

Civile Ord. Sez. 6 Num. 12365 Anno 2022

Presidente: MOCCI MAURO

Relatore: PUTATURO DONATI VISCIDO DI NOCERA MARIA GIULIA

Data pubblicazione: 15/04/2022

ORDINANZA

Sul ricorso iscritto al numero 18965 del ruolo generale dell'anno 2018,
proposto

Da

Itavent Management s.r.l., in persona del legale rappresentante p.t.,
rappresentata e difesa, giusta procura speciale in calce al ricorso, dall'Avv.to
Gaetano Ruggiero, elettivamente domiciliata presso lo studio dell'Avv.to
Antonio Esposito, in Roma Via Ofanto n. 18;

-ricorrente -

Contro

Agenzia delle entrate - Riscossione, in persona del Direttore *pro tempore*, domiciliata in Roma, Via dei Portoghesi n. 12, presso l'Avvocatura Generale dello Stato che la rappresenta e difende;

- controricorrente-

per la cassazione della sentenza della Commissione tributaria del Lazio n. 769/13/18, depositata in data 12 febbraio 2018.

Udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio del 23 marzo 2022 dal Relatore Cons. Maria Giulia Putaturo Donati Viscido di Nocera.

RILEVATO CHE

- Itavent Management s.r.l., in persona del legale rappresentante p.t., propone ricorso, affidato a quattro motivi, per la cassazione della sentenza indicata in epigrafe, con cui la Commissione Tributaria regionale del Lazio aveva accolto l'appello proposto dall'Agenzia delle entrate avverso la sentenza n. 8546/02/2016 della Commissione Tributaria provinciale di Roma di accoglimento del ricorso della contribuente avverso avviso di accertamento con cui erano state riprese a tassazione, ai fini Ires e Irap, oltre sanzioni e interessi, per l'anno di imposta 2006, quote di ammortamento di immobili condotti dalla suddetta società, in qualità di affittuaria di azienda, e la somma oggetto originariamente di un "fondo rischi e oneri" costituito come contropartita rispetto al processo di ammortamento dei beni aziendali, poi azzerato con contestuale formazione di due nuove poste di bilancio, senza alcuna corresponsione di indennizzo alla concedente e con persistente utilizzo dei beni in forza di un nuovo contratto di azienda;

- l'Agenzia delle entrate resiste con controricorso;

-sulla proposta avanzata dal relatore ai sensi del novellato art. 380 *bis* cod. proc. civ., risulta regolarmente costituito il contraddittorio;

-l'Agenzia ha depositato memoria;

CONSIDERATO CHE

-con il primo motivo di ricorso, si denuncia, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3 c.p.c., la violazione e falsa applicazione degli artt. 43 DPR n. 600/1973 e 8 l. n. 212/2000, per avere la CTR errato nel non applicare il regime transitorio circa il raddoppio dei termini di accertamento, nonostante la notizia di reato fosse stata trasmessa dopo la consumazione dei termini ordinari di accertamento;

- il motivo è infondato;

- ai fini del raddoppio dei termini in questione, per come disposto dall'art.37, comma 24, del dl. n. 223/2006, convertito nella legge n.248/2006, che ha modificato l'art.43, comma 3, del d.p.r. n.600/1973 e l'art.57, comma 2 bis del d.p.r. n.633/1972 (nei testi applicabili *ratione temporis*), *non è necessaria l'effettiva presentazione della denuncia* (né tanto meno la produzione di questa in giudizio). Come, infatti, statuito dalla Corte Costituzionale (sentenza n.247/2011), l'unica condizione per il raddoppio dei termini è costituita dalla sussistenza dell'obbligo di denuncia penale, indipendentemente dal momento in cui tale obbligo sorga ed indipendentemente dal suo adempimento, sicché *"il raddoppio dei termini consegue dal mero riscontro di fatti comportanti l'obbligo di denuncia penale"* ed *"il giudice tributario dovrà controllare, se richiesto con i motivi di impugnazione, la sussistenza dei presupposti dell'obbligo di denuncia, compiendo, al riguardo, una valutazione ora per allora (cosiddetta "prognosi postuma") circa la loro ricorrenza ed accertando, quindi, se l'amministrazione finanziaria abbia agito con imparzialità od abbia, invece, fatto uso pretestuoso e strumentale delle disposizioni denunciate al fine di fruire ingiustificatamente di un più ampio termine di accertamento"* (Cass. Sez. 6 - 5, Ordinanza n. 11171 del 2016; Sez. 6 - 5, Ordinanza n. 17586 del 28/06/2019; Sez. 5 - , Ordinanza n. 13481 del 02/07/2020 nella quale si è precisato che il raddoppio dei termini previsto dagli artt. 43, comma 3, del d.P.R. n. 600 del 1973 e 57, comma 3, del d.P.R. n. 633 del 1972, nei testi applicabili "ratione temporis", presuppone unicamente l'obbligo di denuncia penale, ai sensi dell'art. 331 c.p.p., per uno dei reati previsti dal d.lgs. n. 74 del 2000, e non anche la sua effettiva presentazione, come chiarito dalla Corte cost., nella sentenza n. 247

del 2011, sicché, ove il contribuente denunci il superamento dei termini di accertamento da parte dell'Amministrazione finanziaria, deve contestare la carenza dei presupposti dell'obbligo di denuncia, non potendo mettere in discussione la sussistenza del reato il cui accertamento è precluso al giudice tributario);

-in tema di accertamento tributario, i termini previsti dall'art. 43 del d.P.R. n. 600 del 1973 per l'IRPEF e dall'art. 57 del d.P.R. n. 633 del 1972 per l'IVA, come modificati dall'art. 37 del d.l. n. 223 del 2006, conv., con modif., in l. n. 248 del 2006, sono raddoppiati in presenza di seri indizi di reato che facciano insorgere l'obbligo di presentazione di denuncia penale, anche se questa sia archiviata o presentata oltre i termini di decadenza, senza che, con riguardo agli avvisi di accertamento per i periodi d'imposta precedenti a quello in corso alla data del 31 dicembre 2016, già notificati, incidano le modifiche introdotte dall'art. 1, commi da 130 a 132, della l. n. 208 del 2015, attesa la disposizione transitoria, ivi introdotta, 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 (Sez. 6-5, n. 11620 del 14/05/2018; Sez. 5, n. 26037 del 16/12/2016);

- la CTR si è attenuta ai suddetti principi nel ritenere, in relazione all'avviso di accertamento in questione notificato nel novembre 2013, relativamente al periodo di imposta 2006, non applicabile la disciplina transitoria e raddoppiati i termini per l'accertamento alla luce di fatti comportanti l'obbligo di denuncia penale;

-con il secondo motivo, la ricorrente denuncia, ai sensi dell'art. 360 n. 3 c.p.c., la violazione e falsa applicazione dell'art. 12 comma 7° della l. n. 212/2000, per avere la CTR ritenuto legittimo l'avviso di accertamento redatto in data 16.10.2013, solo trentasette giorni dopo la notifica del PVC avvenuta il 9.9.2013, ancorché notificato dopo settanta giorni; ciò, senza che assumesse rilievo, quale ragione di urgenza a giustificazione dell'emissione dell'atto impositivo ante tempus, l'asserito pericolo di commissione di reiterate violazioni tributarie con rilevanza anche penale, avendo la

contribuente commesso un'unica irregolarità contestata nel p.v.c. per la quale non risultava neanche inoltrata dall'Agenzia segnalazione alla Procura della Repubblica;

-il motivo è fondato nei termini di seguito indicati;

-in tema di accertamento, l'atto impositivo sottoscritto dal funzionario dell'ufficio in data anteriore alla scadenza del termine di cui all'art. 12, comma 7, della l. n. 212 del 2000, ancorché notificato successivamente alla sua scadenza, è illegittimo, atteso che la norma tende a garantire il contraddittorio procedimentale consentendo al contribuente di far valere le sue ragioni quando l'atto impositivo è ancora "in fieri", integrando, viceversa, la notificazione una mera condizione di efficacia dell'atto amministrativo ormai perfetto e, quindi, già emanato (Sez. 5, n. 20267 del 31/07/2018; Sez. 6-5, n. 17202 del 12/07/2017);

-invero, a far tempo dalla pronuncia delle Sezioni Unite di questa Corte n. 18184/13 — ripresa e confermata dalla sentenza S.U. n. 24823/15 — si è affermato l'orientamento per cui l'art. 12, comma 7, L. n. 212/00 "deve essere interpretato nel senso che *l'inosservanza del termine dilatorio di sessanta giorni per l'emánazione dell'avviso di accertamento* — decorrente dal rilascio al contribuente, nei cui confronti sia stato effettuato un accesso, un'ispezione o una verifica nei locali destinati all'esercizio dell'attività, di copia del processo verbale di chiusura delle operazioni" (ed "indipendentemente da/fatto che l'operazione abbia o non comportato constatazione di violazioni fiscali: (Cass. n.15010/14; 9424/14, 5374/14, 20770/13, 10381/14, come si ha cura di precisare in Cass., sez. un., n.24823 del 2015) — *"determina di per sé, salvo che ricorrano specifiche ragioni di urgenza, l'illegittimità dell'atto impositivo emesso ante tempus, poiché detto termine è posto a garanzia del pieno dispiegarsi del contraddittorio procedimentale, il quale costituisce primaria espressione dei principi, di derivazione costituzionale, di collaborazione e buona fede tra amministrazione e contribuente ed è diretto al migliore e più efficace esercizio della potestà impositiva"*; con la precisazione che *"il vizio invalidante non consiste nella mera omessa*

enunciazione nell'atto dei motivi di urgenza che ne hanno determinato l'emissione anticipata, bensì nell'effettiva assenza di detto requisito (esonerativi dall'osservanza del termine), la cui ricorrenza, nella concreta fattispecie e all'epoca di tale emissione, deve essere provata dall'ufficio" (ex multis, da ultimo, Cass. nn. 7897 del 2016, 7601 del 2016, 7218 del 2016, 5365 del 2015, 14287 del 2014, 1563 del 2014, 25118 del 2014, 25759 del 2014; v. anche Cass. n. 701 e 702 del 2019);

-secondo la giurisprudenza di questa Corte, in materia di garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali, le ragioni di urgenza che, ove sussistenti e provate dall'amministrazione finanziaria, consentono l'inosservanza del termine dilatorio di cui all'art. 12, comma 7, della Legge 27 luglio 2000 n. 212, devono consistere in elementi di fatto che esulano dalla sfera dell'ente impositore e fuoriescono dalla sua diretta responsabilità, sicché non possono in alcun modo essere individuate nell'imminente scadenza del termine decadenziale dell'azione accertativa (tra le tante: Cass., Sez. 6⁻⁵, 9 novembre 2015, n. 22786; Cass., Sez. 5[^], 16 marzo 2016, n. 5149; Cass., Sez. 6⁻⁵, 10 aprile 2018 n. 8749; Cass., Sez. 5[^], 23 luglio 2020, n. 15755; Cass., Sez. 5["], 5 maggio 2021, n. 11685; n. 30784 del 2021);

-tra le circostanze non necessariamente ascrivibili all'inerzia dell'amministrazione finanziaria, la giurisprudenza ha considerato rilevanti in diritto anche la scoperta o conoscenza di nuovi fatti emersi nel corso di indagini fiscali (Cass., Sez. 5[^], 12 febbraio 2014, n. 3142), l'emersione di nuovi fatti nel corso di procedimenti penali svolti nei confronti di terzi (Cass., Sez. 5, 24 giugno 2015, n. 13032; Cass., Sez. 5[^], 7 agosto 2015, n. 16602; Cass., Sez. 6⁻⁵, 15 aprile 2016, n. 7598; Cass., Sez. 6⁻⁵, 25 marzo 2021, n. 8397), il grave stato di insolvenza del contribuente (Cass., Sez. 5[^], 30 aprile 2014, n. 9424; Cass., Sez. 5[^], 18 luglio 2014, n. 16478) o le reiterate condotte penali tributarie del contribuente (Cass., Sez. 5[^], 5 febbraio 2014, n. 2587). Ad ogni modo, si è anche detto che, in tema di avviso di accertamento, l'esonero dall'osservanza del termine di sessanta giorni dal rilascio al contribuente della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo, previsto dall'art. 12, comma 7,

della legge 27 luglio 2000, n. 212, opera in presenza del requisito dell'urgenza dell'emissione dell'atto, anche se in questo non sia enunciato il fatto determinativo dell'urgenza, poiché, a norma dell'art. 7 della legge citata, l'obbligo di motivazione si riferisce esclusivamente alle ragioni della pretesa tributaria, ma non anche ai tempi di emanazione dei provvedimenti impositivi o alle regole procedurali (Cass., Sez. 5[^], 13 luglio 2012, n. 11944; Cass., sez. 5[^], 29 gennaio 2014, n. 1869; Cass., Sez. 5[^], 5 febbraio 2014, n. 2595). Quindi, le ragioni d'urgenza devono anche essere specificamente riferite al contribuente ed al rapporto tributario controverso (Cass., Sez. 6-5, 24 giugno 2014, n. 14287). Per cui, la scoperta o conoscenza di nuovi fatti può assumere rilevanza sempre e soltanto in relazione alla pretesa impositiva per l'anno di riferimento;

-come chiarito da questa Corte, l'urgenza dell'atto impositivo ben può profilarsi `...allo scopo di infrenare per tal verso una condotta, che appariva di patente e grave violazione continuata degli obblighi fiscali '-cfr. Cass.n. Cass. 14287/2014; in particolare, questa Corte ha chiarito, che il pericolo derivante da reiterate condotte penali tributarie è, in astratto, un'indubitabile e valida ragione d'urgenza atta a giustificare l'anticipazione della notifica dell'atto impositivo in deroga al termine imposto dalla L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 7-cfr. Cass.n.2587/2014; in tale occasione la Corte ha ritenuto che il giudice d'appello avrebbe dovuto verificare se tale ragione d'urgenza potesse, come si esprimono le Sezioni Unite (Cass. S.U. n. 18184 del 2013), essere specificamente riferita al contribuente e al rapporto tributario in questione (Cass. n. 15527 del 2016);

-nella sentenza impugnata, il giudice di appello, in violazione dei suddetti principi, ha ritenuto legittimo l'avviso, seppure emesso pacificamente *ante tempus*, in quanto l'Amministrazione aveva evidenziato ricorrere "*il pericolo connesso a una serie di violazioni poste in essere dalla contribuente integranti anche fatti di rilevanza penale, per i quali sussisteva l'obbligo di denuncia all'Autorità giudiziaria effettivamente adempiuto e assolto dall'Ufficio*"; nella specie, l'asserito pericolo derivante da reiterate condotte penali tributarie - sebbene costituente, in astratto, un'indubitabile e valida ragione d'urgenza

7 

atta a giustificare l'anticipazione della notifica dell'atto impositivo - è rimasto, nello specifico, a livello di enunciazione meramente verbalistica, privo di qualsivoglia riscontro con riferimento al rapporto tributario in questione e senza alcuna ponderazione da parte del giudice di appello del valore della pericolosità penale delle condotte ascritte al contribuente (Cass. n. 15527 del 2016). Resta fermo, infatti, che l'Ufficio ha l'onere di specificare e dimostrare, in conformità del principio di vicinanza del fatto da provare, che l'inosservanza del termine dilatorio non sia dipesa dalla sua incuria, negligenza o inefficienza, ma da ragioni specifiche o da obiettive ragioni di allarme circa la situazione soggettiva del privato (Cass. n. 13032 del 2015); né tantomeno rileva la ulteriore circostanza, di cui dà atto il giudice di appello, del mancato invio all'Amministrazione procedente da parte della contribuente di osservazioni e/o richieste in ordine ai fatti cristallizzati nel processo verbale;

- mediante il terzo motivo, la contribuente deduce nullità della sentenza per violazione e falsa applicazione dell'art. 102 comma 8° DPR n. 917/1986, in relazione all'art. 360 n. 3 c.p.c.: la sentenza impugnata avrebbe illegittimamente condiviso l'operato dell'Agenzia, che aveva recuperato gli ammortamenti su beni di terzi, in assenza di conguaglio in denaro;

- attraverso l'ultimo motivo, la Itavent Management assume la violazione e falsa applicazione dell'art. 88 DPR n. 917/1986, ai sensi dell'art. 360 n. 3 c.p.c., giacché la CTR avrebbe applicato in modo non corretto la normativa in tema di sopravvenienze attive;

-in conclusione, va accolto il secondo motivo nei termini indicati in motivazione, rigettato il primo, assorbiti il terzo e il quarto; con cassazione della sentenza impugnata - in relazione al secondo motivo come accolto- con rinvio anche per la regolamentazione delle spese del giudizio di legittimità, alla Commissione Tributaria Regionale del Lazio, in diversa composizione;

P.Q. M.

La Corte accoglie il secondo motivo nei termini indicati in motivazione, rigetta il primo, assorbiti il terzo e il quarto; cassa la sentenza impugnata - in relazione al secondo motivo come accolto - e rinvia, anche per la

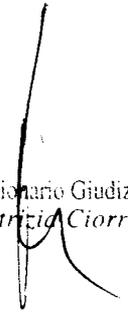


41

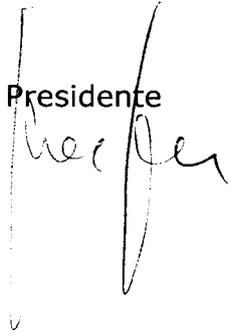
regolamentazione delle spese del giudizio di legittimità, alla Commissione Tributaria Regionale del Lazio, in diversa composizione;

Così deciso in Roma il 23 marzo 2022

Il Funzionario Giudiziano
Patrizia Ciorra



Il Presidente



Corte di Cassazione - copia non ufficiale