Sentenza del 22/01/2020 n. 1291 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Svolgimento del processo

1. L'Agenzia delle Entrate propone ricorso per cassazione avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale della Lombardia, depositata il 22 gennaio 2016, che, in parziale accoglimento dell'appello dalla medesima proposta, ha riformato la decisione di primo grado, limitatamente alla statuizione concernente le spese processuali, confermando, per il resto la decisione gravata nella parte in cui aveva annullato l'avviso di accertamento emesso nei confronti della S. s.p.a. (oggi, S. s.r.l. in amministrazione straordinaria).

2. Dall'esame della sentenza impugnata si evince che con tale atto impositivo l'Ufficio aveva rettificato la dichiarazione resa dalla contribuente, ai fini i.v.a., per l'anno 2002, contestando l'indebita utilizzazione in compensazione di un credito i.v.a., in ragione del fatto che tale credito sarebbe stato fraudolentemente creato dalla Q. s.a.s. di B.B.M., da questa ceduto ad altra società del gruppo di cui faceva parte la contribuente medesima e, quindi, da questa utilizzato nella dichiarazione i.v.a. di gruppo.

2.1. Il giudice di appello ha confermato la decisione della Commissione provinciale in ordine alla nullità dell'avviso di accertamento per decadenza dell'Amministrazione finanziaria dalla potestà impositiva, in ragione della decorrenza del relativo termine e dell'insussistenza dei presupposti invocati dall'Ufficio per il raddoppio dei termini previsti dal D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 57, comma 3.

3. Il ricorso è affidato a due motivi.

4. Resiste con controricorso la S. s.r.l. a socio unico in amministrazione straordinaria.

Motivi della decisione

1. Occorre preliminarmente evidenziare che l'intervenuta sottoposizione della S. s.r.l. alla procedura di amministrazione straordinaria, occorsa successivamente allo spirare del termine per la costituzione nel giudizio di cassazione, resa nota dai difensori della procedura medesima con "controricorso, atto di riassunzione e in via subordinata comunicazione di interruzione", non ha rilevanza alcuna nel presente giudizio di legittimità, in quanto l'affidamento della gestione dell'impresa al commissario giudiziale non costituisce una causa di interruzione del giudizio in corso in sede di legittimità, posto che in quest'ultimo, che è dominato dall'impulso d'ufficio, non

trovano applicazione le comuni cause di interruzione del processo previste in via generale dalla legge (Cass., ord., 15 novembre 2017, n. 27143; Cass. 23 marzo 2017, n. 7477).

1.2. Sempre in via preliminare, va dichiarata l'inammissibilità del controricorso depositato dalla S. s.r.l. in amministrazione straordinaria, in quanto notificato successivamente allo spirare del termine previsto dall'art. 370 c.p.c., comma 1.

1.3. Ciò posto, con il primo motivo di ricorso l'Agenzia denuncia, con riferimento all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, la violazione e falsa applicazione dell'art. 112 c.p.c. e del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 57, per aver la sentenza impugnata escluso la sussistenza del presupposto del raddoppio dei termini in ragione di una circostanza, individuata nella mancata presentazione della denuncia penale prima della scadenza del termine ordinario, nuova, in quanto non allegata nel precedente grado di giudizio.

1.4. Il motivo è infondato.

Sostiene l'Ufficio che l'eccezione di decadenza sollevata dalla contribuente e accolta dal giudice di appello deve considerarsi nuova e, in quanto tale, non ammissibile in appello -, poichè con il ricorso introduttivo la parte si era limitata ad eccepire l'inoperatività della norma che prevede il raddoppio dei termini ordinari in ragione del fatto che la denuncia penale era stata presentata oltre il termine di prescrizione del reato, ma non aveva mai eccepito che tale inoperatività conseguisse alla mancata presentazione della denuncia entro il termine ordinario previsto per l'esercizio della potestà impositiva.

Orbene, giova rammentare che, nel giudizio tributario, il divieto di proporre nuove eccezioni in sede di gravame, previsto al D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 57, comma 2, concerne tutte le eccezioni in senso stretto, consistenti nei vizi d'invalidità dell'atto tributario o nei fatti modificativi, estintivi o impeditivi della pretesa fiscale, mentre non si estende alle eccezioni improprie o alle mere difese e, cioè, alla contestazione dei fatti costitutivi del credito tributario o delle censure del contribuente, che restano sempre deducibili.

Ciò in quanto il giudizio tributario è caratterizzato da un meccanismo di instaurazione di tipo impugnatorio, circoscritto alla verifica della legittimità della pretesa effettivamente avanzata con l'atto impugnato, alla stregua dei presupposti di fatto e di diritto in esso indicati, ed avente un oggetto rigidamente delimitato dalle contestazioni mosse dal contribuente con i motivi specificamente dedotti nel ricorso introduttivo in primo grado (cfr. Cass. 5 dicembre 2014, n. 25756).

In applicazione di tale principio è stato evidenziato che il termine di decadenza stabilito, a carico dell'ufficio tributario ed in favore del contribuente, per l'esercizio del potere impositivo, ha natura sostanziale e non appartiene a materia sottratta alla disponibilità delle parti, in quanto tale decadenza non concerne diritti indisponibili dello Stato alla percezione di tributi, ma incide unicamente sul diritto del contribuente a non vedere esposto il proprio patrimonio, oltre un certo limite di tempo, alle pretese del fisco, sicchè è riservata alla valutazione del contribuente stesso la scelta di avvalersi o no della relativa eccezione, che ha natura di eccezione in senso proprio e non è, quindi, rilevabile d'ufficio, nè proponibile per la prima volta in grado d'appello.

1.5. Con particolare riferimento all'eccezione di prescrizione estintiva, è stato affermato che elemento costitutivo è rappresentato dall'inerzia del titolare del diritto fatto valere in giudizio, mentre la determinazione della durata di detta inerzia, necessaria per il verificarsi dell'effetto estintivo, si configura come una quaestio juris concernente l'identificazione del diritto e del regime prescrizionale per esso previsto dalla legge (cfr. Cass., sez. un., 25 luglio 2002, n. 10955).

La riserva alla parte del potere di sollevare l'eccezione implica che ad essa sia fatto onere soltanto di allegare il menzionato elemento costitutivo e di manifestare la volontà di profittare di quell'effetto, e non anche di indicare direttamente o indirettamente le norme applicabili al caso di specie, l'identificazione delle quali spetta al giudice (vedi, anche, Cass., sez. un., 13 giugno 2019, n. 15895).

1.6. Ritiene questo Collegio che i principi che precedono possono essere trasposti all'eccezione di decadenza nel giudizio tributario sollevata ai sensi del D.P.R. n. 29 settembre 1973, n. 600, art. 43, avuto riguardo al comune denominatore caratterizzato dall'elemento dell'inerzia del titolare che contraddistingue le due fattispecie estintive e all'assenza di specificità, sul punto, della materia tributaria, rilevanti nel caso in esame.

1.7. Ciò conduce a ritenere che, in presenza di un'eccezione del contribuente di decadenza dalla potestà impositiva per mancato rispetto del termine per esercizio della potestà impositiva di cui al menzionato art. 43, grava sull'Amministrazione finanziaria dimostrare di aver rispettato tale termine ovvero allegare la ricorrenza dei presupposti per l'applicazione di diverso termine decadenziale, offrendone la relativa dimostrazione.

1.8. Non decisivo, in senso contrario, si presenta l'orientamento della giurisprudenza di legittimità (espresso dalla sentenza n. 8177 dell'11 aprile 2011), secondo cui, in presenza di un'eccezione di decadenza proposta per il mancato rispetto del termine previsto per l'accertamento di violazioni tributarie, costituisce questione nuova, e come tale inammissibile, la successiva richiesta, avanzata nella memoria di cui al D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 24, o nel giudizio di appello, volta all'accertamento della decadenza dell'Amministrazione finanziaria per la non tempestività dell'iscrizione a ruolo della pretesa erariale.

In quest'ultimo caso, infatti, vengono in rilievo fattispecie decadenziali differenti tra loro, in quanto, fermo restando il carattere proprio di tutte le fattispecie estintive rappresentato dall'inerzia del titolare del diritto, è diversa la situazione giuridica soggettiva interessata dall'eccezione.

1.9. Si deve, dunque, concludere che la prospettazione da parte dell'appellante dell'insussistenza dei presupposti per l'applicazione del termine raddoppiato sulla base di considerazioni fattuali e giuridiche diverse da quelle prospettate con il ricorso introduttivo non costituisce un (indebito) ampliamento del thema decidendum, così come cristallizzatosi in primo grado a seguito delle contestazioni mosse all'atto impositivo, risolvendosi, invece, nell'illustrazione delle tesi giuridiche e dei fatti che le sostengono, già rientranti nell'ambito delle questioni devolute al sindacato del giudice.

2. Con il secondo motivo la ricorrente deduce la violazione e falsa applicazione degli artt. 11 e 15, disp. prel. c.c., del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 43, comma 3, del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 57, comma 3, del D.Lgs. 5 agosto 2015, n. 128, art. 2, comma 3, e della L. 28 dicembre 2015, n. 208, art. 1, comma 132, per aver il giudice di appello ritenuto che il raddoppio dei termini ordinari fosse assoggettato al presupposto della presentazione della denuncia penale entro il termine di scadenza ordinario dell'accertamento, benchè l'avviso di accertamento in oggetto fosse stato notificato antecedentemente al 1 gennaio 2016.

2.1. Il motivo è fondato.

Il D.L. 4 luglio 2006, n. 223, art. 37, comma 24, integrando il D.P.R. n. 600 del 1973, dell'art. 43, comma 3, ha stabilito che in caso di violazione che comporta obbligo di denuncia ai sensi dell'art. 331 c.p.p. 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.

Il medesimo D.L. n. 223 del 2006, art. 37, comma 25, introduce analoga disposizione in materia di i.v.a., previa modifica del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 57.

Tali disposizioni trovano applicazione al caso in esame, benchè relativo a periodo di imposta antecedente l'entrata in vigore delle richiamate disposizioni, in quanto, ai sensi del menzionato art. 37, comma 26, il raddoppio dei termini si applica dal periodo d'imposta per il quale, alla data di entrata in vigore del decreto legge, siano ancora pendenti i termini ordinari per l'accertamento, per cui interessa anche il caso in esame relativo ad un avviso di accertamento emesso in relazione al periodo di imposta 2001 (cfr., in tema, Cass., ord., 13 settembre 2018, n. 22337; Cass. 16 dicembre 2016, n. 26037).

Non vengono, invece, in rilievo, le modifiche introdotte, dapprima, dal D.Lgs. n. 128 del 2015, art. 2, comma 1 e 2, che ha circoscritto 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, quindi, dalla L. n. 208 del 2015, art. 1, commi da 130 a 132, che hanno, tra le altre disposizioni, eliminato la fattispecie del raddoppio dei termini ordinari.

Infatti, quanto alla prima modifica, in virtù dell'apposita norma di salvaguardia prevista dal D.Lgs. n. 128 del 2015, art. 2, la stessa 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 è intervenuta in data 30 giugno 2010.

Quanto alla ulteriore modifica, il regime transitorio previsto dalla L. 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 del D.Lgs. n. 128 del 2015, art. 3, comma 2, 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.

2.2. Ciò posto, secondo la disciplina applicabile al caso in esamè, il raddoppio dei termini deriva 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 (cfr., altresì, Cass., ord., 30 maggio 2016, n. 11171).

Infatti, come, evidenziato dalla Corte Costituzionale nella sentenza n. 247 del 25 luglio 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, sicchè "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".

Pertanto, la Commissione regionale, nel ritenere che, ai fini del raddoppio del termine ordinario, fosse necessario che la denuncia penale intervenisse prima della scadenza di tale termine, non ha fatto corretta applicazione dei richiamati principi di diritto.

3. La sentenza impugnata va, dunque, cassata con riferimento al motivo accolto e rinviata, anche per le spese, alla Commissione tributaria regionale della Lombardia, in diversa composizione.

P.Q.M.

La Corte accoglie il secondo motivo di ricorso e rigetta il primo; cassa la sentenza impugnata con riferimento al motivo accolto e rinvia, anche per le spese, alla Commissione tributaria regionale della Lombardia, in diversa composizione.

Così deciso in Roma, il 17 settembre 2019.

Depositato in Cancelleria il 22 gennaio 2020

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza