

Civile Ord. Sez. 5 Num. 557 Anno 2023
Presidente: BRUSCHETTA ERNESTINO LUIGI
Relatore: HMELJAK TANIA
Data pubblicazione: 11/01/2023

Oggetto: Tributi, Avviso di accertamento, IVA, IRES, IRAP

ordinanza

sul ricorso iscritto al n. 21607/2016 R.G. proposto da

L.F. s.r.l., rappresentata e difesa dagli avvocati Claudio Lucisano e Claudia Lazzeri, con domicilio eletto in Roma, Corso Vittorio Emanuele II n. 287, presso lo studio dell'avvocato Antonio Iorio, giusta procura speciale a margine del ricorso;

– *ricorrente* –

Contro

Agenzia delle entrate, rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, presso la quale è domiciliata in Roma, via dei Portoghesi n. 12;

– *controricorrente* –

avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale delle Marche n. 97/05/2016, depositata il 22.02.2016.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 13 settembre 2022 dal Consigliere Tania Hmeljak.

RILEVATO CHE

- La società L.F. s.r.l., esercente attività di produzione e installazione di quadri elettrici e assistenza tecnica per impiantistica civile e

navale, proponeva ricorso avverso l'avviso di accertamento per IRES, IRAP e IVA, dovute per l'anno d'imposta 2006, a seguito di recupero a tassazione di costi ritenuti indeducibili e dell'IVA considerata indebitamente detratta, in relazione a fatture per operazioni in parte oggettivamente inesistenti;

- La Commissione tributaria provinciale di Ancona rigettava il ricorso;
- con la sentenza indicata in epigrafe, la Commissione tributaria regionale delle Marche rigettava l'appello proposto dalla contribuente, rilevando che:

- in presenza di elementi che comportino l'obbligo di denuncia penale (nella specie per il reato, procedibile d'ufficio, di cui all'art. 8 del d.lgs. n. 74 del 2000), il termine ordinario di decadenza dell'accertamento doveva ritenersi raddoppiato ex art. 43 d.P.R. n. 600 del 1972, non rilevando né l'esito del successivo procedimento penale né la normativa sopravvenuta difforme, in quanto non applicabile retroattivamente;

- l'Amministrazione finanziaria aveva provato, sulla base di documentazione extracontabile (in particolare, il rinvenimento presso la società emittente di doppi contratti, indicanti per la stessa prestazione, prezzi diversi), la sovrapproduzione delle prestazioni di sponsorizzazione, fornite dalla Scuderia Rubicone Corse (poi A.C. Motorsport s.r.l. in liquidazione), in relazione ad alcune fatture, indebitamente dedotte quali costi ai fini dell'IRES e IRAP per una percentuale pari al 75%, mentre la contribuente non ha dimostrato la veridicità dei corrispettivi indicati nelle fatture, non essendo sufficiente il deposito di copia dei bonifici bancari comprovanti il transito delle somme in favore della società emittente, visto che quest'ultima disponeva in seguito la retrocessione delle somme ricevute;

- la L. F. s.r.l. impugnava la sentenza della CTR con ricorso per cassazione, affidato a tre motivi;
- l'Agenzia delle Entrate resiste con controricorso.

CONSIDERATO CHE

- Con il primo motivo, la ricorrente denuncia la violazione e falsa applicazione dell'art. 36, comma 2, del d.lgs. n. 546 del 1992, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 4, cod. proc. civ., e la nullità della sentenza impugnata ai sensi dell'art. 156, comma 2, cod. proc. civ., per contrasto tra i dati identificativi della causa (riguardanti l'anno d'imposta 2006), l'esposizione dei fatti e la motivazione della sentenza (riguardanti un altro giudizio, relativo all'anno d'imposta 2007), la pronuncia sulle spese (riguardanti il giudizio relativo all'anno d'imposta 2006) e il dispositivo (che, in quanto generico, è riferibile ad entrambe le annualità;
- con il secondo motivo, deduce la violazione dell'art. 1, comma 132, della l. n. 208 del 2015, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3, cod. proc. civ., per avere la CTR erroneamente escluso l'applicazione del regime transitorio della disciplina sul raddoppio dei termini di accertamento, ritenendo tempestiva la notificazione dell'avviso di accertamento, benchè la (eventuale e non dimostrata) trasmissione della *notitia criminis* fosse avvenuta dopo la scadenza del termine ordinario di accertamento;
- con il terzo motivo, proposto in via subordinata, denuncia la violazione e falsa applicazione degli artt. 43 del d.P.R. n. 600 del 1973, 25, comma 1, del d.P.R. n. 446 del 1997, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3, cod. proc. civ., per avere la CTR ritenuto legittimo il raddoppio del termine di accertamento anche con riferimento all'IRAP, sebbene l'art. 43, comma 3, del d.P.R. n. 600 del 1973 non trovi applicazione in relazione alla predetta imposta;
- il primo motivo è infondato;

