Sentenza del 24/11/2021 n. 36546 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

L'Agenzia delle entrate - Direzione provinciale, Ufficio controlli, di Treviso - notificò alla DC Group S.r.l. (di seguito società o contribuente) avviso di accertamento, con il quale rettificò ai fini IRES il reddito netto della società per l'anno 2005, con il recupero d'imposta di Euro 1.994.292,00 ed applicazione di sanzioni di pari importo, relativamente a plusvalenza da cessione di partecipazione che la società aveva assoggettato ad imposizione solo per il 9% ritenendo soddisfatti i requisiti di cui al D.P.R. n. 917 del 1986, art. 87 per fruire della c.d. partecipation exemption (PEX), viceversa disconosciuti dall'Ufficio, con riferimento alla durata minima del possesso della partecipazione.

La società impugnò l'atto impositivo dinanzi alla Commissione tributaria provinciale (CTP) di Treviso, che accolse il ricorso, ritenendo che l'Amministrazione finanziaria fosse incorsa nella decadenza dall'esercizio del potere di accertamento, non potendo trovare applicazione nella fattispecie, secondo il giudice tributario di primo grado, la disciplina concernente il c.d. raddoppio dei termini, di cui al D.P.R. n. 600 del 1973, art. 43, comma 3, nel testo introdotto dal D.L. n. 223 del 2006, art. 37, comma 24, convertito, con modificazioni, dalla L. n. 248 del 2006.

L'appello proposto dall'Ufficio avverso detta pronuncia fu rigettato dalla Commissione tributaria regionale (CTR) del Veneto, con sentenza n. 70/7/15, depositata l'8 gennaio 2015, non notificata.

Avverso detta sentenza l'Agenzia delle entrate ha proposto ricorso per cassazione, affidato a quattro motivi, cui la società resiste con controricorso.

Fissata la trattazione del ricorso per l'udienza pubblica del 15 ottobre 2021, essa si è quindi svolta in camera di consiglio, D.L. 28 ottobre 2020, n. 137, ex art. 23, comma 8-bis, del, quale inserito dalla L. 18 dicembre 2020, n. 176, art. 6, del D.L. 23 luglio 2021, n. 105, art. 7, convertito, con modificazioni, dalla L. 16 settembre 2021, n. 126, senza l'intervento del Procuratore Generale e dei difensori delle parti, non essendo stata formulata nei termini richiesta di discussione orale.

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo di ricorso l'Agenzia delle entrate denuncia violazione o falsa applicazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 43, comma 3, e dell'art. 331 c.p.p., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, nella parte in cui la CTR ha escluso l'applicabilità nella fattispecie in esame del c.d. raddoppio dei termini, ai sensi del succitato art. 43, ritenendo quindi l'Ufficio incorso in decadenza nell'esercizio del potere di accertamento, essendo stato l'atto impositivo notificato il

10 novembre 2011, sul presupposto che era stata disposta l'archiviazione del procedimento penale scaturito dalla comunicazione di reato trasmessa dall'Ufficio riguardo all'ipotizzato delitto di cui al D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 4.

2. Con il secondo motivo ulteriore denuncia di violazione o falsa applicazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 43, comma 3, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, è esposta dalla ricorrente Agenzia delle entrate, che rileva l'erroneità dell'impugnata pronuncia, laddove la CTR ha inteso corroborare la propria tesi, attribuendo rilievo al fatto che la denuncia penale fosse stata trasmessa quando i termini ordinari per l'accertamento erano già ampiamente scaduti, a ciò aggiungendo l'ulteriore annotazione che la qual cosa "per una certa giurisprudenza da sola impedisce l'applicazione del D.P.R. n. 600 del 1972, art. 43, comma 3" (recte 73).

3. Con il terzo motivo la ricorrente denuncia violazione o falsa applicazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 36, comma 2, n. 4, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, nella parte in cui la CTR, volendo compiere il sindacato incidentale sulla pretesa strumentalità della denuncia che sarebbe stata svolta al solo fine di fruire dell'allungamento dei termini ordinari di accertamento, si è limitata ad osservare che l'Ufficio non avrebbe potuto applicare il D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 4, in evidente assenza dei presupposti di legge, "considerato che l'operazione effettuata dal contribuente era immediatamente riscontrabile con la semplice lettura della dichiarazione", detto riferimento non dando conto alcuno delle circostanze di fatto allegate dall'Ufficio tali da ipotizzare, nella specie, in astratto, la sussistenza del reato d'infedele dichiarazione.

4. Con il quarto motivo, infine, la ricorrente Amministrazione finanziaria denuncia violazione o falsa applicazione del D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 4 e art. 331 c.p.p., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, laddove la CTR ha escluso che potesse ritenersi integrato il reato di dichiarazione infedele l'indicazione della non imponibilità di un certo elemento attivo (nella specie, il 91% della plusvalenza) non essendosi il contribuente "sottratto all'obbligo di dichiarare nel modello unico l'ammontare della plusvalenza originata dalla cessione di quote".

5. I motivi, che investono tutti, sotto diversi profili, la medesima questione della ritenuta, da parte della CTR, non applicabilità della disciplina del c.d. raddoppio dei termini, con conseguente statuizione dell'intervenuta decadenza dell'Amministrazione finanziaria dal potere di accertamento, possono essere trattati congiuntamente.

5.1. Essi sono fondati, non avendo la CTR fatto corretta applicazione dei principi affermati in materia da questa Corte, nella scia dell'interpretazione offerta dalla Corte costituzionale, con la nota sentenza n. 247 del 25 luglio 2011, resa in relazione all'analoga previsione, in tema di accertamento ai fini IVA, del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 57, comma 3, quale inserito dal D.L. n. 223 del 2006, art. 37, comma 25, succitato, convertito con modificazioni dalla L. n. 248 del 2006.

Trattandosi di accertamento già notificato, relativo a periodo d'imposta anteriore a quello in corso alla data del 31 dicembre 2016, su cui non incidono le modifiche introdotte dalla L. n. 208 del 2015, art. 1, commi da 130 a 132, (cfr., tra le altre, Cass. sez. 6-5, ord. 19 dicembre 2019, n. 33793), la sentenza impugnata si scontra con il principio di diritto più volte affermato da questa Corte (cfr, ex multis, Cass. sez. 5, ord. 2 luglio 2020, n. 13481; Cass. sez. 6-5, ord. 29 giugno 2019, n. 17856; Cass. sez. 6-5, ord. 30 maggio 2016, n. 11171), che va ulteriormente ribadito in questa

sede, secondo cui, in tema di accertamento tributario, "il raddoppio dei termini previsto dal D.P.R. n. 600 del 1973, art. 43, comma 3, del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 57, comma 3, 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, sicchè, 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".

5.1.1. Nè è ostativa all'applicazione della disciplina in tema di raddoppio dei termini la circostanza che l'accertamento sia riferito ad annualità anteriori alla modifica, apportata all'allora D.P.R. n. 600 del 1973, art. 43, comma 3, dal D.L. n. 223 del 2006, art. 37, comma 24, convertito, con modificazioni, nella L. n. 248 del 2006.

Si è infatti osservato, dovendo prestarsi al principio ulteriore adesione, che " (i)n tema di accertamento tributario, i termini previsti dal D.P.R. n. 600 del 1973, art. 43 del per l'IRPEF e 57 del D.P.R. n. 633 del 1972 per l'IVA, come modificati dal D.L. n. 223 del 2006, art. 37, comma 24, conv. con modif. dalla L. n. 248 del 2006, nella versione applicabile "ratione temporis", sono raddoppiati in presenza di seri indizi di reato che facciano sorgere l'obbligo di presentazione di denuncia penale, anche con riferimento alle annualità d'imposta anteriori a quella pendente al momento dell'entrata in vigore (4 luglio 2006) del predetto decreto, tanto derivando non dalla natura retroattiva della novella, ma, secondo la lettura di tali disposizioni data dalla sentenza della Corte costituzionale n. 247 del 2011, dalla circostanza che, stabilendo il prolungamento dei termini non ancora scaduti alla data dell'entrata in vigore del detto decreto, essa incide necessariamente (protraendoli) sui termini di accertamento delle violazioni che si assumono commesse prima di tale data, nel rispetto del principio cristallizzato dall'art. 11 disp. prel. c.c., comma 1" (cfr. Cass. sez. 5, ord. 30 ottobre 2018, n. 27629).

5.1.2. Rispetto ai suddetti principi, le rationes decidendi dell'impugnata pronuncia - che hanno attribuito rilevanza, ai fini dell'affermazione dell'inapplicabilità della disciplina in tema di c.d. "raddoppio dei termini" di cui al D.P.R. n. 600 del 1973, art. 43, comma 3, nel testo applicabile ratione temporis, censurate con i primi due motivi di ricorso, rispettivamente alla disposta archiviazione del procedimento penale ed al fatto che i termini ordinari di accertamento fossero già scaduti al tempo della notifica dell'atto impositivo - si pongono dunque in termini assolutamente antitetici.

5.2. Fondata è altresì la doglianza di cui al terzo motivo di ricorso.

Premesso che l'erroneo riferimento al parametro di cui all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3 non preclude l'ammissibilità del motivo che, nella sua puntuale esposizione, di là dall'erronea formulazione della rubrica, è univocamente riferito all'error in procedendo tale da comportare la nullità della sentenza nella parte in cui, nella statuizione testualmente riportata al paragrafo 3, non consente di comprendere le ragioni che hanno indotto la CTR a negare in radice la stessa configurabilità in astratto dell'ipotesi di reato di cui al D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 4, la censura è obiettivamente fondata, atteso che l'Ufficio in realtà, quanto alla comunicazione di reato, aveva

allegato fatti tali da poter integrare la suddetta fattispecie di reato (l'avere cioè la contribuente dichiarato sì la plusvalenza ma come non tassabile - ovvero assoggettabile ad imposizione nei limiti del 9% perchè tale da rientrare in regime PEX, avendone l'Ufficio viceversa contestato l'applicabilità di detto regime in carenza di uno dei requisiti (durata minima di possesso della partecipazione quindi ceduta); fermo restando che la verifica in concreto della responsabilità in relazione alla norma incriminatrice spetta al giudice penale e non certo al giudice tributario, pena la stessa impercorribilità del regime del c.d. "doppio binario", sancito dal citato D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 20, che stabilisce che "(01 procedimento amministrativo di accertamento ed il processo tributario non possono essere sospesi per la pendenza del procedimento penale avente ad oggetto i medesimi fatti o fatti dal cui accertamento comunque dipende la relativa definizione".

5.3. Infine la sentenza impugnata è erronea anche in relazione alla statuizione censurata con il quarto motivo di ricorso, avendo questa Corte, anche di recente (cfr. Cass. sez. 5, ord. 28 aprile 2021, n. 11156), affermato l'applicabilità della disciplina in tema di raddoppio di termini di cui al D.P.R. n. 600 del 1973, art. 43, comma 3, nella sua formulazione applicabile ratione temporis, in presenza di seri indizi, con conseguente obbligo di denuncia penale, del reato di dichiarazione infedele, integrabile anche da condotte elusive (nella fattispecie riconducibili ad ipotesi di conferimento e cessione di azienda) a fini fiscali, richiedendo la fattispecie di cui al D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 4, la mera indicazione, anche senza l'uso di mezzi fraudolenti, di elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo ed elementi passivi fittizi quando ricorrano le altre condizioni ivi previste e si superino le relative soglie di punibilità.

6. Il ricorso dell'Amministrazione finanziaria va pertanto accolto e la sentenza impugnata cassata con rinvio alla Commissione tributaria regionale del Veneto, in diversa composizione, che, nell'uniformarsi ai principi di diritto sopra esposti in relazione all'accoglimento del primo, secondo e quarto motivo di ricorso, provvederà a nuovo esame nel merito delle ulteriori questioni proposte.

7. Resta demandato al giudice di rinvio di provvedere anche in ordine alla disciplina delle spese del presente giudizio di legittimità.

P.Q.M.

Accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Commissione tributaria regionale (CTR) del Veneto, in diversa composizione, cui demanda anche di provvedere sulle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio, il 15 ottobre 2021.

Depositato in Cancelleria il 24 novembre 2021

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza