



REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE
DI MILANO

SEZIONE 29

riunita con l'intervento dei Signori:

- | | | | |
|--------------------------|----------|----------|-----------------------|
| <input type="checkbox"/> | FABRIZI | PAOLO | Presidente e Relatore |
| <input type="checkbox"/> | GUIDUCCI | RICCARDO | Giudice |
| <input type="checkbox"/> | NOSCHESE | MARIO | Giudice |
| <input type="checkbox"/> | | | |
| <input type="checkbox"/> | | | |
| <input type="checkbox"/> | | | |
| <input type="checkbox"/> | | | |

ha emesso la seguente

SENTENZA

- sull'appello n. 5823/12
depositato il 19/11/2012

- avverso la sentenza n. 86/26/12
emessa dalla Commissione Tributaria Provinciale di MILANO
contro: AG. ENTRATE DIREZIONE PROVINCIALE MONZA E BRIANZA

proposto dai ricorrenti:

difeso da:

difeso da:

difeso da:

difeso da:

pag. 1 (continua)

SEZIONE

N° 29

REG. GENERALE

N° 5823/12

UDIENZA DEL

18/12/2013 ore 15:00

SENTENZA

N° 382/2014

PRONUNCIATA IL:

18/12/13

DEPOSITATA IN
SEGRETARIA IL

23/01/14

Il Segretario

ASSISTENTE TRIBUTARIO

Silvana GIUGLIANO

SG

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

– Con sentenza del 12.10.2011/18.4.2012, n. 86/26/12, la Commissione Tributaria Provinciale di Milano respingeva il ricorso proposto dalla società " [redacted] " (nel prosieguo solo " [redacted] ") e, in proprio, dal socio accomandatario [redacted] e dalla socia accomandante [redacted] avverso l'avviso di accertamento a loro notificato rispettivamente il 16 e il 14 dicembre 2010.

I.1 La Commissione provinciale riferiva i fatti e lo svolgimento del processo nei seguenti termini:

« L'Agenzia delle Entrate - Direzione provinciale di Monza e di Brianza - ha notificato il 16 dicembre 2010 alla [redacted] ed il 14 dicembre 2010 ai soci [redacted] accomandatario, e [redacted] accomandante, avvisi di accertamento (n. T9502B204150) con cui, per l'anno 2004, ha accertato ex art. 39, 2° comma, DPR 600/73 un maggior volume della produzione e un maggior reddito d'impresa (quest'ultimo da imputare ai soci in proporzione alle quote possedute) di €. 52.222 ed un maggior imponibile IVA di €. 580.250. Con lo stesso atto l'Ufficio ha determinato in capo alla società una maggior IRAP di €. 2.220, una maggior a debito IVA di €. 116.050 nonché irrogato sanzioni amministrative di €. 174.075.

Nella parte motiva l'Agenzia delle Entrate promette che l'accertamento è integrativo di precedente accertamento, anch'esso relativo al 2004, emesso nel 2006 dall'Ufficio Locale di Desio 2 e notificato alla ricorrente il 9 novembre 2006 [va rilevato che relativamente al primo accertamento (poi integrato) la ricorrente, a pag. 2 del ricorso introduttivo, fa presente che questo conseguiva a verifica parziale effettuata dall'Agenzia delle Entrate, Ufficio di Desio 2, finalizzata al controllo degli acquisti intracomunitari di autovetture usate durante il periodo 2003/2004. Verifica che si concludeva con la redazione di PVC da cui scaturiva il primo accertamento attinente al corretto utilizzo del c.d. regime a margine".

Accertamento veniva gravato dalla contribuente ed il cui giudizio è attualmente pendente innanzi la Suprema Corte di Cassazione].

Premesso quanto sopra, l'Ufficio fa presente che l'accertamento integrativo è stato emesso in base alle risultanze PVC, redatto nel 2010 dalla G. di F. -Tenenza di Paderno Dugnano- a seguito d'ulteriore verifica fiscale effettuata in capo alla ricorrente limitata all'anno 2004- disposta su comunicazione della G. di F. di Asti del "suo coinvolgimento in un sistema di frode dell'IVA. Verifica che consentiva all'Agenzia delle Entrate di Monza e Brianza d'acquisire ulteriori elementi, a lei precedentemente ignoti, aventi rilevanza fiscale e penale tale da legittimare l'emissione d'un accertamento integrativo. Comunicazione quella della G. di F. di Asti che conseguiva agli accertamenti svolti nei confronti d'un'altra società -la "[redacted]" - con sede in [redacted] (ma di fatto operante ad [redacted] e che nelle transazioni intercorse fungeva da "interposta fittizia"), da cui era emersa l'emissione da parte della verificata nei riguardi dell' "[redacted]"

[redacted], di fatture per operazioni soggettivamente inesistenti di €. 561.333,31.

Interposizione che consentiva all'importatore nazionale (la "[redacted]") di pareggiare l'IVA intracomunitaria (annotando l'IVA sia a debito che a credito dell'Erario) per poi vendere le autovetture ad altri operatori nazionali con IVA che incassava senza però versarla all'Erario. Ottenendo un illecito guadagno che le consentiva di

vendere le vetture a due operatori italiani, di cui uno era 1"

██████████, a prezzi nettamente inferiori a quelli di mercato.

Ciò evidenziato, l'Ufficio soggiunge che dalle intercettazioni telefoniche (autorizzate dal PM nell'instaurato procedimento penale ed allegate al PVC notificato alla società) risulta che il legale rappresentante dell'██████████ era perfettamente al corrente della frode perpetrata ai danni dell'Erario.

Poiché l'utilizzo di fatture correlate ad operazioni fraudolente rende inattendibile l'intero impianto contabile, l'Ufficio è legittimamente ricorso all'accertamento induttivo determinando nel 9% la percentuale di ricarico, ottenuta rapportando il "differenziale tra i ricavi dichiarati ed il costo del venduto" al "costo del venduto" stesso. Percentuale che veniva applicata all'importo delle fatture relative ad operazioni soggettivamente inesistenti, determinando il reddito accertato.

Avverso tale atto i contribuenti hanno proposto ricorso inviandolo all'Agenzia delle Entrate l'11 febbraio 2011 e depositandone copia -con attestazione di conformità- presso la Segreteria della Commissione tributaria il 17 febbraio 2011.

Nel ricorso i ricorrenti eccepiscono l'illegittima emissione dell' "avviso di accertamento integrativo" poiché i fatti posti a suo fondamento sono privi del requisito della novità, cioè del "quid novis" richiesto dalla legge", trattandosi degli identici fatti che hanno portato all'emissione del primo "avviso di accertamento" tempestivamente impugnato ed il cui giudizio -in tema di corretto utilizzo del "regime a margine" (pag. 2 del ricorso)- è pendente innanzi la Corte di Cassazione.

Mentre il giudizio penale instauratosi in capo al sig. ██████████ per il suo rinvio a giudizio (formalizzato il 10/12/2007) a seguito della denuncia all'autorità giudiziaria dei fatti penalmente rilevanti emersi a suo carico dalle indagini effettuate nel 2006 dalla G. di F. di Asti nei confronti della "██████████ (consistenti nell'utilizzo di fatture per operazioni inesistenti), si è concluso con l'emissione da parte del GIP del Tribunale di Monza di sentenza di assoluzione (sent. n. 274/08) depositata il 28 ma i 2008.

Oltre ciò i ricorrenti eccepiscono che -prevedendo la normativa sul raddoppio dei termini la loro proroga ma non la loro riapertura- l'Ufficio è comunque perento dalla possibilità d'accertamento. Infatti il secondo PVC della G di F di Paderno Dugnano si è aperto il 16 febbraio 2010 quando l'accertabilità per il 2004 era già scaduta sin dal 31 dicembre 2009.

Per di più, in questo caso, l'Ufficio è illegittimamente ricorso al raddoppio dei termini, quando l'applicabilità della normativa che li consente presuppone che la denuncia penale sia stata inoltrata. Circostanza qui non ricorsa; cui si aggiunge la peculiarità che l'Autorità giudiziaria investita della denuncia dovrebbe avviare un'azione penale per un reato per il quale il denunciato è già stato assolto.

Allorquando lo stesso Ministero delle Finanze con CM n. 45/2005 ha disposto che nel caso in cui « ... il procedimento si chiuda con una sentenza definitiva di proscioglimento o di assoluzione dell'imputato, verrà meno il presupposto per il recupero a tassazione dei predetti costi ... » e precisato che gli Uffici su richiesta del contribuente o nell'esercizio dell'autotutela «potranno disporre l'annullamento degli atti di accertamento».

In merito ai fatti contestati i ricorrenti eccepiscono l'illegittimo ricorso all'accertamento induttivo ex art. 39, 10 comma, lett. d) del DPR. 600/73 (inattendibilità delle scritture contabili) poiché, essendo l'importo delle fatture contestate solamente il 20% delle fatture

costituenti il volume d'affari, non sussiste un'irregolarità grave, numerosa e ripetuta che lo giustifichi. Quanto all'effettività delle operazioni contestate eccepiscono che oltre ad esservi stato reale passaggio della proprietà degli autoveicoli, le operazioni conseguenti sono state debitamente annolate e contabilizzate; le relative imposte versate ed i pagamenti debitamente annotati e comprovati. Infine contestano la metodologia del calcolo della percentuale di ricarico poiché non è stato tenuto conto delle vendite delle autovetture usate.

Quindi chiedono la declaratoria di nullità dell'atto impugnato od, in subordine, il ricalcolo della percentuale di ricarico. Con vittoria di spese ed onorari.

L'Ufficio si è costituito il 19 aprile 2011 chiedendo la reiezione del ricorso.

Con successiva memoria del 30 settembre 2011 l'Ufficio ha affermato la legittima emissione dell'atto integrativo in quanto, come specificato dalla Suprema Corte, costituiscono "quid novis" anche i dati conosciuti da un Ufficio fiscale ma ignoti a quello che emette l'avviso di accertamento; e che il 20% del fatturato è da ritenersi un dato rappresentativo di una sostanziale anomalia contabile. Confermando nel resto la validità e legittimità dell'accertamento.

Quindi chiede la reiezione del ricorso e la condanna dei ricorrenti alle spese di giudizio.

I ricorrenti, con memoria del 29 settembre 2011, hanno ribadito i propri assunti difensivi.

»

I.2 - La Commissione Provinciale prendendo in esame la prima eccezione dei contribuenti, di decadenza dell'Ufficio dal potere di emettere un nuovo avviso di accertamento, premetteva che:

a) «sia l'art. 43 del decreto sull'accertamento delle imposte sui redditi (DPR 600/73), che l'art. 57 del decreto istitutivo dell'imposta sul valore aggiunto (DPR 633/72) al 1° comma dispongono che gli avvisi di accertamento (redditi ed IVA) e gli avvisi di rettifica (IVA) debbono essere notificati, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione ed al 2° comma che tali avvisi possono essere notificati fino al 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui la dichiarazione avrebbe dovuto essere presentata nei casi d'omessa presentazione della dichiarazione (redditi ed IVA) o di presentazione di dichiarazione nulla (redditi)»;

b) «il D.L. 4 luglio 2006, n. 223 -convertito nella L. 4 agosto 2006, n. 248- ai commi 24 e 25 dell'art. 37- ha modificato gli artt. 43 del DPR 600/73 e 57 del DPR 633/72, inserendo, dopo i secondi commi, un nuovo comma che dispone che, in caso di violazione comportante l'obbligo di denuncia, ai sensi dell'art. 331 del codice di procedura penale, per uno dei reati previsti dal D. Lgs. 10/03/2000, n. 74 i termini stabiliti dai due commi precedenti sono raddoppiati, relativamente al periodo di imposta in cui è stata commessa la violazione.

Sempre lo stesso decreto, nel successivo comma 26 dell'art. 37, dispone che il raddoppio dei termini si applica a decorrere dal periodo d'imposta per il quale alla data della sua entrata in vigore (4 luglio 2006) erano ancora pendenti i termini di cui al primo e secondo comma degli artt. 43 del DPR 600/73 e 57 del DPR 633/1972.»

Osservava ancora la Commissione Provinciale che «la normativa non postula che il comportamento delittuoso sia stato vagliato in sede penale o sia iniziato il relativo procedimento o si sia giunti ad una formale incriminazione o pronuncia. E' solamente previsto che il fatto evidenziato sia tale da comportare "l'obbligo della denuncia all'autorità giudiziaria. Non essendo stabilito che tale obbligo sia preventivamente adempiuto

dall'accertatore (soggetto cui incombe farlo) o che la notizia dell'ipotesi di reato sia emersa entro il termine decadenziale ordinario.

Quel che necessita è che il reato sia esplicitamente contestato e debitamente motivato dall'accertatore in guisa da rendere palese al contribuente che il fatto contestatogli, come rappresentato dall'accertatore, integri gli elementi costitutivi dei reati previsti dal D. Lgs. portanti l'obbligo della relativa denuncia.»

Riteneva, quindi - richiamando la sentenza (n. 247 del 2011) della Corte Costituzionale, secondo cui «... il giudice tributario, infatti, dovrà 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 imparzialità od abbia, invece, fatto un uso pretestuoso e strumentale delle disposizioni denunciate al fine di fuire ingiustificatamente di un più ampio termine di accertamento... che spettasse al giudice tributario stabilire se il fatto dall'Agenzia nell'avviso di accertamento» - che spettasse al giudice tributario valutare, autonomamente, l'esistenza dell'obbligo di denuncia in relazione ai fatti contestati, al fine di valutare la ricorrenza o meno dei presupposti per il raddoppio dei termini per l'accertamento.

Premesso quanto sopra, la Commissione Provinciale, venendo alla fattispecie in esame, riteneva che «l'addebito come formulato e motivato dall'Ufficio di utilizzo di fatture relative ad operazioni inesistenti integra[sse], alla data di emissione dell'avviso di accertamento, l'evento costitutivo di reato comportante l'obbligo di denuncia, ai sensi dell'art. 331 del codice di procedura penale indipendentemente dalla sua presentazione e dall'esito successivo», e conseguentemente giudicava legittimo l'accertamento *de quo*.

I.2.1 - Quanto all'eccezione di illegittima emissione del secondo avviso di accertamento in quanto fondato sui medesimi fatti sui quali era basato il precedente accertamento, la Commissione affermava la legittimità dell'avviso di accertamento in esame perché i fatti che avevano determinato l'azione dell'ufficio accertatore erano diversi da quelli che avevano portato all'emissione del primo avviso, perché mentre questo era fondato su «contestazioni che riguarda[va]no il "non corretto utilizzo" del c.d. "regime a margine" degli acquisti intracomunitari di autovetture usate durante il periodo 2003/2004, ... alla base dell'accertamento qui impugnato vi [era] la ben diversa contestazione d'utilizzo di fatture per operazioni inesistenti che indubitabilmente costituisce un "quid novis" - nel senso più ampio del termine - voluto dalla legge usufruibile da ogni ufficio legittimato all'accertamento.» Evidenziava, inoltre, che i ricorrenti, pur avendone l'onere, non avevano fornito la prova che i fatti contestati nel primo e nel secondo avviso di accertamento erano identici.

Rilevava ancora che la documentazione prodotta non atteneva ai fatti posti alla base del primo avviso di accertamento e che oltre alle 28 fatture emesse da [redacted] nei confronti della ricorrente, indicate nel PVC della G.d.F. di Asti, era stata reperita un'ulteriore fattura (la n. 86 del 14 luglio 2004).

I.2.2- Presa in considerazione la sentenza del 28.5.2008 con la quale il GIP di Monza aveva assolto dal reato di cui all'art. 2 del D. Lgs

74/2000 consistente nell'aver indicato nelle dichiarazioni dei redditi ed IVA elementi passivi fittizi pari ad euro 561.333 costituiti da fatture relative ad operazioni commerciali soggettivamente inesistenti in quanto apparentemente emesse dalla ditta ed in realtà relative a operazioni commerciali riferibili ad altri soggetti, la Commissione Provinciale riteneva che detta sentenza nella fattispecie in esame non fosse rilevante.

Osservava, infatti, che «l'accertatore era venuto a conoscenza di un nuovo fatto ... costitutivo del reato previsto dal D.Lgs 74/2000, consistente nell'utilizzo da parte della società ricorrente di un'ulteriore fattura relativa ad operazioni soggettivamente inesistenti, non ricompresa nel giudizio penale "de qua". Utilizzo che, in generale, comporta di per sé, in "re ipsa", per l'Ufficio "l'obbligo della denuncia" all'autorità giudiziaria, non sussistendo per tale comportamento una soglia di punibilità. E, di conseguenza, il raddoppio dei termini d'accertamento. »

Proceduto, quindi al vaglio della fattispecie, al fine di accertare se l'Ufficio avesse l'obbligo della denuncia, la Commissione, dopo aver osservato che « l'art. 2 del D. Lgs n. 74/2000 punisce con la reclusione chi avvalendosi di fatture per operazioni inesistenti indica in una delle dichiarazioni annuali dei redditi ed IVA, elementi passivi fittizi » e che, ai sensi dell'art. 1 di detto decreto legislativo, « i) sono considerate fatture per operazioni inesistenti anche quelle che riferiscono l'operazione a soggetti diversi da quelli effettivi; ii) sono considerati elementi passivi fittizi le componenti espresse in cifra che concorrono in senso positivo o negativo alla determinazione del reddito o delle basi imponibili rilevanti ai fini dell'applicazione delle imposte sui redditi o sul valore aggiunto, » era del parere che « in tema di fatture per operazioni soggettivamente inesistenti l'indicazione di elementi passivi fittizi potrebbe ritenersi (ai fini penali) non sussistente per la dichiarazione dei redditi (trattandosi di costi sostenuti, come evidenzia la succitata sentenza con l'espressione "costi/passività"), l'indicazione sussiste invece per la dichiarazione IVA (per usare la stessa espressione IVA/passività) ».

A questo proposito si richiamava a quanto stabilito dalla S.C. nella sentenza n. 24965 del 10.12.2010, secondo cui in tema di IVA «il diritto alla detrazione non sorge immancabilmente, per il solo fatto dell'avvenuta corresponsione di imposta formalmente indicata in fattura, richiedendosi, altresì, che l'imposta sia effettivamente dovuta e, cioè, corrispondente ad operazione effettivamente soggetta all'IVA. La divaricazione tra il soggetto che ha emesso la fattura e quello che ha ceduto la merce o prestato il servizio, quindi, fa venir meno il requisito della detraibilità dell'imposta per carenza dell'inerenza all'impresa ».

Riteneva, in conclusione che l'impresa ricorrente, avendo indicato nella dichiarazione IVA operazioni soggettivamente inesistenti, aveva inserito nella dichiarazione stessa elementi passivi fittizi, ovvero l'iva indetraibile. Conseguentemente, la teorica sussistenza del reato di cui all'art. 2 del D. Lgs. n. 74/2000 aveva legittimato il raddoppio dei termini d'accertamento e quindi l'emissione dell'avviso d'accertamento integrativo.

1.2.3 - La Commissione Provinciale, passando poi a valutare se «nell'ipotesi d'operazioni "soggettivamente inesistenti" in cui i beni vengono effettivamente acquistati (seppur da soggetti interessati all'evasione delle imposte sul reddito e dell'IVA; ed acquistati in "nero") per essere fatturati da soggetti diversi dall'effettivo cedente, il costo sia egualmente

deducibile», osservava che a norma dell'art 14, comma 4 bis della L. 537/1993 (novellato dall'art. 2, comma 8, L. n. 289/2002, in vigore dal 10 gennaio 2003) «... non sono ammessi in deduzione [nella determinazione dei redditi] i costi e le spese dei beni o delle prestazioni di servizio direttamente utilizzati per il compimento di atti o attività qualificabili come delitto non colposo per il quale il pubblico ministero abbia esercitato l'azione penale», e che l'utilizzo di fatture false costituiva, ai sensi dell'art. 1, comma 1, lett. a) e dell'art. 8 del predetto D.Lgs, reato.

Tuttavia, riteneva non applicabile nella fattispecie l'indeducibilità *ex lege* dei costi in esame, poiché il processo penale promosso dal P.M. si era concluso con l'assoluzione pronunciata dal G.I.P. presso il Tribunale di Monza, divenuta definitiva per mancanza d'impugnazione, e non risultava provato che a seguito della restituzione, da parte del G.I.P., che degli atti al P.M., «per le determinazioni di competenza in ordine all'eventuale configurabilità di ipotesi di truffa aggravata», fosse stata promossa l'azione penale.

Ciò posto, la Commissione, prendendo in esame la sussistenza o meno delle condizioni per la deducibilità nella fattispecie dei costi, evidenziava che «a mente del 5° comma dell'art. 109 (allora 75) del TUIR, nella versione successiva all'abrogazione (disposta dall'art. 5 del DPR 695/1996) del 6° comma dell'art. 75 (ora 109) del TUIR che escludeva la deducibilità componenti negativi di reddito in caso di omessa o irregolare registrazione (la registrazione di fatture false configura certamente una grave "irregolarità"), attualmente dispone – oltre all'annotazione dei componenti negativi di reddito nel conto economico – che «le spese e gli altri componenti negativi... sono deducibili se e nella misura in cui si riferiscono ad attività o beni da cui derivano ricavi o altri proventi che concorrono a formare il reddito...».

Osservava, in proposito, che «l'introdotta ampliamento del regime della prova sulla deducibilità dei componenti negativi di ..., se rende possibile la deducibilità dei costi relativi ad operazioni soggettivamente inesistenti, lo condiziona alla dimostrazione della loro effettiva sussistenza, oltre che inerenza, poiché "essendo il costo una voce che riduce il reddito imponibile, esso deve essere provato dal contribuente e tale prova si estende a tutte le condizioni richieste dalla legge ai fini del riconoscimento della deduzione"», come stabilito dalla C.C. con sentenza n. 17377 del 2009.

La ricorrente, pertanto, a giudizio del primo giudice, invece di limitarsi all'affermazione dell'avvenuta consegna della merce, avrebbe dovuto fornire la prova della reale fonte di provenienza degli acquisti, consentendo così all'ufficio di accertare, tra l'altro, anche la provenienza legittima dei beni, ovvero non ricollegata a reati.

La Commissione Provinciale respingeva, quindi, il ricorso non avendo la società ricorrente non aveva fornito la prova delle effettive fonti di provenienza dei beni acquistati.

L.3 - Quanto alla contestazione della percentuale di ricarico, la Commissione considerava corretta la metodologia seguita dall'Ufficio impositore.

II. - Con ricorso ritualmente notificato e depositato, la società "..." e i signori ... e ... proponevano appello e, dopo aver premesso che, a norma dell'art. 8 del D.L. del 16 marzo 2012, n. 16, che ha sostituito il comma 4 bis dell'art. 14 della Legge 24 dicembre 1993, n.

537, in caso di assoluzione di persona rinviata a giudizio ex art. 424 c.p.p. o nei cui confronti il P.M. ha esercitato l'azione penale per un delitto non colposo, per il cui compimento erano stati direttamente utilizzati costi e spese dei beni o delle prestazioni di servizio, non ammessi in deduzione nella determinazione dei redditi, le maggiori imposte pagate in conseguenza di tale indeducibilità vanno rimborsate, censuravano la sentenza per i seguenti motivi:

Errore per aver respinto l'eccezione di decadenza dal potere di accertamento, non avendo considerato che il raddoppio dei termini è utilizzabile solamente prima che i termini ordinari siano scaduti; nella fattispecie, la scadenza ordinaria del termine per l'accertamento riferito al periodo d'imposta 2004 era il 31 dicembre 2009, mentre l'accertamento integrativo era stato effettuato in data 16 febbraio 2010, quando ormai era precluso e per di più la G.dF aveva denunciato l'assalto per un reato da quale questi era stato già

assolto; carenza del requisito di novità, in quanto che le fatture che avevano giustificato il nuovo accertamento erano le medesime poste a fondamento del primo, fatta eccezione per un acquisto che aveva modificato l'imponibile di € 50.249,00; inoltre ai fini della novità è rilevante l'oggettività della stessa, non potendosi considerare nuovo un elemento che un Ufficio potrebbe conoscere con l'esperimento della normale diligenza;

inutilizzabilità dell'accertamento induttivo di cui all'art. 39, comma 2 del DPR 600/73 e omessa pronuncia della CTP; l'Ufficio non avrebbe potuto procedere all'accertamento in via induttiva perché il contribuente era stato assolto dal reato di utilizzo di fatture soggettivamente inesistenti che secondo l'Ufficio avrebbe legittimato l'accertamento perché sintomatico di una contabilità inattendibile; l'assoluzione fa venir meno la presunzione di contabilità inattendibile.

Concludevano chiedendo l'annullamento dell'avviso di accertamento e in subordine il ricalcolo della percentuale di ricarico.

III. - Costituitasi ritualmente in giudizio, l'Agenzia delle Entrate resisteva all'appello, reiterando le argomentazioni difensive già esposte in primo grado e chiedendo la conferma della sentenza impugnata.

IV. - All'udienza odierna, sentita la sola rappresentante dei contribuenti, non essendo comparso alcuno per l'Agenzia delle Entrate, la Commissione tratteneva la causa a decisione.

MOTIVI DELLA DECISIONE

I - Con il primo motivo i contribuenti si dolgono che la Commissione Tributaria Provinciale abbia respinto la loro eccezione di decadenza dell'Ufficio dal potere accertativo (essendo già maturato il termine di cui all'art. 43 del D.P.R. n. 600 del 1973 e dall'art. 57 del D.P.R. n. 633 del 1972), per la ragione che «*il D.L. 4 luglio 2006, n. 223 -convertito nella L. 4 agosto 2006, n. 248- ai commi 24 e 25 dell'art. 37- ha modificato gli artt. 43 del DPR 600/73 e 57 del DPR 633/72, inserendo, dopo i secondi commi, un nuovo comma che dispone che, in caso di violazione comportante l'obbligo di denuncia, ai sensi dell'art. 331 del codice di*

procedura penale, per uno dei reati previsti dal D. Lgs. 10/03/2000, n. 74 i termini stabiliti dai due commi precedenti sono raddoppiati, relativamente al periodo di imposta in cui è stata commessa la violazione». Sostengono gli appellanti che il primo giudice è incorso in errore non avendo considerato che l'art. 43, novellato con il D.L. n. 233 del 4 luglio 2006, convertito nella legge n. 248 del 4 agosto 2006, pur prevedendo il raddoppio dei termini previsti per l'accertamento, non implica la riapertura del termine, una volta che questo sia scaduto. Pertanto, poiché nella fattispecie il termine per l'accertamento relativo al periodo d'imposta 2004, era già scaduto il 31 dicembre 2009, l'ufficio non avrebbe potuto procedere all'accertamento sulla base del processo di constatazione redatto in data 16 febbraio 2010.

II - Il motivo è fondato e va accolto.

Questa commissione concorda con il primo giudice sul fatto che, per il raddoppio del termine per l'accertamento, ai sensi del terzo comma dell'art. 43 del DPR N. 600/'73 e del terzo comma dell'art. 57 del D.P.R. n. 633/'72, «la normativa non postula che il comportamento delittuoso sia stato vagliato in sede penale o sia iniziato il relativo procedimento o si sia giunti ad una formale incriminazione o pronuncia» essendo «solamente previsto che il fatto evidenziato sia tale da comportare l'obbligo della denuncia all'autorità giudiziaria».

Ritiene, però, questo collegio, che sia necessario che il termine ordinario di decadenza non sia maturato, ma sia ancora in corso.

Invero, le norme prevedendo il raddoppio del termine entro il quale l'avviso di accertamento deve essere notificato al contribuente, presuppongono che il termine originario, previsto dai primi due commi di detti articoli; altrimenti le norme avrebbero fatto riferimento alla riapertura del termine.

D'altronde, una diversa interpretazione, come quella caldeggiata dall'ufficio e fatta propria dalla commissione di primo grado, esporrebbe i contribuenti alla possibilità di essere sottoposti ad accertamento anche a distanza di molti anni dalla scadenza del termine ordinario dei quattro anni dalla data di presentazione della dichiarazione dei redditi o dei cinque anni da quella in cui la dichiarazione sarebbe dovuta essere presentata. Ciò farebbe venire meno la certezza delle situazioni giuridiche che con la fissazione dei termini di decadenza – oltre che di quelli di prescrizione – il legislatore ha voluto garantire.

D'altronde, sia il quarto comma dell'art. 43 del DPR 600/'73 che il quarto comma dell'art. 57 del DPR 633/'72, secondo i quali un avviso di accertamento integrativo può essere notificato fino alla scadenza dei termini previsti dai commi precedenti, fanno comprendere che non è possibile una riapertura dei termini una volta maturati, e ciò se vale per un accertamento integrativo vale, per la medesima ragione, anche per il raddoppio dei termini in presenza di ipotesi di reato.

II.1 - Ciò detto e venendo alla fattispecie in esame, la commissione osserva che il termine ordinario per la notificazione dell'avviso di accertamento relativo ai redditi del 2004 era, ai sensi del primo comma di citati artt. 43 e 57,

il 31 dicembre 2009, posto che non è contestato che i contribuenti abbiano presentato la dichiarazione dei redditi.

Di conseguenza, poiché l'avviso di accertamento oggetto della presente controversia venne notificato a _____ e _____ e alla società _____ e in data 14 e 16 dicembre 2010, le notificazioni vennero effettuate quando ormai l'Ufficio era decaduto dalla possibilità di accertamento e notificazione.

Di conseguenza va dichiarata l'illegittimità del predetto avviso di accertamento, con conseguente dichiarazione di nullità dello stesso.

III - L'accoglimento del primo motivo è assorbente degli altri motivi del gravame.

IV. - Le spese di entrambi i gradi vanno compensate, in considerazione della novità della questione trattata.

P.Q.M.

La Commissione accoglie l'appello e, per l'effetto, in riforma della sentenza gravata, dichiara la nullità dell'avviso di accertamento impugnato per decadenza dell'Ufficio dal potere accertativo per decorrenza del termine.

Spese compensate.

Così deciso in Milano, nella camera di consiglio del 18 dicembre 2013.

Il Presidente est.

Paolo Fabiani