



Numero registro generale 25496/2017

Numero sezionale 276/2024

Numero di raccolta generale 10411/2024

Data pubblicazione 17/04/2024

REPUBBLICA ITALIANA
In nome del Popolo Italiano
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati

Oggetto

ETTORE CIRILLO	Presidente	<div style="border: 1px solid black; width: 100%; height: 100%;"></div> R.G. N. 25496/2017 PU – 6/3/2024
LUCIO NAPOLITANO	Consigliere	
MICHELE CATALDI	Consigliere	
GIAN PAOLO MACAGNO	Consigliere	
ALBERTO CRIVELLI	Consigliere rel	

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

sul ricorso iscritto al n. . proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore *pro tempore*,
rappresentata e difesa *ex lege* dall'Avvocatura generale dello Stato,
e presso la stessa domiciliata in Roma, via dei Portoghesi, 12

– ricorrente –

contro

– sede secondaria- con sede in , in

persona del legale rappresentante, rappresentato e difeso dagli
avv. elettivamente domiciliati presso

quest'ultimo in il tutto come da procura a

margine del ricorso in cassazione;

– controricorrente e ricorrente incidentale –

Avverso la sentenza della COMM.TRIB.REG. della LOMBARDIA, n.
2963/2017, depositata il 5 luglio 2017.

Udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del 6
marzo 2024 dal consigliere Alberto Crivelli.

Dato atto che il Sostituto Procuratore Generale ha chiesto
l'accoglimento del ricorso principale e la declaratoria di
inammissibilità del ricorso incidentale.



L'Avvocatura generale ha chiesto a sua volta l'accoglimento del ricorso principale.

Il difensore della contribuente, avv. , ha chiesto il rigetto del ricorso principale e, in caso invece di suo accoglimento, l'accoglimento dei motivi del ricorso incidentale.

FATTI DI CAUSA

1.L'Agenzia delle Entrate accertava un maggior reddito in capo alla stabile organizzazione italiana della N , società statunitense, con riferimento all'anno d'imposta 2006, e ciò ai fini IRES, IRAP e IVA.

Invero tra la suddetta stabile organizzazione e la "casa madre" nel 2001 era intervenuto un accordo con cui la prima si impegnava a fornire servizi di marketing e promotion (supporto alla penetrazione commerciale), anche tramite assistenza alla clientela italiana. L'Agenzia però accertava che, aldilà della mera fatturazione dei corrispettivi per il tramite un rappresentante i.v.a. (costituito da una "consorella" olandese), in realtà i rapporti con la clientela erano tenuti solo dalla stabile organizzazione, che curava le vendite, essendo investita di poteri negoziali dimostrati da documenti e dichiarazioni dai quali, fra l'altro, emergeva come la stessa decidesse in autonomia la scontistica. LA CTP accoglieva il ricorso e la CTR confermava la sentenza impugnata ritenendo l'intervenuta decadenza del potere di accertamento, non essendo per il giudice d'appello applicabile il raddoppio dei termini di cui all'art. 43, d.p.r. n. 600/1973 (e 57, d.p.r. n. 633/1972). L'Agenzia propone così ricorso in cassazione, affidato a due motivi. La contribuente resiste con controricorso e spiega a sua volta ricorso incidentale condizionato, affidato a sei motivi.

Infine, la contribuente ha depositato memoria illustrativa.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1.Pregiudizialmente la controricorrente eccepisce e rileva l'intervenuta rinuncia da parte dell'amministrazione a far valere



domande ed eccezioni non esaminate dal giudice di appello o dallo stesso non accolte in quanto assorbite dalla pronuncia favorevole alla contribuente, e ciò a cagione della loro mancata riproposizione in questa sede. Tali questioni sarebbero costituite dall'accertamento dell'applicabilità del raddoppio dei termini anche all'IRAP; dalla conferma dell'utilizzabilità di dichiarazioni di terzi; dall'accertamento della fondatezza nel merito della pretesa tributaria e dall'accertamento della corretta quantificazione sia della pretesa che delle sanzioni.

1.1. Sotto il primo profilo va ricordato che, come si ricava dalla stessa sentenza impugnata, l'appello veniva spiegato anche con riferimento al mancato riconoscimento del raddoppio dei termini in riferimento all'IRAP. La pronuncia ha poi basato la decisione sull'intero avviso di accertamento con riferimento esclusivo alla questione dell'applicabilità del raddoppio dei termini, rigettando integralmente l'appello. La questione dell'IRAP, dunque, risulta devoluta alla Corte unitamente a quella delle altre imposte dall'impugnazione in cassazione con cui si chiede l'annullamento della decisione. Ne deriva che anche con riferimento all'IRAP la decisione risulta impugnata.

Le altre questioni non sono state esaminate dal giudice d'appello, ma la parte controricorrente erroneamente invoca l'effetto preclusivo affermato dall'art. 346 cod. proc. civ. e 56, d.lgs. n. 546/1992, poiché tali previsioni, nello stabilire appunto che le questioni e le eccezioni non accolte dal giudice che ha pronunciato a sentenza impugnata, e non specificamente riproposte, si intendono rinunciate, fanno riferimento all'appellato, e non all'appellante (v. Cass. n. 10906 del 26/05/2016; Cass. n. 13695 del 12/06/2009), e d'altronde l'Agenzia ha nel proprio atto d'appello riproposto tutte le questioni di merito, mentre analogo onere non si pone evidentemente in riferimento all'impugnazione in cassazione, dal



momento che sopperisce il meccanismo del giudizio di rinvio, atteso l'oggetto limitato del sindacato del giudice della legittimità.

2. Con il primo motivo l'Agenzia denuncia violazione degli artt. 11, preleggi; 43, d.p.r. n. 600/1973; 361, cod. pen; 331, cod. proc. pen; 10 bis, l. n.212/2000.

Osserva infatti l'Agenzia come il giudice d'appello abbia ritenuto il non ricorrere dello stesso presupposto per il c.d. "raddoppio dei termini", in quanto non si versava in una condotta di dolosa omissione di dichiarazione di elementi attivi, ma semmai di elusione fiscale (abuso del diritto), come tale non costituente reato, rilevando che in realtà l'ufficio non aveva contestato il compimento di atti negoziali privi di valida ragione economica, ma l'occultamento di una stabile organizzazione volta alla vendita di prodotti.

2.1. Sotto il riferito profilo, la sentenza d'appello – pur limitandosi ad un sintetico rinvio alla sentenza di primo grado – chiarisce di dividerne le conclusioni. La sentenza di primo grado aveva infatti basato la propria decisione (anche) sulla qualificazione della condotta come meramente elusiva, come tale non punibile penalmente ai sensi dell'art. 1, comma 5, d.lgs. n. 128/2015. Poiché – era il ragionamento dei primi giudici, condiviso dai secondi – non era contestata l'esposizione di attivi e passivi fittizi limitandosi l'ufficio a ipotizzare un'attività ulteriore, mancava appunto lo stesso presupposto per il raddoppio dei termini.

Tale *ratio* non è fondata, dal momento che non solo al momento dell'accertamento (dicembre 2014) l'irrilevanza penale dell'elusione non era ancora stata affermata (essendo appunto riconducibile alla disposizione di cui al d.lgs 5 agosto 2015, n. 128), ma soprattutto ciò che venne imputato alla contribuente fu proprio l'aver occultato l'attività di vendita, facendola figurare come svolta da un soggetto non assoggettato all'imposizione italiana.



Ciò detto, in base alla disciplina applicabile *ratione temporis*, il raddoppio dei termini era subordinato alla mera presenza dei presupposti per la denuncia prevista dall'art. 331, cod. proc. pen., il cui "obbligo sussiste quando un pubblico ufficiale sia in grado di individuare con sicurezza gli elementi del reato da denunciare (escluse le cause di estinzione o di non punibilità...), non essendo sufficiente il generico sospetto di una eventuale attività illecita..." (Corte Cost. 247 del 2011).

Non spetta dunque al pubblico ufficiale verificare la presenza dell'elemento soggettivo, di scusanti od altro che non sia costituito dalla presenza dei meri elementi oggettivi, e nella specie appunto era contestato l'occultamento circa la sussistenza di una stabile organizzazione nei termini appena ricordati, restando poi agli organi preposti l'accertamento in concreto delle fattispecie di reato. Da quanto precede emerge dunque la fondatezza del motivo spiegato

3. Con il secondo motivo si denuncia violazione degli artt. 11, preleggi, 43, d.p.r. n. 600/1973; 57, d.p.r. n. 633/1972; 2, comma 3, d.lgs. n. 128/2015; 1, comma 132, l. n. 208/2015.

Con esso l'Agencia censura la seconda e principale *ratio decidendi*, su cui poggia la sentenza impugnata, in base alla quale appunto si afferma da parte del giudice d'appello, in consapevole contrasto con la giurisprudenza di questa Corte, che l'entrata in vigore dell'art.1, comma 132, della l. n. 208/2015 ha determinato il superamento della disciplina transitoria di cui all'art.2, comma 3, del d.lgs. n. 128/2015.

3.1. Come noto, fino all'entrata in vigore di tale ultima disposizione, e dunque in base alla previgente disciplina, il raddoppio dei termini dipendeva esclusivamente dall'astratta presenza dei presupposti in presenza dei quali sussiste in capo al pubblico ufficiale l'obbligo della denuncia penale, a mente dell'art. 331, cod. proc. pen.



Sulla disciplina dei raddoppio dei termini (sia quelli stabiliti in materia d'imposte dirette, di cui all'art. 43, d.p.r. n. 600/1973, che di quelli stabiliti in materia di i.v.a., dall'art. 57, d.p.r. n. 633/1972) è intervenuto come in premessa dapprima il d.lgs. n. 128/2015, che contiene una norma transitoria, facente salva la previgente disciplina per gli accertamenti notificati entro la data di entrata in vigore della disposizione stessa (2 settembre 2015). Successivamente la legge 28 dicembre 2015 n.208, espunta definitivamente la previsione del raddoppio dei termini pro futuro, all'art.1 comma 132, recava a sua volta una norma transitoria in base alla quale la nuova disciplina, imperniata sulla previsione di un termine più lungo ma specifico per le ipotesi di reato, non aveva efficacia retroattiva ma si applica a decorrere dai periodi di imposta in corso alla data del 31 dicembre 2016. Per i periodi antecedenti, tale ultima disciplina disponeva che il raddoppio dei termini si applicasse nei soli casi in cui la denuncia penale fosse stata inviata entro e non oltre la scadenza del termine ordinario non raddoppiato.

Ad avviso del giudice d'appello tale ultima disposizione era integralmente sostitutiva rispetto a quell'altra, recata appunto dal d.lgs n. 128/2015, ad evitare, a suo dire, che il contribuente si trovi ad essere sottoposto a un procedimento sanzionatorio attivabile *sine die*, paventando quindi una sorta di lettura costituzionalmente orientata al rispetto appunto dell'art. 24 della Carta Costituzionale; dovendosi poi osservare, sempre per il giudice, la non vincolatività della decisione della Corte Costituzionale di cui alla sentenza già citata, in quanto di rigetto.

In ogni caso si osserva che non sussiste fra le due norme transitorie alcun rapporto di specialità, per cui dovrebbe applicarsi quella più recente, che avrebbe effetto abrogativo della precedente.

3.2. La ricostruzione operata dal giudice d'appello non può essere seguita. La norma transitoria, contenuta nell'art. 1, comma 132,



della l. n. 208/2015, nulla ha innovato rispetto alla applicabilità di quella, del pari transitoria, di cui all'art.2 comma 3 del d.lgs. n.128 del 2015, la quale fa salvi, a prescindere dalla data di presentazione della denuncia, gli effetti degli avvisi già notificati alla data di entrata in vigore del decreto legislativo (2 settembre 2015) (Cass. n.16728/2016; Cass. n.33793/2019).

In altri termini, qualora gli avvisi di accertamento pur relativi a periodi d'imposta precedenti a quello in corso alla data del 31 dicembre 2016, non siano stati ancora notificati, si applica la disciplina dettata dal comma 132 dell'art. 11. 208/15 (e pertanto il termine per l'esercizio del potere di accertamento dev'essere ragguagliato alla data di comunicazione della *notitia criminis*, per cui ove la stessa non venga effettuata nei termini suddetti non si ha luogo al raddoppio dei termini); qualora, invece, gli avvisi di accertamento per tali anteriori periodi d'imposta siano stati già notificati alla data suddetta, si applica la disciplina dettata dall'art. 2 del d.lgs. 128/15 (e pertanto occorre far riferimento alla pregressa disciplina, per cui il termine viene raddoppiato indipendentemente dalla formale *notitia criminis*, conformemente a quanto detto al paragrafo 2.1). Tanto si ricava dalla disposizione del comma 132 della l. n. 208/2015, dal momento che lo stesso non abroga l'altra disciplina, la quale a differenza di questa, fa espresso riferimento agli avvisi di accertamento notificati. Le norme dunque non sono sovrapponibili, ma disciplinano procedimenti differenti, qualificati appunto l'uno dall'essere l'avviso stato notificato entro la data di entrata in vigore, l'altro (per differenza) dal non esserlo stato, entrambi riferiti a pregresse annualità d'imposta (per le quali sole continua a vigere il regime del raddoppio dei termini).

Tutto ciò al fine di disciplinare, risolvendo una situazione di incertezza, il procedimento di accertamento, senza dunque che la normativa si risolva, come osservato dalla stessa sent. Cass.



16728/2016, nella violazione dei *favor rei*, l'applicazione del quale

è predicabile unicamente al cospetto di norme sanzionatorie, non già allorquando, come nel caso in esame, si tratti dei poteri di accertamento dell'ufficio (in termini, Cass., ord. 6 ottobre 2014, n. 21041; ord. 6 novembre 2015, n. 22744), come sembrerebbe adombrare il giudice d'appello.

Né può sostenersi che il sistema così delineato sottoponga alla potestà sanzionatoria il contribuente *sine die*, ma solo lo stesso sarà sottoposto alla potestà di accertamento con differenti termini a seconda che l'avviso gli sia stato notificato entro una certa data o successivamente alla stessa, in base ad una scelta discrezionale del legislatore che non si risolve in una sua lesione né risulta irragionevole, ancorando l'applicabilità della disciplina più antica per il calcolo del termine ad uno stadio del procedimento amministrativo (nella specie l'avvenuta notifica dell'avviso di accertamento) più avanzato rispetto ai procedimenti, che si trovano in stato meno avanzato, i quali vedranno la disciplina del termine ancorata ad un regime più nuovo.

Come si vede la disciplina, interpretata in maniera conforme all'orientamento di questa Corte, non lede alcun principio costituzionale, e pertanto non si rende necessaria alcuna lettura alternativa volta, nelle pretese del giudice di merito, a rendere la stessa conforme al dettato costituzionale stesso.

2.3. Nel caso in esame è pacifico che l'avviso di accertamento è stato notificato in data 17 febbraio 2015 e con riferimento all'anno d'imposta 2006, per cui risulta applicabile la disciplina transitoria sul raddoppio dei termini di cui al d.lgs. n. 128/2015, ed è quindi irrilevante quando la notizia di reato sia stata trasmessa alla autorità giudiziaria, in particolare se ciò sia avvenuto oltre la scadenza del termine ordinario per l'accertamento relativo all'anno di imposta 2006.



Avendo invece la CTR valorizzato, al fine di ritenere la decadenza del potere di accertamento, il fatto che appunto la *notitia criminis* fosse stata effettuata solo nel 2013, la decisione risulta sul punto erronea.

2.4. Con riferimento invece all'IRAP, oggetto dell'appello anch'essa come ben si ricava dalla parte "in fatto" della sentenza impugnata, e accomunata alle difese spiegate dall'Agenzia nel ricorso in cassazione, con cui si richiede di travolgere l'intero capo che ha pronunciato la decadenza del potere accertativo in capo all'amministrazione, la censura è infondata.

Invero, premesso che nella specie la CTR ha dichiarato la decadenza dell'ufficio indistintamente per tutto l'accertamento oggetto dell'avviso impugnato, che appunto riguarda anche l'IRAP, la decisione sul punto dev'essere confermata, dal momento che, come noto, in tema di accertamento, il cd. "raddoppio dei termini", previsto dall'art. 43 del d.P.R. n. 600 del 1973, non può trovare applicazione anche per l'IRAP, poiché le violazioni delle relative disposizioni non sono presidiate da sanzioni penali (così Cass. 03/05/2018, n. 10483).

Sul punto quindi, pur dovendosi provvedere a sostituire la motivazione con quanto precede, dal momento che la CTR ha inteso anche per l'IRAP basare la decisione sulla mancata presentazione della denuncia penale, la decisione merita conferma, trattandosi di accertamento svolto oltre i termini previsti dalla normativa applicabile *ratione temporis*.

3. Con il primo motivo del ricorso incidentale, si denuncia da parte della società contribuente la violazione e falsa applicazione dell'art. 43, comma 3, d.p.r. n. 600/1973, avendo già osservato nei gradi di merito la stessa come l'Agenzia avesse preteso di applicare anche all'IRAP l'istituto del raddoppio dei termini.

3.1. Il motivo è assorbito da quanto sopra osservato, e comunque si mostra inammissibile perché, ancorché condizionato, il ricorso



incidentale deve pur sempre appuntarsi su un capo della pronuncia impugnata, che nella specie non ha affatto neppure implicitamente affermato l'applicabilità del raddoppio dei termini all'accertamento IRAP, mentre nella specie esso riguarda solo la posizione dell'Agenzia.

4. Con i motivi da secondo a sesto del ricorso incidentale, la contribuente fa valere una serie di questioni attinenti al merito mai affrontati nei giudizi attesa la definizione in relazione all'assunta decadenza dell'amministrazione dal potere di accertamento. Essi sono dunque stati oggetto di assorbimento rituale, con conseguente loro riproponibilità in sede di rinvio, per cui il ricorso incidentale anche per tal verso risulta inammissibile. Infatti, il ricorso incidentale presuppone pur sempre la soccombenza e non può, quindi, essere proposto dalla parte che sia risultata completamente vittoriosa nel giudizio di appello. Quest'ultima non ha l'onere di riproporre le domande e le eccezioni non accolte o non esaminate dal giudice d'appello, appunto grazie alla possibilità di riesame in sede di rinvio. Ed invero

È inammissibile il ricorso incidentale condizionato con il quale la parte vittoriosa sollevi questioni che il giudice di appello non abbia deciso in senso ad essa sfavorevole avendole ritenute assorbite, in quanto tali questioni, in caso di accoglimento del ricorso principale, possono essere riproposte davanti al giudice di rinvio

(Cass. Sez. U. 08/10/2002, n. 14382; Cass. 05/01/2017, n. 134)

3. L'accoglimento del ricorso principale determina, peraltro limitatamente alle imposte IRES e IVA, la cassazione della sentenza impugnata, con rinvio alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia, che procederà altresì alla determinazione delle spese del presente giudizio di legittimità.

Con riferimento all'inammissibilità del ricorso incidentale, sussistono i presupposti processuali per dichiarare l'obbligo di versare, ai sensi dell'art. 13, comma 1-quater, del d.P.R. 30



maggio 2002, n. 115, nel testo introdotto dall'art. 1, comma 17, della l. 24 dicembre 2012, n. 228, un ulteriore importo a titolo di contributo unificato, se dovuto.

Va invece confermata la decisione limitatamente all'IRAP, disponendosi la sostituzione della motivazione ai sensi dell'art. 384, ultimo comma, cod. proc. civ.

P.Q.M.

La Corte, nei limiti di cui in motivazione, accoglie il ricorso principale, cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia, che, in diversa composizione, provvederà altresì alla liquidazione delle spese del presente giudizio di legittimità.

Conferma la decisione impugnata limitatamente all'IRAP, sostituendo la relativa motivazione con quella recata nella presente decisione, ai sensi dell'art. 384, ultimo comma, cod. proc. civ.

Dichiara l'inammissibilità del ricorso incidentale.

Dichiara nei confronti della ricorrente incidentale la sussistenza dei presupposti processuali per l'obbligo di versare un ulteriore importo a titolo di contributo unificato, se dovuto.

Così deciso in Roma, il 6 marzo 2024

Il Giudice estensore
(Alberto Crivelli)

Il Presidente
(Ettore Cirillo)