- le discrasie rilevate riguardano meri errori materiali che non hanno inficiato la coerenza e la logicità della decisione;
- ed invero, la CTR ha esaminato e deciso nella medesima udienza due cause instaurate tra le stesse parti, trattandosi di due avvisi di accertamenti scaturiti dalla medesima verifica fiscale, ma relativi a due diverse annualità d'imposta;
- la questioni esaminate nella causa definita con la sentenza oggetto del presente ricorso erano identiche a quelle affrontate nella causa definita con la sentenza n. 98/05/2016, che è stata pure impugnata con ricorso per cassazione e viene decisa da questa Corte all'odierna udienza (N. 21610/2016 R.G.);
- l'estensore delle due sentenze ha invertito alcuni dati contenuti nei due avvisi di accertamento impugnati, indicando nella motivazione della sentenza n. 98/05/2016 alcuni elementi riguardanti l'avviso di accertamento relativo all'anno 2006 e nella motivazione della sentenza n. 97/05/2016 alcuni dati contenuti nell'avviso di accertamento relativo all'anno 2007;
- dall'intestazione delle due sentenze si evince, tuttavia, il corretto anno d'imposta;
- il secondo motivo è pure infondato;
- in base all'art. 37, comma 24, del d.l. 4 luglio 2006, n. 223, conv. con modificazioni dalla l. 4 agosto 2006, n. 248, che ha modificato il terzo comma dell'art. 43, del d.P.R. n. 600 del 1973, in caso di violazione che comporta obbligo di denuncia ai sensi dell'art. 331 cod. proc. pen. per uno dei reati previsti dal d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, gli ordinari termini di decadenza per l'accertamento sono raddoppiati relativamente al periodo di imposta in cui è stata commessa la violazione;
- come già affermato da questa Corte, *«in tema di accertamento tributario, i termini previsti dagli artt. 43 del d.P.R. n. 600 del 1973*

per l'IRPEF e 57 del d.P.R. n. 633 del 1972 per IVA, nella versione applicabile "ratione temporis", 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», come peraltro stabilito dalla Corte costituzionale nella sentenza 25 luglio 2011, n. 247, «senza che, con riguardo agli avvisi di accertamento per i periodi d'imposta precedenti a quello in corso alla data del 31.12.2016 e 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, che fa salvi gli effetti degli avvisi già notificati» (Cass. n. 16728 del 2016; Cass. n. 26037 del 2016);

- nelle citate pronunce questa Corte ha avuto cura di precisare che *«non di raddoppio dei termini in senso proprio si tratta, bensì di un nuovo termine di decadenza», applicabile in ipotesi di sussistenza di seri indizi di reità, che costituisce un dato obiettivo non lasciato alla discrezionalità del funzionario dell'ufficio tributario, ma che deve essere accertato dal giudice;*

- tale raddoppio non è escluso dalla configurabilità di una causa di estinzione del reato come la prescrizione, né dalla intervenuta archiviazione della denuncia, non rilevando *«né l'esercizio dell'azione penale da parte del p.m., ai sensi dell'articolo 405 c.p.p., mediante la formulazione dell'imputazione, né la successiva emanazione di una sentenza di condanna o di assoluzione da parte del giudice penale, anche in considerazione del doppio binario tra giudizio penale e procedimento e processo tributario (in termini, Cass. 15 maggio 2015, n. 9974)»* (Cass. n. 16728/16, cit.);

- è estraneo, pertanto, al perimetro del presente giudizio lo *ius superveniens*, consistente nelle modifiche introdotte, dapprima,

dall'art. 2, primo e secondo comma, del d.lgs. 3 agosto 2015, n. 128, che ha limitato il raddoppio dei termini di accertamento per violazioni penali solo ai casi in cui la denuncia è effettivamente presentata e trasmessa all'autorità giudiziaria entro il termine ordinario di decadenza dal potere di accertamento, e, in seguito, dall'art. 1, commi da 130 a 132, della legge 28 dicembre 2015, n. 208, che hanno, tra le altre disposizioni, eliminato la fattispecie del raddoppio dei termini ordinari; la prima modifica, infatti, in virtù dell'apposita norma di salvaguardia prevista dall'art. 2, d.lgs. n. 128 del 2015, non si applica alle violazioni punibili constatate in processi verbali notificati prima del 2 settembre 2015 e seguite dalla notifica di atti impositivi entro il 31 dicembre 2015, quali sono quelle in oggetto, in cui la notifica dell'avviso di accertamento, relativo all'anno 2006, è intervenuta in data 18.10.2013;

- quanto alla seconda modifica, invece, il regime transitorio previsto dalla legge n. 208 del 2015, per i periodi d'imposta anteriori a quello in corso al 31 dicembre 2016 - secondo cui il raddoppio dei termini di accertamento, quali stabiliti dal secondo periodo del comma 132, opera, nel caso delle indicate violazioni penali, solo a condizione che la denuncia penale sia presentata o trasmessa dall'Amministrazione finanziaria entro il termine stabilito nel primo periodo del medesimo comma 132 - riguarda solo le fattispecie non regolate dal precedente regime transitorio, cioè i casi in cui non sia stato notificato un atto impositivo (o di irrogazione di sanzioni) entro il 2 settembre 2015, in quanto, ai sensi dell'art. 3, secondo comma, del d.lgs. n. 128 del 2015, sono comunque fatti salvi gli effetti degli avvisi di accertamento, dei provvedimenti che irrogano sanzioni amministrative tributarie e degli altri atti impugnabili con i quali l'Agenzia delle Entrate fa valere una pretesa impositiva o

sanzionatoria, notificati alla data di entrata in vigore di tale decreto (Cass. 16/12/2016, n. 26037; 9/08/2016, n. 16728);

- ciò premesso, secondo la disciplina applicabile alla fattispecie concreta, il raddoppio dei termini deriva, pertanto, dal mero riscontro di fatti comportanti "l'obbligo di denuncia penale ai sensi dell'art. 331 c.p.p.", indipendentemente dall'effettiva presentazione della denuncia, dall'inizio dell'azione penale e dall'accertamento penale del reato, restando irrilevante, in particolare, che l'azione penale non sia proseguita o sia intervenuta una decisione penale di proscioglimento, di assoluzione o, di condanna (Cass. 30/05/2016, n. 11171);

- la Corte costituzionale (sentenza n. 247/2011) ha, infatti, affermato che 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 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»*;

- la CTR ha fatto corretta applicazione delle norme come interpretate da questa Corte, per quanto riguarda l'IRES e l'IVA (posto che nell'avviso di accertamento per l'anno 2006, come ha indicato la stessa ricorrente, erano stati contestati i reati di cui all'art. 2 del d.lgs. n. 74 del 2000);

- il terzo, subordinato motivo è, invece, fondato, dovendosi rilevare che *«In tema di accertamento, il c.d. "raddoppio dei termini", previsto dall'art. 43 del d.P.R. n. 600 del 1973, non può trovare*

applicazione anche per l'IRAP, poiché le violazioni delle relative disposizioni non sono presidiate da sanzioni penali» (ex multis, Cass. n. 10483 del 03/05/2018);

- nella specie è pacifico che l'avviso di accertamento (emesso nel 2013 per l'anno d'imposta 2006 è stato emesso oltre il termine decadenziale "ordinario", con conseguente intervenuta decadenza del potere accertativo con riferimento all'IRAP;

- in conclusione, accolto solo il terzo motivo di ricorso, rigettati gli altri, la sentenza impugnata va cassata in relazione al motivo accolto e, non essendo necessari ulteriori accertamenti di fatto, decidendo nel merito, va accolto il ricorso introduttivo della lite limitatamente all'IRAP;

- stante la parziale reciproca soccombenza, le spese dell'intero giudizio vanno compensate.

P.Q.M.

La Corte accoglie il terzo motivo di ricorso, rigetta gli altri, cassa la sentenza impugnata in relazione al motivo accolto e, decidendo nel merito, accoglie il ricorso introduttivo della lite limitatamente all'IRAP; compensa le spese dell'intero giudizio.

Così deciso in Roma, nell'adunanza camerale del 13 settembre 2022