Sentenza del 08/10/2020 n. 21698 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

1. L'Agenzia delle Entrate propone ricorso per cassazione avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale della Toscana, sez. dist. di Livorno, depositata il 29 ottobre 2014, di reiezione dell'appello dalla medesima proposto avverso la sentenza di primo grado che aveva accolto il ricorso de (---) s.r.l. per l'annullamento dell'atto di contestazione con cui era stata irrogata la sanzione per mancata regolarizzazione di operazioni di acquisto non fatturate dal cedente.

2. Dall'esame della sentenza impugnata si evince che tale atto faceva riferimento ad un'operazione di acquisto di un compendio immobiliare in relazione alla quale erano stati versati dalla contribuente, quale parte cessionaria, acconti sul prezzo, non accompagnati dalla emissione della relativa fattura e dall'applicazione della relativa i.v.a. da parte della cessionaria.

3. Il giudice di appello ha respinto il gravame erariale ritenendo, in conformita' con quanto statuito dalla Commissione provinciale, che l'Amministrazione finanziaria fosse decaduta dal potere di accertamento, avuto riguardo al mancato rispetto del termine quinquennale previsto dal Decreto Legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, articolo 20, e all'insussistenza dei presupposti per il cd. raddoppio dei termini di cui al Decreto Legge 4 luglio 2006, n. 223, articolo 37, commi da 24 a 26, in quanto, in relazione al periodo di imposta in oggetto, non risultavano commesse violazioni che comportavano un obbligo di denuncia per uno dei reati previsti dal Decreto Legislativo 10 marzo 2000, n. 74.

4. Il ricorso e' affidato ad un unico motivo.

5. Resiste con controricorso (---) s.r.l.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con l'unico motivo di ricorso proposto l'Agenzia denuncia la violazione e falsa applicazione del Decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, articolo 57, comma 3, cosi' come modificato dal Decreto Legge n. 223 del 2006, articolo 37, commi da 24 a 26, conv. nella L. 4 luglio 2006, n. 246, per aver il giudice di appello escluso che ricorressero gli estremi per il raddoppio dei termini di accertamento, benche' la condotta posta in essere dalla contribuente nel periodo di imposta in esame, valutata unitamente alle ulteriori azioni dalla medesima posta in essere nel periodo di imposta successivo, avvinte da un nesso teleologico, assumesse rilevanza ai fini che interessano in questa sede e in relazione a tali fatti, unitariamente considerati, era stata presentata segnalazione di reato ai sensi dell'articolo 331 c.p.p..

1.1. Il motivo e' fondato.

Il Decreto Legge n. 223 del 2006, articolo 37, comma 24, integrando il Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 43, comma 3, ha stabilito che in caso di violazione che comporta obbligo di denuncia ai sensi dell'articolo 331 c.p.p. per uno dei reati previsti dal Decreto Legislativo 10 marzo 2000, n. 74, gli ordinari termini di decadenza per l'accertamento sono raddoppiati relativamente al periodo di imposta in cui e' stata commessa la violazione.

Il medesimo Decreto Legge n. 223 del 2006, articolo 37, comma 25, introduce analoga disposizione in materia di i.v.a., previa modifica del Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, articolo 57.

Tali disposizioni trovano applicazione al caso in esame, benche' relativo a periodo di imposta antecedente l'entrata in vigore delle richiamate disposizioni, in quanto, ai sensi del menzionato Decreto Legge n. 223 del 2006, articolo 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 2005 (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 Decreto Legislativo 3 agosto 2015, n. 128, articolo 2, commi 1 e 2, che ha circoscritto il raddoppio dei termini di accertamento per violazioni penali solo ai casi in cui la denuncia e' effettivamente presentata e trasmessa all'autorita' giudiziaria entro il termine ordinario di decadenza dal potere di accertamento, quindi, dalla L. 28 dicembre 2015, n. 208, articolo 1, commi da 130 a 132, che ha tra le altre disposizioni, eliminato la fattispecie del raddoppio dei termini ordinari.

Infatti, quanto alla prima modifica, in virtu' dell'apposita norma di salvaguardia prevista dal Decreto Legislativo n. 128 del 2015, articolo 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 e' intervenuta in data 12 giugno 2012.

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, cioe' 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 Decreto Legislativo n. 128 del 2015, articolo 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.

1.2. Cio' posto, secondo la disciplina applicabile al caso in esame, il raddoppio dei termini deriva dal mero riscontro di fatti comportanti l'obbligo di denuncia penale ai sensi dell'articolo 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 odi condanna (cfr., altresi', 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 e' costituita dalla sussistenza dell'obbligo di denuncia penale, indipendentemente dal momento in cui tale obbligo sorga ed indipendentemente dal suo adempimento, sicche' "il giudice tributario dovra' 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 imparzialita' od abbia, invece, fatto uso pretestuoso e strumentale delle disposizioni denunciate al fine di fruire ingiustificatamente di un piu' ampio termine di accertamento".

1.3. La specificita' della situazione in esame e' rappresentata dal fatto che la condotta che ha dato luogo alla irrogazione della sanzione, ossia la mancata regolarizzazione di operazioni di acquisto non fatturate dal cedente, non integra, di per se', l'elemento oggettivo di una delle fattispecie incriminatrici previste dal Decreto Legislativo n. 74 del 2000, ma assume rilevanza, a tali fini, laddove lo si valuti unitamente alle altre condotte poste in essere nel periodo di imposta successivo dalla contribuente, nonche' dagli operatori coinvolti nell'operazione, risolvendosi in un segmento del fatto tipico penalmente rilevante.

Viene, dunque, in rilievo, un comportamento astrattamente idoneo ad integrare un segmento della condotta della fattispecie incriminatrice, poi perfezionatasi a seguito del compimento di ulteriori azioni ad esso collegate, e, in quanto tale, avente efficacia causale alla realizzazione del fatto illecito.

Si rammenta, in proposito, che contributo causale del concorrente puo' manifestarsi attraverso forme differenziate e atipiche della condotta criminosa non solo in caso di concorso morale ma anche in caso di concorso materiale, laddove si accerti la sussistenza della relazione di causalita' efficiente tra tale contributo e le attivita' poste in essere dagli altri concorrenti (cfr. Cass. 16 novembre 2017, Raduano; nonche', piu' in generale, Cass., Sez. Un., 30 ottobre 2003, P.G., Andreotti e altro).

Alla luce delle considerazioni che precedono deve ritenersi che, con riferimento al caso in esame, l'obbligo di denuncia e' venuto ad esistenza solamente quanto tutti gli elementi della fattispecie delittuosa sono stati realizzati e, per tale ragione, sia emersa la configurabilita' di un fatto penalmente rilevante.

Una siffatta conclusione e' coerente con la ratio di prevedere un piu' ampio termine decadenziale per quelle condotte che presentano un maggiore disvalore, in relazione alla loro rilevanza penale, che verrebbe disattesa qualora si escludesse l'operativita' della disposizione in esame nei casi in cui la condotta criminosa si presenti particolarmente articolata e si perfezioni

attraverso il suo frazionamento in una pluralita' di azioni o omissioni, ciascuna di esse neutre sotto il profilo penale, se unitariamente apprezzate, ma la cui valutazione unitaria evidenzia il loro carattere delittuoso.

1.4. Pertanto, la Commissione regionale, nell'escludere l'operativita' della disposizione che prevede il termine di decadenza raddoppiato rispetto a quello ordinario in ragione dell'assenza di un disvalore penale delle condotte oggetto del provvedimento sanzionatorio, senza valutare il loro inserimento in una piu' articolata condotta integrante gli estremi di una delle fattispecie di cui al Decreto Legislativo n. 74 del 2000, non ha fatto corretta applicazione dei richiamati principi di diritto.

2. La sentenza impugnata va, dunque, cassata e rinviata, anche per le spese, alla Commissione tributaria regionale della Toscana, sez. dist. di Livorno, in diversa composizione.

P.Q.M.

la Corte accoglie il ricorso; cassa la sentenza impugnata e rinvia, anche per le spese, alla Commissione regionale della Toscana, sez. dist. di Livorno, in diversa composizione.

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza