

COMM. TRIB. PROVINCIALE LECCO - 74/01/2012

Svolgimento del processo

Con ricorso proposto il 06/06/2011 (atto opposto notificato il 07/04/2011, costituzione in giudizio 01/07/2011) la CARPROMETAL S.p.A., socio unico, opponeva l'avviso di accertamento in epigrafe indicato e premesso richiami alla composizione dimensionale e dei volumi di affari della Società, chiedeva in via graduata l'emissione della declaratoria di decadenza dell'Erario all'azione accertativa e l'annullamento dell'atto opposto ritenendolo illegittimo, ovvero la rideterminazione delle imposte accertate nella misura più favorevole alla contribuente. In particolare la ricorrente esprimeva che:

- l'Ufficio era decaduto dall'azione accertativa per decorrenza del termine ordinario e non poteva invocare il raddoppio dei termini ex art. 43, co. 3, DPR 600/73, introdotto con L. 248/2006, perché la notizia di reato connessa alle ritenute operazioni soggettivamente inesistenti, era stata trasmessa dalla Guardia di finanza di Lecco al Pubblico Ministero dopo la scadenza del termine quadriennale decorrente dall'anno successivo a quello cui l'accertamento si riferiva (scadenza termine 31/12/2009, data comunicazione notizia di reato 04/03/2010, notificata a Co.Gi. il 10/03/2010). In ogni caso contestava l'accertamento ai fini Irap perché tale imposta non era contemplata dal d.lgs. 74/2000 e, quindi, rispetto a tale tributo era inoperante il raddoppio dei termini;

l'Ufficio non aveva assolto all'onere della prova sul coinvolgimento consapevole della Carprometal nelle operazioni fraudolente del Pa. Ef.; acquisti che comunque erano regolarmente documentati da fatture regolari recepite correttamente nella contabilità aziendale (Cass. n. 27341/2005);

- l'Ufficio errava nel ritenere indeducibile il costo delle operazioni in questione perché il corrispettivo della vendita dei rottami era confluito nella dichiarazione fiscale talché all'imponibilità di tale reddito doveva conseguire la deducibilità del costo relativo;

- l'Ufficio non poteva riprendere l'Iva assolta con il meccanismo dell'inversione tributario (per effetto della modifica introdotta all'art. 74 co. 7 e 8, DPR 633/72 dall'art. 35 del D.L. 269/2003, a decorrere dal 02/10/2003 le cessioni dei metalli ferrosi vengono assoggettate a iva dal cessionario che diviene debitore di fatto dell'imposta al posto del cedente. Per effetto di tale norma il cedente emette la fattura senza addebito di iva, il cessionario integra la fattura con l'aliquota iva e della relativa imposta ed annota la fattura sia sul registro acquisti sia sul registro vendite.) perché di fatto l'iva era stata esposta dalla ricorrente sulla fattura emessa dal cedente e regolata dalla Società in compensazione;

- procedendo nel modo in cui aveva operato l'Ufficio si determinava un vulnus al principio della capacità contributiva (art. 53 Cost.) perché si eseguiva una tassazione sul lordo senza procedere alla deducibilità del costo realmente sostenuto;

- l'Ufficio non poteva applicare le sanzioni sia per la rilevata decadenza dall'azione accertatrice, sia perché non vi era alcun danno erariale perché le fatture del cedente erano state dal cessionario accresciute dell'iva poi posta in compensazione, sia, infine, perché sussisteva la causa di non punibilità ex art. 5 D.Lgs. 472/1997 posto che la Carprometal era del tutto all'oscuro ed estranea alle malefatte del Pa..

Con successiva memoria depositata il 1 ° dicembre 2011 la ricorrente insisteva nell'accoglimento della preliminare; della inapplicabilità del raddoppio dei termini; dell'esclusione dell'Irap da tale raddoppio dei termini, comunque inapplicabili una volta spirato il termine ordinario. In data 23 settembre 2011 si costituiva in giudizio l'Amministrazione finanziaria sostenendo che:

