

# Sentenza del 23/10/2023 n. 29310 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

## Testo

### Testo:

La controversia trae origine dall'impugnazione, con distinti ricorsi, da parte della River Holding Spa consolidata, e della Delta Spa consolidante, del silenzio-rifiuto opposto dall'Amministrazione finanziaria alle istanze delle Società di rimborso delle somme versate a titolo di Ires, per gli anni di imposta dal (Omissis), sulla base di accertamenti con adesione D.Lgs. n. 218 del 1997 , ex artt. 5 e ss..

La procedura di accertamento con adesione era stata preceduta da un'indagine penale condotta dalla Procura di Forlì che aveva ipotizzato a carico della River Holding e di altre società del Gruppo Delta il delitto di abusivo esercizio dell'attività bancaria in concorso con la Cassa di Risparmio della Repubblica di San Marino. In data 5/5/2011, nel corso dell'indagine penale, la Guardia di Finanza di Bologna aveva emesso un processo verbale di constatazione con il quale aveva disconosciuto la deducibilità fiscale dei costi sostenuti, per quanto qui rileva, dalla River Holding negli anni dal (Omissis), in applicazione della L. n. 573 del 1993, art. 14, comma 4-bis, trattandosi, nell'ottica degli accertatori, di costi da reato, ossia relativi a beni e servizi utilizzati per commettere il reato di abusivo esercizio di attività bancaria.

Le Società avevano, quindi, definito la propria posizione con l'Amministrazione finanziaria tramite la procedura di accertamento con adesione, salvo poi formulare le istanze di rimborso (per cui è causa e sulle quali si era formato, successivamente, il silenzio-rifiuto dell'Amministrazione finanziaria), in considerazione del fatto che il P.M. non aveva mai esercitato l'azione penale nei loro confronti e che, con riguardo al rinvio a giudizio per infedele dichiarazione, era intervenuta sentenza di assoluzione.

3. La Commissione tributaria provinciale di Bologna, previa riunione, rigettò i ricorsi, dando atto che la richiesta di rinvio a giudizio da parte del P.M. già esisteva alla data dell'accertamento con adesione.

4. La decisione, appellata dalle Società, è stata integralmente riformata dalla Commissione tributaria regionale dell'Emilia-Romagna, con la sentenza indicata in epigrafe, sulla base delle seguenti considerazioni:

alla data (11.12.2012) in cui le Società avevano definito l'intera pretesa fiscale, così come determinata dall'Ufficio in adesione, effettuandone il versamento, non sussisteva il presupposto dell'esercizio dell'azione penale condizione legittimante la presunzione di indeducibilità dei costi L. n. 573 del 1993, ex art. 14, comma 4 bis;

l'esercizio dell'azione penale era, infatti, da individuarsi nella data del primo dicembre 2017, ossia quando il Tribunale di Forlì aveva formalizzato i capi di imputazione a carico dei vertici del "Gruppo Delta";

anche a volere considerare la data in cui era stato disposto il rinvio a giudizio dal GIP del Tribunale di Forlì, questa (26.4.2014) non mutava l'illegittimità della definizione, avvenuta nel 2012, quando mancava l'esercizio dell'azione penale.

Avverso questa sentenza l'Agenzia delle entrate ha proposto ricorso, fondato su due motivi, cui resistono con controricorso le Società.

Il ricorso è stato avviato alla trattazione in pubblica udienza, in prossimità della quale la ricorrente ha depositato memoria ex art. 378 c.p.c.

Motivi della decisione 1. Con il primo motivo di ricorso -rubricato: violazione o falsa applicazione del D.Lgs. 19 giugno 1997, n. 218, artt. 1, 2, 5, 6 e 9 in relazione all' art. 369 c.p.c., comma 1, n. 3, - l'Agenzia delle entrate, premesso che gli atti di accertamento con adesione si fondavano sul duplice presupposto dell'utilizzabilità delle risultanze del processo verbale di constatazione e della riconducibilità dei costi ai reati, per i quali il Pubblico Ministero aveva esercitato l'esercizio dell'azione penale con richiesta di rinvio a giudizio depositata il 13 settembre 2012, rileva come con le istanze di rimborso le Società abbiano sostanzialmente e inammissibilmente ritrattato l'adesione, a suo tempo presentata, definitivamente perfezionatesi a seguito del pagamento delle imposte. Secondo la prospettazione difensiva aveva, quindi, errato il Giudice di appello a riconoscere il diritto al rimborso.

2. Con il secondo motivo, avanzato in subordine al primo, si deduce, sempre in relazione all' art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la violazione di legge (L. 24 dicembre 1973, n. 537, art. 14, comma 4 bis, in combinato disposto con gli artt. 50, 60 e 405 c.p.c. e con gli art. 2697 c.c. e art. 115 c.p.c.) in cui sarebbe incorsa la C.T.R. nell'identificare il momento dell'esercizio dell'azione penale nella data di emissione del decreto di citazione a giudizio da parte del Tribunale penale di Forlì.

3. Rigettate le eccezioni di inammissibilità del ricorso sollevate dalle controricorrenti, essendo insussistente la dedotta rivalutazione del merito, il primo motivo (anch'esso ammissibile perchè è stata censurata la sentenza nella sua integrità e la questione sollevata non può dirsi nuova perchè in tema di rimborso l'Agenzia delle entrate può difendersi a tutto campo) è fondato con assorbimento del secondo, formulato in subordine.

3.1. Come già rilevato da questa Corte, in controversie parzialmente sovrapponibili alla presente e originate dalla medesima attività di verifica (v. Cass. n. 10741 del 20.4.2023 e Cass. n. 18680 del 3.7. 2023 ), vanno evidenziate le peculiarità dell'istituto dell'accertamento con adesione che, come già chiarito da questa Corte (ex multis Cass. n. 12372/2021 ), è oggetto di una puntuale regolamentazione procedurale ( D.Lgs. n. 218 del 1997 , art. 5 e ss.). In dettaglio: "l'iniziativa può venire dall'ufficio (art. 5) ovvero dalla parte privata (art. 6). In quest'ultima evenienza l'istanza non richiede che sia stato già emesso un avviso di accertamento ma può essere inoltrata anche solo a seguito della redazione di un p.v.c. ("Il contribuente nei cui confronti sono stati effettuati accessi, ispezioni o verifiche"). Nel primo caso, l'Ufficio invia un invito che contiene le indicazioni

quantitative e qualitative della pretesa che si viene a richiedere, fissando altresì la data per la comparizione personale della parte. Nel secondo, invece, l'istanza del contribuente è idonea - se e in quanto recepita - a generare una proposta da parte dell'Ufficio sulle somme e imposte per le quali è possibile la definizione per adesione (l'art. 6, comma 1, afferma "può chiedere all'ufficio, con apposita istanza in carta libera, la formulazione della proposta di accertamento ai fini dell'eventuale definizione"). Nella fase successiva, caratterizzata dalla convocazione del contribuente, questi, a fronte della proposta dell'Amministrazione, può limitarsi a prestare il proprio assenso alla proposta stessa ovvero può interloquire, anche producendo documentazione varia, nella prospettiva di modificare, in melius, la determinazione dell'Ufficio. Va detto che, frequentemente, tra le parti hanno luogo uno o più incontri diretti a precisare il contenuto della proposta. In ogni caso, questa fase si conclude con la redazione di un processo verbale, nel quale l'Ufficio individua, con precisione, il contenuto della proposta, non ulteriormente discutibile da parte del contribuente. La formulazione della proposta, dunque, è, in ogni caso, di competenza esclusiva dell'Ufficio, a cui è attribuito, dalla legge, il potere, sul fondamento e in coerenza con gli obbiettivi perseguiti dall'istituto, di rideterminare la pretesa impositiva tenendo conto di quanto introdotto dalla parte. Il ruolo del contribuente, per contro, è limitato all'accettazione (o meno) della determinazione finale dell'Amministrazione, non più suscettibile di ulteriore discussione. Il contribuente, infatti, può prestare il suo assenso, così da poter ottenere i benefici ad esso correlati in cambio del pagamento immediato (o comunque certo e in tempi determinati) e rinunciando ad ogni impugnazione, oppure può rifiutare, restando esposto alla primitiva pretesa erariale (...) Le fasi successive sono caratterizzate in primo luogo dalla predisposizione ed emissione da parte dell'Ufficio di un (o più, se plurimi sono gli avvisi e/o gli anni di imposta) atto di accertamento con adesione, nel quale è fedelmente trasfusa la pretesa determinata con il verbale (il cd. accordo). Tale atto, per essere efficace, deve essere sottoscritto dal capo dell'Ufficio (o un suo delegato) e dal contribuente (art. 7). La sottoscrizione, invero, costituisce un requisito indispensabile per la venuta ad esistenza dell'atto di adesione, in mancanza della quale tutta l'attività svolta resta meramente interna e non influisce sulla consistenza dell'avviso originario o, comunque, sulla pretesa dell'Amministrazione. Tale requisito, tuttavia, costituisce una condizione necessaria ma non ancora sufficiente: perchè' in nuovo atto impositivo si perfezioni, infatti, è necessario che il contribuente provveda al pagamento integrale e tempestivo delle somme dovute (o, in caso di rateazione, della prima rata) (artt. 8 e 9, che, senza contare la prestazione della garanzia, abrogata dal D.L. n. 98 del 2011, art. 23 e la cui previsione è irrilevante ai fini del presente giudizio, dispone "La definizione si perfeziona con il versamento di cui all'art. 8, comma 1, ovvero con il versamento della prima rata, prevista dall'art. 8, comma 2"). Solo da tale momento, infatti, il pregresso avviso (o la pretesa) perde efficacia, sicchè l'originario avviso non può più essere azionato e la pretesa (ove manchi un avviso) resta ridimensionata alla misura "concordata". Ne deriva che: se l'accertamento con adesione, pur sottoscritto, non è seguito dal pagamento dell'intero importo o della prima rata, l'atto non si perfeziona e, quindi, l'Amministrazione può validamente ed utilmente riattivare l'originario avviso o coltivare la pretesa contenuta nel pregresso pvc che non hanno mai perso in via definitiva efficacia; se, invece, l'inadempimento del contribuente riguarda l'omesso (o tardivo) pagamento delle rate successive alla prima, le conseguenze si riverberano sul nuovo atto impositivo (iscrizione a ruolo degli importi residui; incremento delle sanzioni (...))

e non più su quello originario che, oramai, è cessato e non è più suscettibile di reviviscenza" ( Cass. n. 12372/2021 cit.).

Va, poi, in secondo luogo, rammentata la giurisprudenza costante di questa Corte secondo cui "in tema di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, poichè avverso l'accertamento definito per adesione è preclusa ogni forma d'impugnazione, devono ritenersi improponibili anche le istanze di rimborso in quanto costituirebbero una surrettizia forma d'impugnazione dell'accertamento in questione il quale, invece, in conformità della "ratio" dell'istituto, deve ritenersi intangibile" (v. Cass. 17.11.2020 n. 26109 e, in termini, Cass. 25.7. 2022 n. 23224 ).

3. Alla luce di tali condivisi principi e in accoglimento del primo motivo di ricorso, assorbito il secondo (avanzato in subordine), la sentenza impugnata va cassata e, non essendo necessari ulteriori accertamenti in fatto, la controversia può essere decisa nel merito con il rigetto dei ricorsi introduttivi proposti dalle controricorrenti.

4. Le controricorrenti, soccombenti, vanno condannate alle spese del giudizio di legittimità, nella misura liquidata in dispositivo, mentre possono integralmente compensarsi tra le parti le spese dei gradi di merito.

P.Q.M. Accoglie il primo motivo e dichiara assorbito il secondo.

Cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, rigetta i ricorsi introduttivi proposti dalle Società.

Compensa integralmente tra le parti le spese dei gradi di merito e condanna le controricorrenti, in solido, alla refusione in favore dell'Agenzia delle entrate delle spese del giudizio di legittimità liquidate in complessivi Euro 20.000,00, oltre le spese prenotate a debito.

## Documenti citati



## Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza