Sentenza del 04/06/2020 n. 1551 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

FATTI DI CAUSA

La A. spa e la A. Siderurgica spa in liquidazione hanno proposto ricorso per la cassazione della sentenza n. 113/45/2012, depositata il 4.10.2012 dalla Commissione Tributaria Regionale della Lombardia, che, confermando la pronuncia di primo grado, ha rigettato i ricorsi introduttivi delle società avverso gli avvisi di accertamento loro notificati, ai fini Ires e relativi agli anni d'imposta 2004 e 2005, con i quali erano recuperati ad imponibile detrazioni ritenute indebite ed erano disconosciuti crediti d'imposta dichiarati dalle contribuenti.

Hanno riferito di aver stipulato con la DFD, sedente nella Repubblica Ceca, contratti di stock lending, con i quali le società italiane (mutuatarie) acquisivano in prestito dalla società Ceca (mutuante) titoli azionari di società portoghesi (G.C. e S., S.U. S.A. e M.B.) nella disponibilità della mutuante. Con il suddetto contratto le società italiane percepivano i dividendi distribuiti dalle società portoghesi, lasciando tuttavia in pegno alla DFD i medesimi titoli, a garanzia della loro restituzione; pagavano inoltre alla mutuante una commissione di ammontare maggiore o minore del dividendo in relazione alle previsioni pattuite per ciascun contratto. Secondo le regole fiscali allora vigenti le contribuenti avevano assoggettato a tassazione il 5% dei dividendi percepiti, in applicazione dell'art. 89 del d.P.R. n. 917 del 1986, deducendo inoltre l'intero ammontare delle commissioni, ai sensi dell'art. 109 co. 5 del d.P.R. n. 917 cit..

A seguito di verifica fiscale condotta dalla GdF e del processo verbale di constatazione, i cui rilievi erano condivisi dalla Amministrazione Finanziaria, con gli avvisi di accertamento erano disconosciute le detrazioni relative alle commissioni versate alla DFD e i crediti d'imposta maturati sui dividendi percepiti. Ciò sull'assunto che i contratti di stock lending erano stati stipulati con il solo intento di abbattere l'imponibile fiscale delle società italiane. L'assunto trovava riscontro sia nella circostanza che gli utili delle società portoghesi provenivano da altre società "offshore" o inesistenti, sia nella considerazione che i negozi aleatori con la società ceca dovevano ritenersi nulli per inesistenza del rischio e comunque, per come congegnati, perché perseguivano l'unico intento dell'indebito risparmio fiscale.

Le società, che contestavano le ragioni degli atti impositivi, e innanzitutto il difetto di motivazione dei medesimi, proponevano ricorsi dinanzi alla Commissione Tributaria Provinciale di Milano, che con sentenza n. 154/01/2011, previa loro riunione, li accolse. L'Agenzia impugnò la decisione, che fu riformata con la sentenza ora al vaglio della Corte.

Con separati ricorsi, ciascuna con tredici motivi, le due società hanno censurato la decisione del giudice regionale.

La A. spa si duole: con il primo della nullità della sentenza per violazione dell'art. 112 c.p.c. in relazione all'art. 360 co. 1 n. 4 c.p.c., per omessa pronuncia sulla domanda di nullità degli avvisi di accertamento per contraddittorietà della motivazione, che configura le operazioni di stock lending contemporaneamente come inesistenti, nulle per assenza di causa e elusive per abuso del diritto; con il secondo, in via subordinata al primo, per violazione e falsa applicazione dell'art. 7 della l. n. 212 del 2000, dell'art. 42 del d.P.R. n. 600 del 1973, degli artt. 3 e 21 septies della l. 241 del 1990 (sic), in relazione all'art. 360 co. 1 n. 3 c.p.c., per aver violato i principi generali in materia di motivazione degli atti impositivi, in base ai quali sarebbe nullo per carenza assoluta di motivazione l'avviso di accertamento indicante presupposti di fatto e ragioni giuridiche contrastanti ed inconciliabili quali l'inesistenza, la nullità e l'abuso del diritto riferite alle medesime operazioni di stock lending; con il terzo per nullità della sentenza per motivazione contraddittoria e illogica, in relazione all'art. 360 c. 1 n. 4 c.p.c., per aver contemporaneamente sostenuto la nullità ed elusività dei contratti di stock lending; con il quarto per nullità della sentenza per ultrapetizione, in relazione all'art. 360 co. 1 n. 4 c.p.c., per aver richiamato l'art. 109 co. 8 del TUIR, mai preso in considerazione dalle parti; con il quinto per violazione o errata applicazione dell'art. 109 co. 8 del TUIR, in relazione all'art. 360 co. 1 n. 3 c.p.c., per l'errata interpretazione della predetta norma; con il sesto per falsa applicazione dell'art. 1325 c.c., dell'art. 1469 c.c., 1418 co. 2 c.c., in relazione all'art. 360 co. 1 n. 3 c.p.c., per l'erronea interpretazione della disciplina sulla causa dei contratti, sulla nullità dei contratti per mancanza di causa, sul contrato aleatorio; con il settimo per violazione o falsa applicazione dell'art. 115 c.p.c. e dell'art. 2697 c.c., in relazione all'art. 360 co. 1, n. 3 c.p.c., perché l'argomento rilevato dal collegio sul potere dominante della società ceca su quelle portoghesi non risulta avere riscontri probatori; con l'ottavo per omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio, che è stato oggetto di discussione tra le parti, in relazione all'art. 360 co. 1 n. 5 c.p.c. per avere la commissione regionale ricondotto la nullità del contratto di stock lending al potere dominante della società ceca su quelle portoghesi, determinandone i risultati economici, senza considerare che anche la mutuante ceca aveva subito dalle suddette operazioni delle perdite; con il nono per violazione e falsa applicazione della disciplina delle presunzioni ex art. 2727 e 2729 c.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., per avere fondato la decisione sulla nullità dei contratti su un doppio ragionamento presuntivo, assumendo per fatti concreti congetture ipotetiche; con il decimo per violazione e falsa applicazione del principio dell'abuso di diritto, in relazione all'art. 360 co. 1 n. 3 c.p.c., per avere dato atto la stessa commissione i vantaggi economici (e non solo fiscali) dei contratti; con l'undicesimo per nullità della sentenza per ultrapetizione, in relazione all'art. 360 co. 1 n. 4 c.p.c., con riguardo all'applicazione dell'art. 37 bis del d.P.R. n. 600 del 1973, mai sollevata dalle parti ma solo d'ufficio; con il dodicesimo, in subordine al precedente, per violazione e falsa applicazione dell'art. 37 bis del d.P.R. n. 600 del 1973, in relazione all'art. 360 co. 1 n. 3 c.p.c., per aver violato l'iter procedimentale previsto dai commi 4 e 5 dell'art. 37 bis cit.; con il tredicesimo per omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio, già oggetto di discussione tra le parti, in relazione all'art. 360 co. 1 n. 5 c.p.c., in riferimento all'applicazione dell'art. 37 bis del d.P.R. n. 600 del 1973, in subordine al motivo dodici, per aver ritenuto sufficiente alla instaurazione del contraddittorio quello effettuato già in sede di p.v.c.

La A. Siderurgica si duole delle medesime questioni con motivi sovrapponibili (idem i primi sette; l'ottavo corrispondente al nono della A. spa, il nono corrispondente al decimo, e così di seguito sino al dodicesimo corrispondente al tredicesimo), ad eccezione del tredicesimo con cui si duole della violazione e falsa applicazione dell'art. 43 co. 3 del d.P.R. n. 600 del 1973, in relazione all'art. 360 co. 1 n. 3 c.p.c., perché erroneamente ha ritenuto applicabile il raddoppio dei termini per l'accertamento.

Hanno chiesto pertanto la cassazione della sentenza.

L'Agenzia delle Entrate, nonostante rituale notifica dei ricorsi, non ha inteso costituirsi.

Con atto trasmesso con posta certificata per la A. s.p.a. si è costituito il nuovo difensore.

All'udienza pubblica del 15 maggio 2019, dopo la discussione, i ricorrenti e il P.G hanno concluso. La causa è stata quindi trattenuta in decisione.

RAGIONI DELLA DECISIONE

Deve premettersi che il contratto di stock lending si inquadra nel prestito di titoli cui in corrispettivo viene versata una commissione, contestualmente costituendosi da parte del mutuatario una garanzia (rappresentata da denaro o altri titoli di valore complessivamente superiore a quello dei titoli ricevuti in prestito) a favore del mutuante, a garanzia dell'obbligo di restituzione dei titoli ricevuti. Nel caso di specie appare subito con evidenza che a garanzia risultano dati i medesimi titoli prestati.

Alla scadenza il mutuatario restituisce al mutuante altrettanti titoli della stessa specie e quantità dei titoli ricevuti e il mutuante ritrasferisce al mutuatario i beni oggetto della garanzia.

Ulteriore caratteristica sarebbe rappresentata dalla necessità che il rapporto esistente tra valore dei titoli mutuati e valore dei beni posti a garanzia rimanga inalterato durante l'operazione: entrambe le parti sono obbligate ad integrare la garanzia originariamente prestata (in caso di apprezzamento dei titoli oggetto del prestito) o a restituire l'eccedenza (in caso di deprezzamento). Nel caso di specie invece la coincidenza dei titoli prestati e poi dati in garanzia esclude tale aspetto.

Il negozio prevedeva che le società ricorrenti ottenevano in prestito da D. s.r.l. partecipazioni azionarie, nella disponibilità della mutuante, delle società portoghesi G.C. e S., S.U. S.A. e M.B.. È utile ribadire che, ricevendo in garanzia i medesimi titoli, alla mutuante restava la titolarità dell'esercizio del diritto di voto.

La regolazione negoziale prevedeva che, a seconda della misura dell'entità dei dividendi distribuiti dalle società portoghesi, come deliberati dai rispettivi organi sociali, le ricorrenti avrebbero incassato gli utili senza nulla dovere a D., oppure avrebbero avuto l'obbligo di corrispondere una "commissione". Ciò consentiva pertanto, secondo quanto ritenuto corretto dalle società mutuatarie e contestato invece dalla Agenzia, di applicare ai dividendi l'art. 89 TUIR, con conseguente concorso alla formazione dell'imponibile nella sola misura del 5% degli utili,

mentre la totalità delle commissioni versate alla F. erano riportate e dedotte quali costi nelle dichiarazioni relative agli anni d'imposta oggetto di accertamento.

La sentenza del giudice regionale, dopo aver sostenuto la validità degli atti di accertamento impugnati, ha evidenziato la carenza di aleatorietà dei contratti, in ragione del controllo assunto dalla società mutuante sulle società portoghesi i cui titoli azionari erano stati concessi in prestito (ma poi lasciati a garanzia del prestito medesimo nella disponibilità della società ceca, con conseguente esercizio da parte della medesima del diritto di voto sulle società portoghesi); la nullità dei contratti di stock lending per carenza di alea; ha poi denunciato che l'unico intento dell'operazione era quello del risparmio d'imposta, conseguito dalle società per come costruiti i suddetti contratti, con prospettazione dell'abuso del diritto. Ha pertanto riconosciuto la correttezza degli accertamenti, confutando le difese delle società contribuenti.

Ciò chiarito, è infondato il primo motivo, con il quale le società si dolgono della violazione dell'art. 112 c.p.c. per omessa pronuncia sulla domanda di nullità degli avvisi di accertamento per contraddittorietà della motivazione, che configura le operazioni di stock lending contemporaneamente come inesistenti, nulle per assenza di causa e elusive per abuso del diritto. Il motivo va rigettato perché, al contrario di quanto prospettano i ricorsi, il giudice regionale ha affrontato in via prioritaria la questione della nullità degli avvisi di accertamento per carenza di motivazione -attesa la contraddittorietà delle ragioni esposte-, sicchè, a prescindere dalle critiche mosse alla motivazione dalle contribuenti, deve escludersi l'omessa pronuncia.

Infondato è il secondo motivo, articolato in via subordinata al primo, con il quale le società si dolgono della violazione dei principi generali in materia di motivazione degli atti impositivi, in base ai quali sarebbe nullo per carenza assoluta di motivazione l'avviso di accertamento indicante presupposti di fatto e ragioni giuridiche contrastanti ed inconciliabili quali l'inesistenza, la nullità e l'abuso del diritto riferite alle medesime operazioni di stock lending. Esso, pur suggestivo, non coglie nel segno, perché la sentenza in sintesi ha evidenziato come gli atti impositivi erano chiari, ponendo comunque il contribuente nelle condizioni di articolare la propria difesa, né poteva assumersi la contraddittorietà delle loro motivazioni, perché ad essere denunciato era l'intento del contribuente di conseguire indebiti vantaggi fiscali, rispetto ai quali la circostanza che l'attività negoziale posta in essere fosse considerata, alternativamente e non cumulativamente, come inesistente, nulla o elusiva, mirava a disconoscere gli effetti fiscali del contratto posto in essere.

È infondato il terzo motivo, con il quale viene denunciata la nullità della sentenza per motivazione contraddittoria e illogica per aver contemporaneamente sostenuto la nullità ed elusività dei contratti di stock lending.

Questa Corte ha affermato che la sentenza del giudice di merito, la quale, dopo aver aderito ad una prima ragione di decisione, esamini ed accolga anche una seconda ragione, al fine di sostenere la decisione anche nel caso in cui la prima possa risultare erronea, non incorre nel vizio di contraddittorietà della motivazione, il quale sussiste nel diverso caso di contrasto di argomenti confluenti nella stessa *ratio decidendi,* né contiene, quanto alla "causa petendi" alternativa o subordinata, un mero *obiter dictum,* insuscettibile di trasformarsi nel giudicato.

Detta sentenza invece configura una pronuncia basata su due distinte *rationes decidendi,* ciascuna di per sé sufficiente a sorreggere la soluzione adottata, con il conseguente onere del ricorrente di impugnarle entrambe, a pena di inammissibilità del ricorso (Cass., n. 10815/2019; 21490/2005). Nel caso di specie la decisione del giudice regionale ha formulato due ragioni alternative e non contraddittorie (anzi tre come appresso sarà evidenziato), mettendo in luce con le suddette ipotesi i vizi degli atti negoziali, tutti riconducibili alle medesime conclusioni quanto agli indebiti vantaggi fiscali conseguibili dalle società attraverso quelle operazioni finanziarie.

Infondati sono poi il quarto ed il quinto motivo, che possono essere trattati congiuntamente, e con i quali le società denunciano la nullità della sentenza per ultrapetizione per aver richiamato l'art. 109 co. 8 del TUIR, mai preso in considerazione dalle parti, e comunque la violazione o errata applicazione dell'art. 109 co. 8 cit. per l'errata interpretazione della predetta norma.

In realtà la disciplina dell'art. 109 co. 8 cit. è stata richiamata a seguito della invocazione, da parte delle contribuenti, della fattispecie prevista dall'art. 109 co. 5 e 89 co. 2 e 3 TUIR. Non vi è pertanto ultrapetizione, poiché, a fronte della vicenda oggetto di causa e della "copertura" giuridica pretesa dalle società, il giudice regionale ha legittimamente richiamato la fattispecie astratta cui ha ritenuto riconducile quella concreta.