- a) il termine per l'accertamento doveva ritenersi legittimamente raddoppiato, ex art. 43 DPR 600/73, perché la norma faceva riferimento alla sussistenza dell'obbligo di denuncia penale, indipendentemente dal momento in cui tale obbligo poteva sorgere e dal suo adempimento. Richiamava a tal fine la sentenza della Corte Costituzionale n. 247 del 25/07/2011;
- b) il raddoppio del termine doveva ritenersi estensibile all'Irap perché le norme che regolano i poteri delle Regioni e la disciplina temporanea dell'Irap (D. Lgs. 44/1997) prevedono che ai fini dell'accertamento dell'Irap si applicano le procedure di accertamento per le imposte;
- c) la motivazione *per relationem* era del tutto legittima perché si faceva rinvio al p.v.c. della G.d.F. consegnato e conosciuto dalla parte;
- d) la buona fede e l'estraneità della ricorrente all'azione del Pa.Ef. non poteva essere invocata perché lo stesso p.v.c. costituiva un efficace supporto probatorio, rispetto al quale nessuna contraria prova la parte aveva fornito. Inoltre l'Ufficio ribadiva che la ricorrente non poteva invocare l'esimente della buona fede stante l'irrelevanza dell'elemento psicologico del soggetto destinatario della merce, come statuito dalla sentenza della Suprema Corte n. 22555 del 26/10/2007;
- e) l'indeducibilità dei costi scaturiva dal dettato normativo dell'art. 14 co. 4 bis, L. 537/1993 che espressamente escludeva la deducibilità di tali costi in presenza di fatti o attività qualificabili come reato;
- f) l'Iva nel regime di reverse charge il destinatario della fattura era soggetto passivo perché egli integrava la fattura con l'iva, divenendo debitore di tale imposta;
- g) il principio costituzionale della progressività (art. 53 Cost.) non poteva invocarsi se l'imposta si riferiva "a costi da reato", secondo l'insegnamento della Commissione Tributaria Provinciale di Ravenna;
- h) l'applicazione delle sanzioni nella misura massima sottostava alla valutazione di non estraneità della ricorrente all'impianto fraudolento posto in essere dal Pa..

Concludeva pertanto per il rigetto del ricorso.

Istruito mediante produzioni documentali delle parti, il ricorso veniva discusso all'udienza all'uopo fissata e riservato in decisione e successivamente deciso sulla base delle seguenti motivazioni.

Motivi della decisione

La materia del contendere si incasella nell'operazione "Black Steel" nella quale rimaneva coinvolto Ef.Cl.Pa. ed altri soggetti, il quale aveva congegnato una frode in danno dell'Erario per mezzo di società che emettevano fatture fittizie per consistenti acquisti di rottame metallico "in nero" da parte di società italiane.

In tale contesto la ricorrente veniva contattata dal Pa., che si recava presso i locali della Società come procacciatore commerciale della Etro, dalla quale acquistava residui ferrosi per quantità del tutto risibili rispetto al volume complessivo dei materiali ferrosi trattati, di tal che, anche per questo, si dichiarava fuori dal "giro", lamentando il danno d'immagine subito dalla vicenda.

Nel merito sollevava parecchie eccezioni tra le quali quella della decadenza dell'Ufficio dall'azione accertatrice per avere esso proceduto all'accertamento oltre il termine decadenziale ordinario. Poiché tale eccezione preliminare ha carattere assorbente, ritiene la Commissione di decidere la stessa prima di conoscere il merito. Occorre premettere che il raddoppio dei termini è stato voluto dal legislatore per garantire la possibilità di utilizzare,

per un periodo di tempo più ampio rispetto a quello ordinario, gli elementi istruttori emersi nel corso delle indagini con risvolti penalmente rilevanti. Ciò lo si evince dai lavori parlamentari dai quali risulta che "In caso di violazione che comporta obbligo di denuncia ai sensi dell'art. 331 del codice di procedura penale per uno dei reati previsti dal decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, i termini di cui ai commi precedenti sono raddoppiati relativamente al periodo di imposta in cui è stata commessa la violazione".

La disposizione, confluita nell'art. 43 DPR 600/73, ha comportato difficoltà applicative perché: a) frustrava l'esigenza della certezza dei rapporti giuridici e, conseguentemente, il diritto di difesa dei contribuenti in relazione alla possibilità del Fisco di accertare dopo la scadenza del termine ordinario, quando il contribuente non più accertabile può non essere in possesso delle scritture e dei documenti contabili; b) al potere discrezionale dell'Amministrazione finanziaria di estendere i limiti di accertamento sulla base una sua soggettiva valutazione di presentare denuncia penale per violazioni ricondotte ad ipotesi di reato; c) sulla retroattività del raddoppio dei termini per l'accertamento dell'imposta in presenza di ipotesi di reato.

Investita della problematica la Corte Costituzionale operava una vera e propria distinzione tra termini "brevi" e termini "raddoppiati", statuendo che i primi si applicano ogni qualvolta non sussista l'obbligo di presentare denuncia penale per uno dei reati previsti dal D.Lgs. n. 74/2000, quelli raddoppiati (essi stessi termini) si applicano automaticamente "in presenza di una speciale condizione obiettiva" dell'obbligo di denuncia penale in presenza di uno dei reati tributari (sentenza della Corte Costituzionale n. 247/2011).

Occupandosi poi della denunciata possibilità dell'Amministrazione finanziaria di utilizzare in modo arbitrario le disposizione, la Corte rilevava che a presidio del corretto uso del raddoppio dei termini era stato previsto l'obbligo della denuncia penale "senza ritardo" ex art. 331 c.p.p., sanzionato penalmente ai sensi dell'art. 361 c.p., e il dovere del Giudice Tributario di vagliare autonomamente (o su richiesta del contribuente) la presenza dell'obbligo di denuncia (non dell'esistenza del reato) con il potere di disconoscere l'applicabilità del termine raddoppiato ricorrendone i presupposti.

Sulla base di tali precetti la giurisprudenza di merito ha elaborato taluni principi che possono così essere riassunti:

- qualora vi sia una riduzione in autotutela dell'originaria pretesa fiscale che la riconduce sotto la soglia di punibilità penale, facendo venir meno i presupposti per la denuncia penale, il raddoppio dei termini non si applica (Comm. Trib. Prov. di Pesaro, n. 136/03/11, del 10 ottobre 2011);
- il raddoppio dei termini non si applica retroattivamente in virtù della natura sanzionatoria della disposizione (Comm. Trib. Prov. di Bari, n. 192/4/2011); statuizione questa criticata perché non in linea col dettato normativo;
- la semplice enunciazione nell'atto di accertamento (o nel p.v.c.) dell'inoltro della notizia di reato alla Procura della Repubblica, senza ulteriori elementi, non legittima l'Ufficio a beneficiare del raddoppio

(Comm. Trib. Prov. di Milano, sentenza n. 231/40/2011). In tal caso, infatti, il Giudice tributario non sarebbe posto nella condizione di valutare il legittimo ricorso al raddoppio dei termini. La citata Commissione ribadiva che in presenza di una contestazione sul punto da parte del contribuente l'onus probandi della sussistenza dei presupposti per l'applicabilità del raddoppio dei termini, spetta all'Amministrazione finanziaria. Sul punto interveniva la Cassazione la quale precisava che non basta un semplice sospetto di una attività illecita per essere obbligato alla denuncia ma occorre individuare con sicurezza gli elementi del reato da denunciare, individuando tali elementi nella sussistenza di un fatto

reato e nella ragionevole percepibilità di questo da parte del soggetto agente (Cass. SU Penali, sentenza n. 15400 dell' 11 febbraio 2008). Relativamente al controllo demandato al Giudice tributario si affermava che esso doveva avvenire con una valutazione "ora per allora" (c.d. "prognosi postuma") per accertare se al momento della presentazione della denuncia vi erano i presupposti per l'obbligatorietà della stessa;

- l'Ufficio che si avvale del raddoppio dei termini per l'accertamento ha l'obbligo di allegare copia della denuncia penale presentata alla Procura della Repubblica (Comm. Trib. Prov. di Milano, sentenza n. 372/3/11, del 12 dicembre 2012). L'omessa allegazione della denuncia, se non sanata in corso di causa, impedisce al Giudice di verificare la sussistenza dei presupposti indicati nell'art. 43, co. 3, D.P.R. n. 600/1973 ed apprezzare se il ricorso al raddoppio dei termini è o meno legittimo;

- il raddoppio dei termini per l'accertamento non si applica automaticamente ai soci per il recupero del maggior reddito di partecipazione se la violazione della normativa fiscale ha comportato la denuncia penale dell'amministratore di una società, talché il prolungamento dei termini non può essere applicato nei confronti dei soci perché esso opera esclusivamente nei confronti del soggetto che ha commesso la violazione penalmente rilevante (Comm. Trib. Prov. di Brindisi, sentenza n. 194/11 del 10 ottobre 2011);

il vaglio della sussistenza dell'obbligo di invio della denuncia deve correlarsi all'esito del procedimento penale nel frattempo instaurato. Di conseguenza qualora il processo penale è definito con una formula di insussistenza del reato non sussiste nemmeno l'obbligo di denuncia, con la conseguenza che non opera il raddoppio dei termini (Comm. Trib. Prov. di Torino, sentenza n. 97/15/11 dell'8 giugno 2011);

- qualora il reato tributario è prescritto, l'Amministrazione finanziaria non può usufruire del raddoppio dei termini per procedere all'accertamento (Comm. Trib. Reg. dell'Umbria, sent. n. 227 del 24/11/2011).

Orbene, applicando i richiamati principi al caso che qui ne occupa, ritiene la Commissione di dover accogliere la preliminare ed assorbente eccezione sollevata dalla parte perché non è stata fornita alcuna prova in ordine alla denuncia di reato presentata; circostanza questa che impedisce all'adito Giudice di verificare la sussistenza dei presupposti indicati nell'art. 43, co. 3, D.P.R. n. 600/1973 e, quindi, il legittimo ricorso al raddoppio dei termini per l'accertamento.

L'accoglimento dell'assorbente preliminare eccezione esime l'Organo giudicante dal trattare le altre eccezioni delle parti.

Alla soccombenza segue la condanna della parte resistente al pagamento delle spese di lite; spese che vengono contenute - in ragione della natura della decisione - in complessivi euro 850,00 a titolo di diritti, onorari e spese forfetarie 12,5%, oltre accesso di legge.

P.Q.M.

la Commissione Tributaria Provinciale di Lecco - Sezione Prima, accoglie il ricorso e per l'effetto annulla l'atto impugnato.

Condanna parte resistente al pagamento delle spese di lite, liquidate in complessivi euro 850,00 (euro ottocentocinquanta/00).