prova presuntiva a sostegno della pretesa fiscale, con spostamento dell'onere della prova contraria sul contribuente. (Nella specie, la S.C. ha enunciato il principio con riferimento a conti bancari intestati ad amministratori, legati da evidenti rapporti di parentela, e nessuno degli intestatari svolgeva attività economica idonea a giustificare simili importi reddituali)", Cass. sez. V, 14.1.2015, n. 428 (cfr. anche, tra le altre, Cass. sez. VI-V, 1.2.2016, n. 1898), ed in materia di Iva non si era mancato di statuire che "in tema di accertamento dell'IVA, i movimenti bancari operati sui conti personali di soggetti legati al contribuente da stretto rapporto familiare o da particolari rapporti contrattuali (nella specie, l'amministratore unico della società, il suo gestore di fatto e la figlia di quest'ultimo nonché socia) possono essere riferiti al contribuente, salva la prova contraria a suo carico, al fine di determinarne i maggiori ricavi non dichiarati, in quanto tali rapporti di contiguità rappresentano elementi indiziari che assumono consistenza di prova presuntiva legale, ove il soggetto formalmente titolare del conto non sia in grado di fornire indicazioni sulle somme prelevate o versate e non disponga di proventi diversi o ulteriori rispetto a quelli derivanti dalla gestione dell'attività imprenditoriale", Cass. sez. V, 1.10.2014, n. 20668.

Il quinto mezzo d'impugnazione, pertanto, nella parte in cui risulta ammissibile (cfr. prec. n. 11.) è comunque infondato, e deve perciò essere respinto.

16. Con il sesto motivo di ricorso i contribuenti censurano la violazione di legge in cui sarebbe incorsa la CTR nel non aver esaminato, e comunque per aver pronunciato con motivazione omessa, insufficiente o contraddittoria, riguardo alle singole movimentazioni economiche contestate.



16.1. Anche in questo caso deve rilevarsi che la CTR ha ben presente la questione proposta dai ricorrenti, ed infatti vi opera esteso riferimento nella propria pronuncia, a p. 9. Non solo, il giudice dell'appello esamina la problematica, osservando come "ai fini della liquidazione delle imposte e delle sanzioni dovute a seguito della sentenza di primo grado, debba essere fatto riferimento ai prospetti così come indicati nella nota dell'Agenzia delle Entrate del 13.3.2014... che hanno tenuto conto delle giustificazioni riconosciute nel corso del tentativo di conciliazione e negli avvisi di accertamento originali, in quanto non modificati" (sent. CTR, p. 23).

Quindi la CTR ha ritenuto di condividere le valutazioni espresse dall'Agenzia delle Entrate nel reputare fondate alcune delle giustificazioni delle movimentazioni bancarie proposte dai ricorrenti, stimandone invece altre infondate.

16.2. Replicano i contribuenti che "nel corso del giudizio di primo grado... i ricorrenti hanno ampiamente argomentato, dedotto e prodotto al fine di dimostrare l'erroneità delle contestazioni mosse dall'Amministrazione... molte delle operazioni contestate sono, a ben vedere, mere operazioni finanziarie" (ric., p. 49).

16.3. La critica, come proposta, risulta in parte inammissibile, e per il resto non è comprensibile. La parte non indica specificamente, come richiesto in sede di impugnazione di legittimità, che cosa abbia "ampiamente argomentato, dedotto e", soprattutto, "prodotto" in corso di causa, e non si comprende che cosa intenda per operazioni meramente finanziarie, non riferibili ad un reddito d'impresa.

A tanto deve aggiungersi che la giustificazione di un'operazione finanziaria in quanto non relativa al reddito personale e d'impresa, non può essere fornita limitandosi ad indicare il titolo di credito utilizzato ed il destinatario, segnalando quale causale - peraltro solo talvolta indicata - proprio una verosimile attività d'impresa (cfr. ric., p. 69 ss.).

La valutazione che la parte richiede a questa Corte di legittimità, peraltro, come segnalato dal P.M., si risolve nel domandare una inammissibile rivalutazione del giudizio sul fatto come espresso dal giudice competente ad effettuarlo, quello del merito.

Pertanto il sesto strumento di impugnazione, nella parte in cui è ammissibile, risulta comunque infondato.

17. Mediante il settimo mezzo di ricorso i contribuenti censurano la violazione di legge e comunque il vizio di omessa, insufficiente o contraddittoria motivazione, in cui è incorsa la CTR in relazione alla impugnazione proposta "in riferimento alle cartelle esattoriali" (ric., p. 108), di cui era stata contestata, in primo luogo, l'illegittima emissione con adozione del ruolo straordinario, senza indicazione del presupposto che abilitava all'emissione dell'atto esattivo in relazione all'intero importo.

17.1. I contribuenti prospettano la propria censura che, sembra opportuno sottolineare, è introdotta contestando la violazione di legge ed il vizio di motivazione, rivolgendo le proprie critiche alla decisione di primo grado, e tanto le rende irrilevanti. Inoltre, i ricorrenti non indicano quando abbiano proposto la propria contestazione in sede di appello, e mediante quali formule l'abbiano articolata, nonché come l'abbiano diligentemente coltivata, impedendo a questa Corte di legittimità di esercitare il controllo che le compete in materia di tempestività e congruità delle questioni proposte dalle parti, prima ancora di procedere a valutarne la decisività.

Il settimo strumento di impugnazione risulta pertanto inammissibile.

18. Con l'ottavo motivo di ricorso i contribuenti criticano la violazione di legge ed il vizio di omessa, insufficiente o contraddittoria motivazione (in relazione al quale si è già detto), per avere la CTR erroneamente ritenuto coinvolgenti la società Serena i contratti di fida pascoli.

Occorre premettere che, nella prospettazione dell'Agenzia delle Entrate, la società Serena avrebbe svolto attività d'impresa, non svolgendo attività qualificabile come agricola ai fini fiscali, bensì stipulando, con riferimento ai propri terreni, contratti verbali di fida pascoli.

18.1. Scrive sul punto la CTR che "e' vero che, come sostenuto dalla difesa, i contratti prodotti in giudizio non riguardavano direttamente la società Serena, ma, come emerge dal processo verbale di costatazione redatto nei confronti della medesima società, i contratti c.d. di fida pascolo, dei quali sono stati riportati in allegato, a titolo esemplificativo, dei fac simili degli atti in questione, nel caso in esame erano stati redatti verbalmente. Ciò che rileva, comunque, è che nessuna prova in senso contrario è stata fornita dalla ricorrente, la cui difesa si è limitata a negare la sussistenza dei contratti, senza fornire alcuna prova dello svolgimento dell'attività di allevamento svolta dalla società Serena" (sent. CTR, p. 23).

18.2. Ora, premesso che in sede di accertamento tributario la prova, almeno presuntiva, dell'esistenza di un reddito imponibile grava sull'Amministrazione finanziaria, nel caso di specie l'Agenzia delle Entrate l'avrebbe fornita sulla base dei contratti verbali stipulati dalla società Serena. La CTR non chiarisce, però, su quali elementi probatori, anche presuntivi, sia stata basata la valutazione di condivisione dell'accertamento tributario, neppure spiegando per quale ragione la produzione in giudizio di meri fac simile di contratti, o di contratti stipulati tra parti diverse, debba intendersi quale prova presuntiva della stipula di analoghi contratti da parte della società Serena. In una simile condizione, in cui non è esplicito come l'Amministrazione finanziaria abbia fornito la prova, anche presuntiva, dell'esistenza di un reddito imponibile, non appare condivisibile la valutazione della CTR secondo cui la prova contraria avrebbe dovuto essere assicurata dalla società.

L'ottavo motivo di ricorso risulta pertanto fondato e deve essere accolto.

19. Mediante il nono strumento di impugnazione i ricorrenti lamentano l'inflizione ai soci non amministratori di sanzioni

tributarie, sebbene non risulti provato l'elemento soggettivo della colpa.

19.1. I contribuenti prospettano la propria censura rivolgendo le proprie critiche, in misura quasi integrale, alla decisione di primo grado, il che le rende irrilevanti. Inoltre, i ricorrenti non indicano quando abbiano proposto la propria critica in sede di appello, e mediante quali formule l'abbiano articolata, nonché come l'abbiano diligentemente coltivata, impedendo a questa Corte di legittimità di esercitare il controllo che le compete in materia di tempestività e congruità delle questioni proposte dalle parti, prima ancora di procedere a valutarne la decisività.

Il motivo di ricorso risulta pertanto inammissibile, e si appalesa comunque anche infondato.

19.1.1. Questa Corte di legittimità, infatti, ha già avuto modo di chiarire che "il maggior reddito risultante dalla rettifica operata nei confronti di una società di persone (nella fattispecie, società in nome collettivo), ed imputato al socio ai fini dell'IRPEF, a norma del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 597, art. 5 (poi sostituito dal D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 5), in proporzione della relativa quota di partecipazione, comporta anche l'applicazione allo stesso socio della sanzione per infedele dichiarazione prevista dal D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 46 in quanto ai soci di società di persone è consentito il controllo dell'amministrazione sociale, e la verifica dell'effettivo ammontare degli utili conseguiti. La sanzione non viene quindi irrogata sulla base della mera volontarietà, in contrasto con l'elemento della colpevolezza introdotto dal D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, art. 5 consistendo la colpa, per i soci non amministratori, nell'omesso o insufficiente esercizio del potere di controllo sullo svolgimento degli affari sociali e di consultazione dei documenti contabili, e del diritto ad ottenere il rendiconto dell'attività sociale, mentre la colpa, per i soci amministratori, deriva dai poteri di gestione, direzione e controllo dell'attività sociale", Cass. sez. V, 6.9.2006, n. 19192; essendo comunque consentito al socio provare l'assenza di una propria negligenza ma, nel caso in esame, i ricorrenti neppure allegano come abbiano soddisfatto un simile onere probatorio.

Il nono motivo di ricorso deve pertanto essere dichiarato inammissibile, ed è comunque infondato.

20. I ricorrenti contestano, con il loro decimo motivo di ricorso, la violazione del D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 16 ed il vizio di omessa, insufficiente o contraddittoria motivazione (di cui si è già detto, cfr. n. 11.), per non essere stato riconosciuto loro il diritto alla rimessione in termini ai fini del pagamento delle sanzioni in misura ridotta.

20.1. Sostengono i ricorrenti di non aver potuto avvalersi del beneficio in materia di sanzioni, perché le stesse risultano irrogate nei medesimi atti mediante i quali è stato richiesto il pagamento dei tributi, e le sanzioni avrebbero potuto essere ridotte soltanto in sede di versamento di quanto richiesto anche per la sorte capitale, ma quest'ultima è stata (complessivamente) ridotta di oltre un milione di Euro in corso di giudizio. Pertanto risulterebbe irragionevole escludere i contribuenti dall'accesso al pagamento delle sanzioni ridotte per avere fondatamente ritenuto di opporsi agli atti impositivi, così come notificati loro.

20.2. Il D.Lgs. n. 472 del 1997, invocato art. 16 nella formula applicabile *ratione temporis*, dispone: "1. La sanzione amministrativa e le sanzioni accessorie sono irrogate dall'ufficio o dall'ente competenti all'accertamento del tributo cui le violazioni si riferiscono.

2. L'ufficio o l'ente notifica atto di contestazione...

3. Entro il termine previsto per la proposizione del ricorso, il trasgressore e gli obbligati in solido possono definire la controversia con il pagamento di un importo pari ad un quarto della sanzione...

6. L'atto di contestazione deve contenere l'invito al pagamento delle somme dovute nel termine previsto per la proposizione del ricorso, con l'indicazione dei benefici di cui al comma 3 ed altresì l'invito a produrre nello stesso termine, se non si intende addivenire a definizione agevolata, le deduzioni difensive e, infine, l'indicazione dell'organo al quale proporre l'impugnazione immediata".

20.3. Pertanto la disciplina invocata dai ricorrenti riguarda ipotesi, diversa da quella ricorrente in questo giudizio, in cui sia notificato un atto specificamente volto a contestare le sanzioni, che segue proprie regole (cfr. Cass. sez. V, 18.3.2021, n. 7620), mentre nel caso di specie, le sanzioni sono state irrogate quale accessorio dell'accertamento sulla sorte capitale mediante il medesimo atto. Le due procedure impositive seguono regole diverse, anche in materia di motivazione (cfr. Cass. sez. V, 4.5.2021, n. 11610), come chiarito da questa Corte regolatrice, e non è consentito pretendere di recuperare frammenti di un diverso procedimento impositivo sol perché ritenuto per sé più favorevole.

Il decimo motivo di ricorso, nella parte in cui deve valutarsi ammissibile, risulta comunque infondato, e deve essere pertanto rigettato.

21. In definitiva deve essere accolto l'ottavo motivo di ricorso proposto dai contribuenti, e solo in relazione a questo deve essere cassata la decisione impugnata, rinviandosi innanzi alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado di Trento perché proceda a nuovo giudizio, nel rispetto dei principi esposti, e provveda anche a liquidare le spese processuali del giudizio di legittimità.

La Corte:

P.Q.M.

accoglie l'impugnativa proposta dai contribuenti con riferimento al solo ottavo motivo di ricorso, mentre la rigetta nel resto; cassa la decisione impugnata in relazione al motivo accolto e rinvia innanzi alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado di Trento perché, in diversa composizione, proceda a nuovo giudizio, nel rispetto dei principi esposti, e provveda anche a liquidare le spese di lite del giudizio di legittimità.

*(Omissis)*

Fondazione



OSSERVATORIO  
**SULLA CRIMINALITÀ**  
NELL'AGRICOLTURA  
E SUL SISTEMA  
**AGROALIMENTARE**

Copyright © - [www.osservatorioagromafie.it](http://www.osservatorioagromafie.it)