Quanto all'erroneo richiamo del comma 8 dell'art. 109 cit., la censura delle contribuenti non è condivisibile. La giurisprudenza di legittimità ha affermato che l'operazione di stock lending, ossia di prestito di azioni con previsione a favore del mutuatario del diritto all'incasso dei dividendi dietro versamento al mutuante di una commissione (corrispondente, o meno, all'ammontare dei dividendi riscossi) realizza il medesimo fenomeno economico dell'usufrutto di azioni, senza che rilevi, ai fini tributari, che in un caso si verta su un diritto reale e, nell'altro, su un diritto di credito, sicchè è soggetta ai limiti previsti dall'art. 109, co. 8, d.P.R. n. 917/1986, restando il versamento della commissione costo indeducibile (Cass., 11872/2017). Richiamando la motivazione della suddetta pronuncia, si è in particolare affermato che <<*formulazione vigente ratione temporis il comma 5 dell'art. 109 del d.P.R. 917 cit. prevede: "5. Le spese e gli altri componenti negativi diversi dagli interessi passivi, tranne gli oneri fiscali, contributivi e di utilità sociale, sono deducibili se e nella misura in cui si riferiscono ad attività o beni da cui derivano ricavi o altri proventi che concorrono a formare il reddito o che non vi concorrono in quanto esclusi. Se si riferiscono indistintamente ad attività o beni produttivi di proventi computabili e ad attività o beni produttivi di proventi non computabili in quanto esenti nella determinazione del reddito sono deducibili per la parte corrispondente al rapporto di cui ai commi 1, 2, e 3 dell'articolo 96. Le plusvalenze di cui all'articolo 87, non rilevano ai fini dell'applicazione del periodo precedente." Il successivo comma 8, poi, dispone: "8. In deroga al comma 5 non è deducibile il costo sostenuto per l'acquisto del diritto d'usufrutto o altro diritto analogo relativamente ad una partecipazione societaria da cui derivino utili esclusi ai sensi dell'articolo 89". L'usufrutto di azioni è una operazione finanziaria con la quale viene concesso il diritto a percepire i dividendi distribuiti da un'altra società a fronte di un corrispettivo comprensivo del valore attuale dei flussi futuri di utili. Il cedente, pertanto, percepisce anticipatamente l'entità del dividendo sotto forma di corrispettivo per la cessione dell'usufrutto e il cessionario inscrive in bilancio, nell'attivo patrimoniale immateriale, il corrispondente onere. L'art. 109, comma 8, cit., dispone l'indeducibilità tributaria del costo così sostenuto quando vengano in rilievo partecipazioni societarie da cui derivino utili esclusi da tassazione: individua, in altri termini, un*

parallelismo tra la deducibilità del costo dell'usufrutto su azioni e l'imponibilità dei dividendi derivanti dalla sottostante partecipazione. Nel contratto di Stock Lending, corrispondentemente, il prestito dei titoli si associa al diritto di percepire i relativi dividendi da parte del mutuatario, mentre il mutuante ha diritto al pagamento di una commissione in relazione al dividendo incassato. Come nell'usufrutto di azioni, infatti, il contratto di Stock Lending trasferisce (temporaneamente) la titolarità del diritto al dividendo e per ottenere la relativa riscossione è previsto un costo. Il fenomeno economico, dunque, è lo stesso, senza che assuma rilievo, ai fini tributari (gli unici che qui rilevano non essendovi la necessità di una declinatoria civilistica sul contratto), la circostanza che nell'un caso si verta su un diritto reale e, nell'altro, in un diritto di credito. Ciò che conta, del resto, è solo che ad un'analisi economica e giuridico tributaria oggettiva e sostanziale il contratto si dimostri del tutto eccentrico rispetto alle norme sulla deduzione delle quote di ammortamento e sul credito di imposta sui dividendi. Parimenti, pertanto, i costi sostenuti (i.e. la commissione) per l'operazione di Stock Lending debbono ritenersi indeducíbili>>.

Né tale soluzione configura una impropria estensione analogica del dettato della norma, che si riferisce esplicitamente e letteralmente "ad altro diritto analogo", senza ulteriori connotazioni, sicché non va intesa come meramente confinata ai soli diritti reali (interpretazione che, del resto, avrebbe una valenza abrogatoria), non deponendo in tal senso né la lettera, né lo spirito della disposizione. È poi irrilevante che la condotta, come ravvisato incidentalmente in una fattispecie omologa dalla Terza sezione penale della Corte di cassazione (sentenza n. 40272 del 2016), possa anche essere ricondotta, in relazione al nuovo art. 10 bis dello Statuto del contribuente, all'abuso del diritto, trattandosi, in ogni caso, di disposizione entrata in vigore in epoca successiva ai fatti qui in esame.>>. Le motivazioni ora riportate vanno integralmente condivise.

Anche il sesto motivo è infondato. Con esso si lamenta la falsa applicazione dell'art. 1325 c.c., dell'art. 1469 c.c., 1418 co. 2 c.c., per l'erronea interpretazione della disciplina sulla causa dei contratti, sulla nullità dei contratti per mancanza di causa, sul contrato aleatorio, senza avvertire che trattasi di questioni non pertinenti in considerazione dell'inquadramento della operazione economica, rilevante ai fini fiscali, nella nullità o nella elusione fiscale, e, più ancora, nella disciplina, ostativa alla deducibilità dei costi, prescritta dall'art. 109 co. 8 cit..

Infondato è il settimo motivo con cui ci si duole della carenza di riscontri probatori sul potere dominante della società ceca su quelle portoghesi, che non risulta avere riscontri. A parte l'inammissibilità del motivo con cui si è sollevata una censura su supposti *errores in iudicando* laddove la questione sarebbe stata più correttamente inquadrabile nell'errore di motivazione, in ogni caso le argomentazioni addotte dalla commissione regionale sono logiche e fondate su dati riferibili al pvc. Le ragioni ora esposte assorbono il nono motivo.

Inammissibile è l'ottavo motivo, con cui si sostiene l'errore di motivazione per avere il giudice regionale ricondotto la nullità del contratto di stock lending al potere dominante della società ceca su quelle portoghesi, determinandone i risultati economici, senza considerare che anche la mutuante ceca aveva subito dalle suddette operazioni delle perdite. A margine l'irrilevanza della censura rispetto alla ricostruzione complessiva della vicenda, a seguito della riformulazione dell'art. 360, co. 1, n. 5, c.p.c., disposta dall'art. 54 del d.l. n. 83 del 2012, conv., con modif., dalla l. n. 134 del 2012, non sono più ammissibili nel ricorso per cassazione le censure di

contraddittorietà e insufficienza della motivazione della sentenza di merito impugnata, in quanto il sindacato di legittimità su di essa resta circoscritto alla sola verifica della violazione del "minimo costituzionale" richiesto dall'art. 111, co. 6, Cost., individuabile nelle ipotesi - che si convertono in violazione dell'art. 132, co. 2, n. 4, c.p.c. e danno luogo a nullità della sentenza - di "mancanza della motivazione quale requisito essenziale del provvedimento giurisdizionale", di "motivazione apparente", di "manifesta ed irriducibile contraddittorietà" e di "motivazione perplessa od incomprensibile", al di fuori delle quali il vizio di motivazione può essere dedotto solo per omesso esame di un "fatto storico", che abbia formato oggetto di discussione e che appaia "decisivo" ai fini di una diversa soluzione della controversia (cfr. Sez. U, sent. n. 8053/2014; n. 23828/2015; n. 23940/2017). Si è opportunamente evidenziato che con la nuova formulazione del n. 5 lo specifico vizio denunciabile per cassazione deve essere relativo all'omesso esame di un fatto storico, principale o secondario, la cui esistenza risulti dal testo della sentenza o dagli atti processuali, e che, se esaminato, avrebbe potuto determinare un esito diverso della controversia.

Pertanto l'omesso esame di elementi istruttori non integra, di per sé, il vizio di omesso esame di un fatto decisivo qualora il fatto storico, rilevante in causa, sia stato comunque preso in considerazione dal giudice, ancorché la sentenza non abbia dato conto di tutte le risultanze probatorie (Cass., ord. n. 27415/2018). Nel caso di specie la censura esula dal perimetro del vizio motivazionale così circoscritto.

Le medesime ragioni rendono inammissibile il tredicesimo motivo articolato dalla A. spa.

Infondato è il decimo motivo, con cui ci si duole della violazione e falsa applicazione del principio dell'abuso di diritto, perché lo stesso giudice regionale avrebbe riconosciuto dei vantaggi economici (e non solo fiscali) dei contratti. La censura non coglie nel segno perché i vantaggi economici sono riconosciuti nella sentenza a favore della mutuante ceca, non delle mutuatarie, che invece hanno ottenuto vantaggi economici solo sul profilo fiscale.

Irrilevante e infondato è poi l'undicesimo motivo, con il quale è denunciata la nullità della sentenza per ultrapetizione, con riguardo all'applicazione dell'art. 37 bis del d.P.R. n. 600 del 1973, mai sollevata dalle parti ma solo d'ufficio, perché la commissione ha solo qualificato giuridicamente la denuncia di elusione fiscale emergente negli avvisi di accertamento.

Il dodicesimo motivo è inammissibile. Con esso le società hanno denunciato la violazione dell'iter procedimentale previsto dai commi 4 e 5 dell'art. 37 bis cit..

Tuttavia la questione della elusione fiscale era materia del contendere sin dagli avvisi di accertamento e ciò nonostante le ricorrenti non riferiscono in quale atto e in quale grado del processo fossero stati tempestivamente sollevati gli aspetti relativi alla carenza procedimentale.

Con il tredicesimo motivo articolato dalla A. Siderurgica ci si duole della violazione e falsa applicazione dell'art. 43 co. 3 del d.P.R. n. 600 del 1973, perché il giudice regionale ha erroneamente ritenuto applicabile il raddoppio dei termini per l'accertamento. Il motivo è fondato per quanto di ragione.

Il giudice regionale ha sostenuto l'applicabilità del raddoppio dei termini per l'accertamento, sussistendo i presupposti per la denuncia penale in ragione dell'ammontare degli elementi attivi sottratti a tassazione.

Il principio è corretto dovendo ribadirsi che in tema di accertamento tributario, i termini previsti dagli artt. 43 del d.P.R. n. 600/1973 e 57 del d.P.R. n. 633/1972 per l'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. Con riguardo agli avvisi di accertamento relativi ai periodi d'imposta precedenti a quello in corso alla data del 31 dicembre 2016 e già notificati, non incidono peraltro le modifiche introdotte dall'art. 1, commi da 130 a 132, l. n. 208/2015, attesa la disposizione transitoria ivi introdotta, che richiama l'applicazione dell'art. 2, d.lgs. n. 128/2015, la quale a sua volta fa salvi gli effetti degli avvisi già notificati (Cass., n. 16728/2016; 20435/2017).

Deve tuttavia ribadirsi che, non essendo l'IRAP un'imposta per la quale siano previste sanzioni penali, in relazione alla stessa non può operare la disciplina del "raddoppio dei termini" di accertamento quale applicabile ratione ternporis (Cass., 1425/2018; 20435/2017). In tali limiti il motivo trova accoglimento.

In conclusione il ricorso introdotto dalla A. spa va integralmente rigettato. In considerazione della mancata costituzione della Agenzia, nulla va disposto in ordine alle spese del giudizio di legittimità.

Il ricorso della A. Siderurgica spa in liquidazione va invece accolto solo in parte con riferimento al tredicesimo motivo, rigettandosi per il resto.

La sentenza va pertanto cassata nei predetti limiti e rinviata alla Commissione Tributaria Regionale della Lombardia, che in diversa composizione deciderà tenendo conto del mancato riconoscimento del raddoppio dei termini per l'accertamento limitatamente al rapporto fiscale relativo all'Irap, oltre che sulle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso della A. spa. Ai sensi dell'art. 13, co. 1 quater, d.P.R. n. 115/2002 dà atto della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento da parte del ricorrente dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato, nella misura pari a quello previsto per il ricorso, a norma del co. 1-bis del medesimo articolo 13, se dovuto.

Accoglie il motivo n. 13 del ricorso della A. Siderurgica, limitatamente all'Irap, rigettando per il resto il ricorso. Cassa la sentenza limitatamente al motivo parzialmente accolto e rinvia alla Commissione Tributaria Regionale della Lombardia, che in diversa composizione deciderà anche sulle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, il giorno 15 maggio 2019

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza